

UNIVERSIDAD JUÁREZ AUTÓNOMA DE TABASCO



"ESTUDIO EN LA DUDA, ACCIÓN EN LA FE"

**DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES**

TESIS

**EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL Y SU VÍNCULO CON
LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y
EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO 2013-2016.**

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN MÉTODOS DE SOLUCIÓN DE
CONFLICTOS Y DERECHOS HUMANOS**

PRESENTA

ANGEL MORALES VELUETA

DIRECTOR DE TESIS

DR. FREDDY EUTIMIO DOMÍNGUEZ NÁREZ.

CODIRECTOR DE TESIS

DR. JORGE VLADIMIR PONS Y GARCÍA.

Villahermosa Tabasco Junio de 2017



UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES

Dirección

DACSYH/2138/CP/17

Villahermosa, Tabasco 20 de Junio de 2017

Asunto: Modalidad de Tesis

Mtro. Ángel Morales Velueta

Egresado del Doctorado en Métodos de Solución
De Conflictos y Derechos Humanos
Presente.

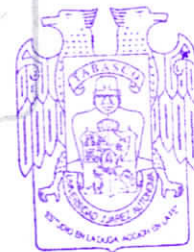
En atención a su solicitud de autorización de modalidad de titulación, me permito comunicarle que con fundamento en el artículo 69 fracción III del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente, se aprueba que pueda titularse mediante la **modalidad de tesis** con el trabajo recepcional "El Derecho al mínimo vital y su vínculo con los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos en México 2013-2016", para obtener el grado de Doctor en Métodos de Solución de Conflictos y Derechos Humanos.

Me despido de usted enviándole un afectuoso saludo.

Atentamente

Dr. Fernando Rabelo Hartmann
Director

D.A.C.S.y.H.



DIRECCIÓN

C.c.p. Archivo

DR'FRH/DRA'FSH/L'jrl.



**UNIVERSIDAD JUÁREZ
AUTÓNOMA DE TABASCO**

"ESTUDIO EN LA DUDA. ACCIÓN EN LA FE"



**DIVISIÓN ACADÉMICA DE CIENCIAS
SOCIALES Y HUMANIDADES**

Dirección

DACSYH/2137/CP/17

Villahermosa, Tabasco 20 de Junio de 2017

Asunto: Autorización de impresión de tesis

Mtro. Ángel Morales Velueta

Egresado del Doctorado en Métodos de Solución
De Conflictos y Derechos Humanos
Presente.

Con fundamento en el artículo 71 del Reglamento General de Estudios de Posgrado vigente y en atención a la tesis titulada "El Derecho al mínimo vital y su vínculo con los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos en México 2013-2016", para obtener el grado de Doctor en Métodos de Solución de Conflictos y Derechos Humanos, la cual ha sido revisada y aprobada por el Director de Tesis el Doctor Freddy Domínguez Nárez, el Codirector Jorge Vladimir Pons y García, y la Comisión Revisora, me permito comunicar a usted que se **autoriza la impresión de la misma**, a efectos de que esté en posibilidad de presentar el examen respectivo.

Me despido de usted enviándole un afectuoso saludo.

Atentamente

Dr. Fernando Rabelo Hartmann
Director



C.c.p. Archivo

DR'FRH/DRA'FSH/L'jrl.

CARTA DE AUTORIZACIÓN

El que suscribe, autoriza por medio del presente escrito a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco para que utilice tanto física como digitalmente la tesis de grado denominada **“El Derecho al mínimo vital y su vínculo con los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos en México 2013-2016”** de la cuál soy autor y titular de los Derechos de Autor.

La finalidad del uso por parte de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco de la tesis antes mencionada, será únicamente para difusión, educación y sin fines de lucro; autorización que se hace de manera enunciativa mas no limitativa para subirla a la Red Abierta de Bibliotecas Digitales (RABID) y a cualquier otra red académica con las que la Universidad tenga relación Institucional.

Por lo antes manifestado, libero a la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco de cualquier reclamación que pudiera ejercer respecto al uso y manipulación de la tesis antes mencionada y para los fines estipulados en este documento.

Se firma la presente autorización en la Ciudad de Villahermosa, Tabasco a los veinte días del mes de junio del dos mil diecisiete.

AUTORIZO

Mtro. ÁNGEL MORALES VELUETA
TESISTA

DEDICATORIAS.

GRACIAS:

A **DIOS** nuestro señor por todas sus bondades y bendiciones que ha derramado en mi vida, porque siempre está conmigo en todo momento y lugar, bendice Señor el fruto de este esfuerzo y que sea para bien de un desarrollo intelectual y humano, así como herramienta para aquellos que menos tienen y logren el respeto a ese mínimo de ingresos para su subsistencia.

A mi madre **Yara María** y mi padre **Angel**, porque fueron quienes me inculcaron valores, humildad y sencillez, gracias a que un día me tomaron de la mano y me llevaron a una escuela despertaron en mí el camino hacia una preparación académica, su esfuerzo no ha sido en vano y todo lo que soy se los debo a ellos, y me siento muy orgulloso de que sean mis padres, los amo con todo mi corazón.

A mi hermana **Roxana** y mis sobrinos **Alejandro y Angelito** por que llenan mi vida.

A la **Universidad Juárez Autónoma de Tabasco** mi alma mater, la que me formó a la que le debo mi realización profesional, así como también **al CONACYT**, por haberme becado durante mis estudios.

A mi coordinador académico el **Dr. Alfredo Islas Colín** por compartir sus conocimientos y su experiencia, es un gran DOCTOR que inspira el camino de la investigación, sus enseñanzas trascenderán en nuestras vidas.

A mis directores de tesis por el tiempo y su paciencia, **Dr. Jorge Vladimir Pons y García** y el **Dr. Freddy Domínguez Nárez**, sin lugar a dudas sus enseñanzas son de gran aportación a mi formación en este programa académico.

A mis amigos y cómplices en esta aventura, por sus opiniones en cada uno de los coloquios fueron invaluable, no los olvidaré fuimos el mejor grupo de DOCTORADO, **Mary, Vivi, Zary, Eglá, Rosa, Isí, Lily, Francisco, Raciél, Silvia, Baxin y Francis.**

A los que ya no están físicamente pero desde el cielo me cuidan y siempre están en mi mente y corazón, mis abuelitos **Mary y Lorenzo** gracias por dejarme el legado de espíritu de lucha y de trabajo.

El derecho al mínimo vital está destinado a cualquier ser humano, no distingue sexo, religión, raza, estatus económico o social, sin embargo, el mayor beneficio sin lugar a dudas lo obtendrán aquellos que tienen lo mínimo para vivir.

Angel Morales Velueta.

JUNIO 2017

INDICE.

ABREVIATURAS Y SIGLAS.....i

INTRODUCCIÓN.....ii

PRIMERA PARTE: EL ORDEN JURIDICO DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL Y LOS ALCANCES DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

CAPITULO PRIMERO. EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL

A. Generalidades del derecho al mínimo vital.....1

1. Hacia una construcción del concepto en el contexto latinoamericano
 - a. Origen y evolución del mínimo existencial.
 - b. Concepto al derecho al mínimo existencial y/o vital.
 - c. Colombia.
 - d. Perú.
2. El mínimo exento en el sistema europeo.
 - a. España.
 - b. Alemania.
3. El mínimo vital con base en cuatro principios.
 - a. La dignidad humana
 - b. La igualdad
 - c. La libertad
 - d. La solidaridad.

B. Sustento normativo del mínimo vital en los principales ordenamientos del derecho internacional de los Derechos Humanos.....18

1. Sistema Universal de protección y promoción de los derechos humanos.
 - a. La carta de las naciones unidas.
 - b. La declaración universal de los derechos humanos.
 - c. Los pactos internacionales de Nueva York de 1966. Pacto internacional de los derechos económicos, sociales y culturales.
 - d. Otros convenios universales de protección de los derechos humanos.
2. Sistema regional de protección y promoción de los derechos humanos.
 - a. La protección de los derechos humanos basada en la carta de la OEA.
 - b. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del hombre.
 - c. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos.
 - d. La Corte Interamericana de los Derechos Humanos.

C. El derecho al mínimo vital en las fuentes del derecho mexicano.....30

1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. En los ordenamientos jurídicos del Estado de Tabasco

- a. En la Constitución Política del Estado de Tabasco.
- b. Código Civil del Estado de Tabasco.
- 3. Criterios del Poder Judicial de la Federación.

**CAPITULO SEGUNDO.
LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

A. Teoría económica del principio de proporcionalidad tributaria en relación a la capacidad económica.....49

- 1. La teoría del sacrificio de Jhon Stuart Mill
- 2. El desarrollo de las teorías del sacrificio: las teorías del sacrificio absoluto igual del sacrificio proporcional igual y del sacrificio marginal igual.
- 3. El origen de los índices de la capacidad económica.
 - a. La propiedad y la renta como índices de capacidad económica.
 - b. El gasto como unidad de medición de la capacidad económica.
 - c. El patrimonio como unidad de medida de la capacidad económica.

B. Aspectos jurídicos del principio de capacidad económica.....67

- 1. La capacidad contributiva como fundamento límite y parámetro de la imposición
- 2. La capacidad contributiva como eje fundamental de contribuir
- 3. La teoría de la capacidad contributiva como fundamento jurídico de la capacidad tributaria
 - a. Doctrina Italiana.
 - b. Doctrina Española.

C. Principio de Proporcionalidad en México.....85

- 1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- 2. En los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
- 3. Las diversas posturas de la doctrina mexicana.

**CAPITULO TERCERO
LA EQUIDAD TRIBUTARIA.**

A. Fundamentación teórica y perspectiva de la equidad tributaria.....95

- 1. Enfoque teórico de la equidad tributaria.
 - a. Origen y evolución del principio Equidad.
 - b. Una aproximación doctrinal del concepto de equidad.
 - c. Diferencia entre principio de equidad y principio de proporcionalidad.
 - d. La equidad social como parte de la equidad tributaria.
 - e. Contribución equitativa
- 2. La equidad tributaria y sus alcances en los países latinoamericanos y europeos.
 - a. Equidad en Colombia.
 - b. Equidad en España

- c. Equidad en Alemania.
- d. Equidad en Estados Unidos.
- e. Equidad en otros países.
- f. Equidad en la legislación mexicana.

B. La Equidad tributaria su justificación bajo un enfoque económico y jurídico en un mínimo imponible.....119

- 1. Justificación del principio de equidad en relación con la procura existencial.
 - a. La equidad tributaria bajo un enfoque económico.
 - b. El enfoque jurídico de la capacidad económica y equidad tributaria bajo el mínimo no imponible.

SEGUNDA PARTE: LOS MECANISMOS DE PROTECCIÓN DEL MINIMO VITAL EN LOS IMPUESTOS DE RIQUEZA, PROPIEDAD Y CONSUMO.

CAPITULO CUATRO.

EL MINIMO VITAL Y LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO.

A. El mínimo vital y el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria....134

- 1. Legitimidad constitucional del deber de contribuir del sujeto frente al hecho imponible.
- 2. El patrimonio sometido a la imposición y su vinculación con el sujeto y el objeto.
- 3. El mínimo vital en los distintos sujetos pasivos.
 - a. Principal.
 - b. Repercutido.
 - c. Retenedor.

B. El mínimo vital y el hecho imponible.....153

- 1. La no incidencia.
- 2. La no sujeción.
- 3. La exención tributaria.
 - a. Naturaleza jurídica de las exenciones.
 - b. Distinción entre la exención y "no sujeción" tributaria.
 - i. Desde el punto de vista formal, o de la estructura.
 - ii. Desde el punto de vista de los fines que persiguen.

C. El mínimo vital y sus elementos de cuantificación.....164

- 1. La proyección de la proporcionalidad tributaria en la base imponible y el tipo de gravamen.
 - a. En la base imponible.
 - b. En el tipo de gravamen.
- 2. Configuración del mínimo vital a través de los elementos de cuantificación.

- a. Reducción de la base imponible.
- b. La tasa cero.
- c. Las deducciones de la cuota.

**CAPITULO QUINTO.
EL MINIMO VITAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EN LA
SEGURIDAD SOCIAL.**

A. Los regímenes actuales de tributación en las personas físicas afectos al mínimo vital.....181

1. El régimen de salarios y los mecanismos de salvaguarda de los ingresos para el trabajador.
 - a. Los ingresos exentos como medida de liberación del impacto del gravamen.
 - b. El subsidio al empleo como medida de retribución para los de menor ingreso.
2. La aminoración de la carga tributaria de las personas físicas no asalariadas que obtienen ingresos en el régimen de incorporación fiscal.
 - a. La reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas que realicen actividades económicas de ambulante, pequeños negocios, de puestos fijos, semifijos y de los que obtienen menos ingresos.
 - b. Disminuciones de ISR para las personas físicas que obtienen ingresos por agricultura, pesca, entre otras del sector primario.
3. Precedentes jurisdiccionales y no jurisdiccionales del mínimo vital respecto a la ley del impuesto sobre la renta.
 - a. Posturas de los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México en los artículos 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el amparo en revisión 2237/2009.
 - b. Postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON el ombudsman tributario) en los casos de ingresos por intereses y por pensión.
4. Las deducciones personales de las personas físicas como el mecanismo de vinculación del derecho al mínimo vital.
 - a. Honorarios médicos dentales.
 - b. Gastos funerarios.
 - c. Donativos.
 - d. Intereses reales por créditos hipotecarios.
 - e. Aportaciones complementarias de retiro y voluntarias
 - f. Primas de seguros y gastos médicos
 - g. Pago de colegiaturas (estímulo fiscal).

B. Aspectos normativos y fiscales de la seguridad social.....245

1. La seguridad social como eje rector de la dignidad humana.
 - a. Los derechos sociales como protectores de los sectores más

- desprotegidos.
- b. Fundamento constitucional de la seguridad social.
- 2. El reconocimiento al derecho al mínimo vital en materia de seguridad social en diversos instrumentos jurídicos.
 - a. Normatividad, leyes que regulan el derecho humano en cuestión.
 - b. Instituciones internacionales en seguridad social.
 - c. Aspecto fiscal de la seguridad social y su vinculación con el derecho al mínimo vital.
 - d. Criterios relevantes del poder judicial en relación a la seguridad social y la procura existencial.

**CAPITULO SEXTO.
EL MINIMO VITAL EN LA LEY DEL IMPUESTO PREDIAL Y AL VALOR
AGREGADO.**

A. <i>El impuesto predial</i>.....	269
1. Los elementos esenciales y sustantivos de la contribución. <ul style="list-style-type: none"> a. Sujeto, objeto, la base tributaria y la tasa. b. El hecho generador del impuesto y la obligación tributaria. 	
2. Los programas gubernamentales de apoyo del impuesto predial en el Estado de Tabasco. <ul style="list-style-type: none"> a. Aminorción de la carga fiscal en impuesto su viabilidad. b. Abolición del property tax o impuestos a la propiedad. 	
B. <i>El impuesto al valor agregado</i>.....	283
1. El consumo mínimo para la supervivencia e integridad del desarrollo humano. <ul style="list-style-type: none"> a. Derecho a la alimentación y la canasta básica b. Derecho al agua. c. Del derecho esparcimiento a la cultura y arte. 	
2. La prestación de servicios para salvaguardar la dignidad humana.. <ul style="list-style-type: none"> a. Derecho a la salud b. El derecho a la educación c. Derecho a la vivienda. 	
CONCLUSIONES.....	374
BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....	380

ABREVIATURAS Y SIGLAS.

CONEVAL	Consejo Nacional de Evaluación de Política de Desarrollo Social.
CPET.	Constitución Política del Estado de Tabasco.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
DESC	Derechos Económicos Sociales y Culturales.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INFONAVIT	Instituto de Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores.
OEA	Organización de Estados Americanos.
OIT	Organización Internacional del Trabajo.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el desarrollo.
PRODECON.	Procuraduría de la defensa del contribuyente.
SAR	Sistema de Ahorro para el Retiro.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
ISR	Impuesto sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor agregado.

INTRODUCCIÓN.

El llamado mínimo de existencia, mínimo vital o mínimo exento, -como ya quedo expresado –tiene un fuerte respaldo en el principio de dignidad humana a que aluden varios preceptos de la Constitución Política Mexicana; así, el artículo 1, en su último párrafo, establece: “queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil *o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas*”. A su vez, el artículo 25 de dicha norma suprema, dispone el reconocimiento de los individuos a una vida digna que conlleva a unos recursos necesarios para vivir: a un mínimo vital, a una renta mínima no gravada, que proporcione una seguridad económica. Empero, tales apartados constitucionales no son el único fundamento de la dignidad humana para configurar el mínimo vital o existencial, pues la propia Constitución, en su artículo 4 reconoce el derecho de toda persona a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, cubierta por el Estado; dispone, a su vez, el derecho a la salud, a una vivienda digna y decorosa; se otorga a los niños el derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral, incluso se agrega el derecho de acceso a la cultura. Tales postulados no deben ser vistos como principios de carácter programático, pues tienen un matiz eminentemente vinculante exigible a través del mínimo imponible. Incluso algunos instrumentos internacionales, de los que México forma parte, confirman su importancia y operatividad como derechos humanos¹.

¹ El mínimo vital tiene una fuerte vinculación con los instrumentos internacionales. La Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, en su artículo 23. 3, señala: Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social. Al igual, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1996, aprobado por la Asamblea General de Naciones Unidas, en su artículo 7 reconoce el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren, entre otras: a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores: i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin

En el tema de los derechos humanos en el ámbito tributario se busca proteger al particular en su libertad, frente a la intromisión arbitraria del Estado². El concepto de necesidades existenciales tiene un amplio espectro en su definición, pero varía en razón del grado de desarrollo del país que lo implementa. Los países con un alto nivel de desarrollo engloban –pueden hacerlo –no sólo lo necesario para vivir, sino plantean un mínimo más amplio al concentrar valores culturales, artísticos, deportivos, y un mayor nivel educativo³. Es claro, empero, que todo Estado requiere proporcionar elementos y herramientas impositivas para asegurar a los gobernados lo mínimo, en el ámbito de la dignidad para vivir. Hacerlo erradica problemas sociales y valora la vida de las personas.

El principio de dignidad humana, como parte de su contenido, se refiere a la necesidad de que toda persona física pueda tener una existencia digna a través del reconocimiento de un mínimo existencial, que le permita cubrir sus necesidades básicas, desde la óptica de la equidad y la justicia. Pues bien, una forma de consolidar el mandato constitucional lo es por la vía impositiva, al reconocer la importancia del mínimo imponible, el cual posee un doble campo de actuación: personal y familiar. Los recursos o ingresos que el sujeto utiliza para satisfacer sus necesidades vitales, no representan índices de capacidad contributiva. El mínimo imponible no es un beneficio para el sujeto que lo utiliza; es una figura que evita perjudicar al contribuyente en su riqueza, cuando sólo es apta para satisfacer un nivel de vida digno. La imposición directa, y sobre todo el gravamen que recae sobre la renta de las personas físicas, requiere hacer suya la figura del mínimo imponible o mínimo exento, a través de ciertos elementos

distinciones de ninguna especie; [...]; ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias.

² Sobre el tema Vid. RIOS GRANADOS, Gabriela, Derechos Humanos de los Contribuyentes, 1era y 2da parte, Revista Puntos Finos, DOFISCAL, números 203 y 204, junio y julio de 2012.

³ Dicho por SERRANO ANTON, Antonio, [...] en todos los ordenamientos legales estudiados subyace la misma idea, es decir, existe un acuerdo generalizado respecto a la necesidad de excluir de tributación aquella parte de la renta que es necesaria para subsistir” Vid. Derecho Comparado, Panorámica Actual, en El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, coordinado por MARTÍN FERNANDEZ, Javier; HERRERA MOLINA, Pedro; SAEZ FERNÁNDEZ, Felipe; SERRANO ANTÓN, Fernando, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Marcial Pons, Madrid 2000, p. 57.

técnicos: reducciones en la base del impuesto para permitir la deducción por hijos o sujetos a cargo; la disminución de aquellos gastos personales o familiares necesarios que limitan el concepto de renta gravable; la aplicación de un tipo cero en una primera escala de la tarifa del impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas; incluso se puede jugar con disminuir el resultado o cuota del impuesto⁴. En cambio, en aquellos otros impuestos de naturaleza indirecta, caso más concreto referido al Impuesto al Valor Agregado, donde es más difícil transparentar la aptitud del contribuyente para cubrir el impuesto, el mínimo imponible se protege desgravando –o gravando con menor fuerza –artículos de primera necesidad, o aquellos otros necesarios para la salud (medicinas y alimentos)⁵.

En el ámbito de la economía política se afirmaba la necesidad de que se dedujeran los gastos dependientes de la remuneración del capital, así como aquellos otros que devienen del trabajo, y que se conforman de ingresos mínimos apenas suficientes para vivir.

Uno de los grandes juristas italianos del pasado siglo, Emilio Giardina, defendía en su célebre monografía sobre el principio de capacidad contributiva, que las exenciones de las rentas mínimas debían considerarse como una lógica explicación del principio de capacidad contributiva. Y a lo largo de sus páginas agrega que la parte de la riqueza individual destinada a la satisfacción de las

⁴Sobre el tema puede consultarse LÓPEZ LÓPEZ, Teresa (dirección) y otros, Análisis del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas desde una perspectiva de familia, propuestas para un debate sobre su reforma, Ediciones Cinca, Madrid 2012; SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés, La Familia en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas, en obra conjunta coordinada por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, GARCIA NOVOA, César, y LOPEZ DÍAS, Antonio, Estudios del Impuesto Sobre la Renta, de las personas físicas, Lex Nova, Valladolid 2000, p. 145 y ss;

⁵ El mínimo imponible –dicho por Víctor Manuel SÁNCHEZ BLÁZQUEZ –constituye el instrumento técnico fundamental a través del cual se pretende exonerar de tributación aquella parte de la renta del contribuyente que es necesaria para su subsistencia propia y de las personas que están a su cargo. Es decir, con el mínimo personal y familiar se quiere esencialmente llevar a cabo la protección del que ha sido denominado mínimo existencial, mínimo vital o mínimo de subsistencia, que no se considera apto para la contribución a los gastos públicos por lo que debe quedar fuera de gravamen”. Vid. El nuevo Sistema de Mínimo Personal y Familiar en la Ley Española del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales Tributarios, Nueva Fiscalidad, número 4, ISSN:2696-0173. P. 23-24.

necesidades existenciales no manifiesta una capacidad contributiva que deba ser gravada⁶.

El reformado artículo 1 de la Constitución Política Mexicana dispone que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Por lo cual, la interpretación que se haga de todo tipo de normas que contenga derechos humanos se debe realizar de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea parte. Así, el mínimo vital es claramente un derecho humano, salvaguardado por la Constitución en su artículo 4, en tanto agrega que toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, la cual debe garantizar el Estado; protege, a su vez, el derecho a la salud, junto a una vivienda digna y decorosa. En el caso de los niños les otorga el derecho a la satisfacción de sus necesidades alimentarias, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral. Por el último, se agrega el derecho a la cultura.

Este amplio bagaje de derechos humanos, sustentados en el principio de dignidad humana, tiene factibilidad práctica vinculante, cuando el sujeto o la unidad familiar, poseen una situación económica que les permite alcanzar una alimentación suficiente, vivienda digna, salud, esparcimiento y cultura. Por tanto, un sistema impositivo debe permitir –como primer objetivo – por ser una obligación del estado, que el contribuyente esté en posición económica de satisfacer tales necesidades. *Primum vivere deinde contribuere*. Es en este momento cuando surge a la vida jurídica el mínimo imponible. A través del mínimo imponible, se busca no sólo fomentar el derecho a una vida digna, que como principio adquiere una inusitada

⁶ Cfr. Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva, Giuffrè, Milano 1961, p. 212 y ss. Actualmente, en México, RIOS GRANADOS, Gabriela, señala que “El Derecho al mínimo vital en el ámbito tributario es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como sea vivienda, salud, educación, alimentos. El Derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentalmente en la norma convencional. Vid. Derechos Humanos de los Contribuyentes, (1ª parte) Puntos Finos, Junio 203, México 2012, p. 56- 64.

importancia, sino también subyace una función que logra mejorar los niveles de progresividad y distribución de la riqueza. El mínimo protege, así, entre otros, la existencia digna, la vejez, las minusvalías, el derecho a la vivienda, la educación, la integración familiar, sanidad⁷.

En el sistema tributario mexicano, aun cuando la Constitución exige que no se tribute por las rentas mínimas, -según lo previene el artículo 31 fracción IV de esa norma suprema –no se cumple cabalmente con el mínimo exento en los diversos impuestos, la situación personal y familiar del contribuyente no son objeto de ninguna valoración. En la base del cálculo del Impuesto Sobre la Renta para las personas que obtengan ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, los elementos básicos para la medición de la capacidad contributiva del causante son de carácter objetivo y cuantitativo. Se tributa –en algunos regímenes –sólo por la renta obtenida al restar los gastos de explotación lucrativa del trabajo y el patrimonio. El legislador se olvida de aquellos otros gastos relacionados con la vida privada y pone énfasis únicamente en los relativos a las actividades lucrativas.

Un sistema fiscal se debe ajustar a criterios de justicia y equidad, así lo defiende el propio artículo 31 fracción IV de la Constitución, en consecuencia no debe sujetarse a imposición a quienes no se encuentran por encima de los parámetros exigidos por el mínimo existencial. Solo así el principio de capacidad contributiva está en posición de cumplir con su verdadera función, pues para determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente, un primer elemento es conocer el mínimo imponible a partir del cual nace la propia aptitud de pago. Se debe respetar, en un primer plano, la situación personal de quien está obligado a cubrir cargas tributarias por los rendimientos obtenidos, pero también, en un segundo aspecto, considerar los elementos que influyen en la vida económica de

⁷ De esta manera –argumenta CENCERRADO MILLÁN, Emilio, -para cumplir constitucionalmente con el mínimo exento es suficiente que el legislador estructure el impuesto sobre la renta de forma que el contribuyente, tras el pago del tributo, siga teniendo renta suficiente para adquirir lo necesario para él y su familia, sin que sea obligatorio que se produzca previamente una reducción de la base imponible del impuesto en concepto del mínimo exento”. Vid. El mínimo exento, en el Sistema Tributario Español, Marcial Pons, Madrid 1999, p.57.

la unidad familiar. En el primer caso estamos en presencia de un problema de justicia vertical, que atiende a la mayor o menor cuantía de la riqueza, el cual puede ser resuelto estableciendo en la tarifa del impuesto un tramo exento que garantice no gravar la riqueza no susceptible de imposición, permitiendo al contribuyente satisfacer sus necesidades primarias⁸.

Sabemos de antemano la imposición de tributos en un Estado o un país tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades sociales. El impuesto más socorrido son aquellos que denominamos directos y que gravan la riqueza de los individuos aunque los indirectos afectan al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria su riqueza a través del consumo. Los ingresos netos están destinados a solventar las necesidades básicas y del núcleo familiar dependiente, tales como alimentación, vivienda, salud, educación, recreación, servicios públicos domiciliarios, entre otras, como prerrogativas que posibilitan el mantenimiento de la dignidad como principio fundante del ordenamiento jurídico constitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que no es su pretensión legal definir con toda certeza un mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición de los gravámenes, sino el de reconocer un nivel de riqueza protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto.

Por lo anterior me he preguntado si el mínimo como un parámetro cuantitativo del mínimo vital o existencial contiene alcances en las leyes tributarias en nuestro País. Luego entonces el Estado debe garantizar que aquellas necesidades encaminadas a la dignidad humana no deben ser objeto del gravamen para encontrarnos en la tesitura de obediencia al principio de derecho Humano del mínimo vital.

⁸ una bibliografía interesante en este tema se encuentra en GARCÍA FRIAS, María Ángeles, Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en el IRPF, Cuadernos Jurídicos, Revista Mensual de Derecho, núm. 44, año 3, 1996.

De esta manera la hipótesis que se formula es la siguiente: Si el mínimo vital es el derecho a gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos, como proyección del principio de proporcionalidad y garante de la igualdad, que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, luego entonces el Estado debe establecer mecanismos en la leyes tributarias el ingreso mínimo y liberar de gravámenes directos todo aquello que pueda minimizar a un ciudadano en su capacidad económica de adquirir bienes y servicios básico para su subsistencia.

Para corroborar la hipótesis es necesario entrar al estudio, desde la óptica jurisprudencial, legal y el debate doctrinario, por lo tanto esta tesis doctoral está dividida en dos partes para poder alcanzar lo que estamos planteando en la hipótesis descrita anteriormente: En la primera parte estudiamos el orden jurídico del derecho al mínimo vital y los alcances de la proporcionalidad y equidad tributaria.

Y en la segunda parte: los mecanismos de protección del mínimo vital en los impuestos de riqueza, propiedad y consumo.

Así de esta manera planteamos el ideal y el deber ser en la primera parte en confronta con el ser que es el análisis práctico de las normas y los mecanismos que emplean para salvaguardar la primera parte en la materia fiscal, que dicho en otras palabras es la situación actual en que se encuentra el mencionado principio.

La primera parte está dividida en tres capítulos cuya finalidad es entrar en el debate doctrinario, jurídico y jurisprudencial de la relación, vínculo o situación jurídica del Derecho al mínimo vital como un derecho humano con la proporcionalidad y equidad tributaria.

De esta manera en el capítulo I nos acercamos al concepto del derecho al mínimo vital, haciendo una construcción desde sus orígenes no olvidando que en materia fiscal nace del tribunal constitucional alemán, pasando por los intentos de conceptualización de España con él muy mencionado mínimo exento, en

Colombia en rango constitucional como mínimo vital y en Perú donde existe un reconocimiento de la dignidad humana.

Nos enfocamos entonces desde los cimientos en Roma en la aportación de una garantía hacia los ciudadanos, por supuesto con otra concepción y no expresamente de lo que hoy conocemos como mínimo vital; el concepto dado entonces era el de rentas de la ciudadanía, cada uno tenía derecho a un mínimo de trigo. Por otra parte la corte constitucional colombiana, ha entendido al mínimo vital como la posición jurídica constitucional que asegura el mínimo existencial necesario para garantizar las condiciones de una subsistencia acorde con la dignidad humana, mientras que en Europa se sostiene en relación con el concepto del mínimo exento, que este puede ser personal o familiar y lo representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva.

Por lo anterior podemos decir que el mínimo vital es un derecho de titularidad universal que encuentra su fundamento en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social.

Pero no basta la posición doctrinaria de este principio sino es necesario encontrar su fundamentación legal y para sustentar que es un derecho humano vinculado con la materia tributaria recorreremos entonces los instrumentos jurídicos tales como: La carta de las naciones unidas, la declaración universal de los derechos humanos, los pactos internacionales de Nueva York de 1966, el pacto internacional de los derechos económicos, sociales y culturales.

Finalmente para construir un concepto sobre este derecho, es de suma importancia la existencia jurídica bajo los ordenamientos naciones, como es la propia Constitución Federal , las leyes federales y los criterios del poder judicial de la federación.

En el capítulo segundo denominado proporcionalidad tributaria, es importante la naturaleza científica de la figura, porque precisamente el derecho al mínimo vital y su vinculación con la capacidad contributiva se busca el óptimo de riqueza de tributación en el sujeto pasivo y constituye por un lado el principio constitucional

implícito que sirve a un doble propósito, como presupuesto legitimador del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria, pero ante el reconocimiento del derecho al mínimo existencial el debate es si dejar libre un mínimo de ingresos o establecer mecanismos de liberación de cargas fiscales. Por lo tanto describiremos en este capítulo el origen de los índices de la capacidad económica, tales como La propiedad y la renta, el gasto como unidad de medición este principio, y el patrimonio como unidad de medida de la capacidad económica. En nuestro sistema jurídico se le conoce como proporcionalidad tributaria y es por ello que terminaremos desde la óptica doctrinal, constitucional y bajo los criterios del poder judicial de la federación.

En el tercer capítulo abordaremos la equidad tributaria como centro de la teoría de la imposición óptima y el reconocimiento que todo ser humano tiene derecho a las procuras existenciales que se entrelazan los principios de eficiencia e igualdad y desde ellos se arriba al concepto satisfactorio de renta gravable atendiendo las características individuales del contribuyente eligiendo de entre ellas el grupo que respete su capacidad económica. En México existe equidad tributaria al momento que se configura el hecho imponible, generador o se da el nacimiento de la obligación por lo cual a todos ellos se les aplicara las leyes tributarias en los diferentes regímenes fiscales en que queden encuadrados, para dar el mismo tratamiento a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Existe proporcionalidad cuando cada sujeto pasivo contribuye con el pago de los impuestos en función de sus respectivas capacidades económicas, esto quiere decir que entre más utilidades tenga el sujeto pasivo, más impuestos deben de pagar, desarrollaremos el concepto de equidad desde los doctrinarios y códigos tributarios Colombia, España, Estados Unidos y por supuesto nuestro país que es México.

Entramos en la segunda parte de la tesis y corresponde a estos capitulo el IV. V Y VI, describir plenamente la forma en que en nuestro país se salvaguarda este derecho humano en los impuestos de riqueza, patrimonio y consumo.

La importancia del cuarto capítulo radica en que el mínimo vital debe materializarse en las personas físicas y éstas frente a la obligación de contribuir requieren de ciertos elementos esenciales en la tributación que resguarden su seguridad y certeza jurídica frente al imperio del estado y en concordancia se vincularán a las categorías el mínimo vital. Así iniciamos entonces con el estudio del contribuyente sujeto titular del deber de contribuir, establecido en la Constitución, toda persona que concurre, en cumplimiento de aquel deber, al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, luego estudiaremos el objeto del tributo, la manifestación de capacidad patrimonial gravada que permite la concreción del deber de contribuir, es decir, la persona titular de las relaciones jurídicas de contenido económico que justifican la existencia del gravamen por denotar una capacidad económica suficiente, seguiremos estudiando el hecho imponible y las figuras que no existe incidencia tributaria, esto quiere decir que no se ve afectada por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios, por el no nacimiento de la obligación tributaria para un supuesto determinado, así también nos encontramos la no sujeción la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna y por último La exención tributaria (o exoneración), consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación o reduce la cuantía del tributo, otros de los elementos estructurales es la base imponible con el aspecto cuantitativo del hecho imponible, por último estudiamos el porcentaje denominado tasa o tarifa, culminamos con las técnicas de aminoración del tributo ya sea por la base o reducción del tributo.

En el capítulo V estudiamos dos leyes que establecen cargas a los particulares por una parte uno de los impuestos más importantes para nuestro país que se denomina ley del impuesto sobre la renta, este impuesto es precisamente sobre los cuales los teóricos europeos denominan una liberación de ingresos o mínimo exento, esta norma dentro de su título IV establece los diversos regímenes tributarios para las personas físicas y por los precedentes del poder judicial

respecto al mínimo vital del periodo 2003 a 2016 hemos elegido los regímenes de salarios, del régimen de incorporación fiscal, de intereses, de pensiones y de los otros ingresos, de esta manera se consulta la posición del poder judicial para vincular el derecho al mínimo vital con la obligación de pagar, no olvidando al ombudsman tributario defensor de los derechos humanos de los contribuyentes en donde tiene recomendaciones y litigios por violación a este principio, concluimos analizando los mecanismos de protección que el legislador mexicano ha establecido accidental o con conocimiento la protección de la procura existencial.

En un segundo término y no menos importante estudiamos la seguridad social y que en nuestro país es a través de las contribuciones de aportaciones de carácter fiscal obligan al gobernado a contribuir, si bien no es impuesto, esta contribución se somete a los parámetros constitucionales de protección para su aportación y que el seguro social como autoridad exactora se encarga que los sujetos obligados no traten de eludir el pago a través de conceptos de pensión de supervivencia y cuyo objeto no cumple con la seguridad social abanderados por mucho como una violación al mínimo vital.

El último capítulo estudiamos dos leyes tributarias que inciden en el patrimonio del contribuyente, que si bien es cierto no son tributos de renta lo cierto es que se relacionan con las categorías de los derechos humanos.

Es por ello que iniciamos con la ley del impuesto predial, carga fiscal que tiene como hecho imponible la propiedad de un lugar donde vivir como es la casa habitación y que de acuerdo a lo estudiado en el primer capítulo es de estricta indispensabilidad para el ser humano contar con una vivienda para realizar sus actividades elementales de vida, en este apartado estudiaremos las medidas que los municipios tienen para hacer efectivo el cumplimiento a los que menos tienen aptitudes para contribuir, sectores de vulnerabilidad ya sea por el valor de la habitación o bien por sectores vulnerables como son los de la tercera edad.

Culmino esta experiencia analizando la ley tributaria por las cuales se obtiene más recaudación me refiero a la ley del impuesto al valor agregado y veremos como la

técnica que utiliza el legislador mexicano para respetar la dignidad es “tasa cero”, para desgravar el consumo de artículos que se considera de procura existencial tales como; alimentos, servicios de salud, agua, educación, vivienda cultura y arte.

Espero que este trabajo de investigación sea de su comprensión y nos ayude a reflexionar que la imposición de tributos se sujetará al examen del derecho al mínimo vital.

PRIMERA PARTE: EL ORDEN JURIDICO DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL Y LOS ALCANCES DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

CAPITULO PRIMERO.

EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL

A. Generalidades del derecho al mínimo vital.

1. Hacia una construcción del concepto en el contexto latinoamericano.

a. Origen y evolución de un mínimo existencial.

Como antecedente al derecho a un mínimo vital, se tuvo los cimientos en Roma en la aportación de una garantía hacia los ciudadanos, por supuesto con otra concepción y no expresamente de lo que hoy conocemos como mínimo vital; el concepto dado entonces era el de *rentas de la ciudadanía*, respecto a la condición misma del ciudadano, cada uno tenía derecho a un mínimo de trigo (*la frumentatio*), concepción que cambió en la Edad Media, con los autores Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, quienes la concibieron como un deber laico para los vulnerables, como una especie de *deóntica de la distribución*. Cabe recalcar que en materia de distribución, es todo aquello lo que se reparte de manera equitativa, sin dejar desamparados a los considerados en estado de vulnerabilidad.

Un caso particular, fue el de 1795 en Speenhamland, un pequeño pueblo inglés, con la *ley de los pobres de 1839*, consistía en conceder un mínimo de trigo por semana, era una medida de los propietarios ricos, para evitar que los campesinos se rebelasen. Fue ya en el siglo XX, donde se consolidan las bases del mínimo vital y fue adoptado en países como Inglaterra, Francia, creando instituciones que garantizaran al individuo un mínimo existencial.

En la actualidad estos derechos son considerados por criterio de los doctrinarios como prestaciones o derechos de prestación, garantizados por el estado, para la subsistencia humanitaria más desamparada. Entre los derechos sociales de prestación que reconocen las constituciones democráticas de los países en especial México, no es habitual encontrar el reconocimiento expreso del derecho a un mínimo vital o a unos recursos mínimos garantizados, del mismo

modo que, pero, sí se reconocen el derecho a la educación, al trabajo, a la seguridad social, a la protección de la salud, a la vivienda, entre otras, para proporcionarle a la población un mínimo vital dentro de la sociedad.¹

Hoy en día se encuentra regulado a nivel internacional y nacional, para los países como: México, Ecuador, España, Argentina entre muchos más, quienes en su constitución de manera no muy precisa, le proporciona tales prestaciones a los ciudadanos.

b. Concepto al derecho a un mínimo vital/existencial.

Al hablar sobre el derecho al mínimo vital nos encontramos en la necesidad de hacer un análisis, que además deba incluir una investigación más profunda sobre el contexto en el que se ha controvertido. Partiendo desde sus antecedentes y desglosándose en la existencia de una diversidad y cantidad de derechos, es por eso que de allí el desarrollo de los mismos derechos se vea cotejado en diferentes Cartas Fundamentales a lo largo de la historia, a modo de que la evolución que nos trae consigo los derechos humanos.

“El derecho fundamental al mínimo vital que solo es reconocido en casos de urgencia en los que las subsistencia de la persona o de su familia se ve comprometida. La jurisdicción social de la tutela no es una de máximos, donde se garantice la justicia plena, sino una de mínimos, que impide que la persona caiga por debajo del nivel de vida que le permite reconocerse y ser reconocida como una persona digna de igual consideración y respeto por los demás”.²

De esta forma se cree que esta conceptualización que no se limita a criticar la situación del país, ya que va un paso más adelante y se atreve a plantear soluciones, basadas en los temas más importantes como la situación social de las

¹ Carmona Cuenca Encama, *Los derechos sociales de prestación y derecho a un mínimo vital*, Universidad De Alcalá.

²Arango, Rodolfo, *Derechos, constitucionalismo y democracia*. Serie De Teoría jurídica y filosofía del derecho N.33, Universidad Externado De Colombia, Bogotá, 2004. Págs.59. http://Alizee.Uniandes.Edu.Co/Ava/Ava_200610_Derecho_Hipertexto/Doku.Php?Id=Minimo_Vital.

personas, el momento histórico y época en que se encuentra un individuo bajo los sucesos relevantes relacionados con lo social, político y económico.

Por lo tanto creo que vamos a encontrar dos conceptos fundamentales de derechos humanos relacionados con el mínimo vital, ya que la dignidad humana es lo primordial en que se enfoca en esta concepción ya que busca el impedimento de que la persona caiga por debajo de una integridad o personalidad privilegiada de derechos y pase a ser atropellada por violaciones a sus derechos inherentes como persona y por lo tanto es necesario conocer que es la dignidad humana y que es la igualdad.

Con esto vemos que es fácil ver la evolución en América Latina de este concepto fundamental que si es cierto, su naturaleza del derecho al mínimo vital ha tenido distintos enfoques dependiendo del Estado y del momento histórico en el que se ha estudiado, en el recorrido de la necesaria perfección de su entendimiento. Ha sido faena de los tribunales constitucionales la de descubrir este derecho, encontrar los fundamentos, delimitar su contenido y establecer la procedencia de su tutela en sede constitucional puesto que a medida que pasa el tiempo cada país ha proliferado una transición en el desarrollo del mismo, lo que hace que esta idea se haya plasmado en sus Cartas Magnas a excepción de algunos países en los cuales apenas empieza a tomar fuerza esta conceptualización del “mínimo vital” por citarlos se pueden decir que (Cuba, Chile, México y Panamá)³ son unos de los países en los cuales aún no se desarrolla en su totalidad, aunque esto no los exime de que tengan la necesidad de implementar estas bases fundamentales que engloban principalmente a la dignidad humana ya que por el simple hecho de que estos cuatro países tengan ratificados convenios o tratados internacionales, estos los hacen que se incluyan dentro del sistema político vigente.

Por esto se pretende partir desde su concepto, conocer el avance histórico transcendental que ha tenido, como también su auge en el continente americano hasta hacer una comparación de las diferentes legislaciones que integran esta conceptualización bajo las fuentes del derecho internacional. Con ayuda de las

³Huertas Bonilla, María Fernanda, El derecho al mínimo vital, P. 61. Véase http://www.usergioarboleda.edu.co/derechopublico/el_derecho_al_minimo_vital_3.pdf

resoluciones que se han desarrollado y tutelado del derecho al mínimo vital. Y conociendo desde un plano general el mínimo vital del agua, la salud y la educación como anexos a la integridad mínima de la persona para su supervivencia social, cultural y económica dentro de un país.

En relación a lo que se entiende por mínimo vital, aún no está muy definido debido a que solo se refiere a que el Estado proporcione derechos mínimos garantizados, pero en realidad no se sabe si realmente los proporciona.

Por lo que respecta Jimena Quesada⁴ nos habla de un “derecho a recursos mínimos garantizados” para referirse al atendimento por el Estado de las necesidades básicas (alimentación, vivienda, salud, educación) que deben estar cubiertas por los servicios públicos de forma que lleguen a los sujetos que no estén en condiciones de proveerse por sí mismos de los recursos precisos constitucionalmente reconocido, pero en realidad esto no sucede a como se piensa que debería de ser.

Así pues cuando hablamos de un derecho a un mínimo vital, nos referimos al derecho que tienen los ciudadanos de gozar con aquellos recursos, dados por el Estado, para lograr la subsistencia de los individuos que no cuentan con los suficientes recursos como para darse una buena alimentación, una vivienda digna, vestido, educación, salud etc., por su situación económica que cuenta.

Por otro lado Alejandra Celi⁵ nos dice que: El mínimo vital encuentra su fundamento en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el estado social. Este derecho se fundamenta en la solidaridad y la libertad considerando que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de necesidades básicas.

Así, el derecho al mínimo vital aparece como consecuencia natural y necesaria del Estado social que busca asegurar la igualdad material; es decir, condiciones iguales a todas las personas para su desarrollo

⁴ Jimena Quesada, L., *La Europa social y democrática de derecho*, Ob. Cit., Pág. 277 y Martín Mateo, R., “La calidad de vida como valor jurídico” En *Vvaa.*, Estudios En Homenaje Al Profesor Eduardo García de Enterría, Tomo II “De Los Derechos Y Deberes Fundamentales”, Civitas, Madrid, 1991, Pág. 1446.

⁵ Celi Maldonado Alejandra, *Diccionario De Derechos Humanos*, Universidad De Alcalá.

c. Colombia.

La corte constitucional colombiana, ha entendido al mínimo vital como la posición jurídica constitucional que asegura el mínimo existencial necesario para garantizar las condiciones de una subsistencia acorde con la dignidad humana.⁶

El concepto de mínimo vital, de acuerdo con la jurisprudencia colombiana T-581A/11, debe ser evaluado desde un punto de vista desde de la satisfacción de las necesidades mínimas del individuo, por lo cual es necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto, haciendo una valoración que se encamine más hacia lo cualitativo que a lo cuantitativo, verificándose que quien alega su vulneración tenga las posibilidades de disfrutar de la satisfacción de necesidades como la alimentación, el vestuario, la salud, la educación, la vivienda y la recreación, como mecanismos para hacer realidad su derecho a la dignidad humana.

Muchas de las aportaciones hechas por Colombia, con respecto al mínimo vital lo encontramos en sus diferentes jurisprudencias como la anterior, que se basan en una concepción a la dignidad humana para garantizarles esos recursos mínimos.

El concepto de mínimo vital en el contexto de la jurisprudencia colombiana se refiere a la satisfacción de las necesidades vitales del individuo. Este concepto no solo se refiere a una cantidad mínima como es la aportación a una cantidad de agua potable: podría entenderse como un mínimo de servicios públicos y de calidad de vida. En cuanto a su aplicación específicamente al agua, se trata de la cantidad mínima de agua que necesita un ser humano para sobrevivir durante un cierto período. No existe un consenso sobre la materia.

Otra jurisprudencia que consagra el derecho a un mínimo vital es la sentencia No. T-426/92 el cual establece: “Aunque la Constitución no consagra un derecho a la subsistencia éste puede deducirse de los derechos a la vida, a la salud, al trabajo y a la asistencia o a la seguridad social. La persona requiere de un mínimo de elementos materiales para subsistir. La consagración de derechos

⁶ Para más información sobre las aportaciones del Tribunal Constitucional Colombiano, véase las sentencias: T-426/1992, T-011/1998, T-384/1998, T-1002/1999, T-148/2002, T-391/2004 y T-249/2005, T-202/1995, SU-225/1998.

fundamentales en la Constitución busca garantizar las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad.

Al interpretar restrictivamente el alcance del derecho a la subsistencia el juez desconoció la importancia de la solicitud de tutela respecto de los derechos de seguridad social y de asistencia y protección de la tercera edad, en las especiales circunstancias del solicitante.

El mínimo vital tiene su base en un derecho de subsistencia que cada individuo podría tener para vivir dentro de una sociedad. Es así, como considera Colombia al derecho a un mínimo vital, en sus diferentes sentencias de corte jurisprudencial. El derecho a un mínimo vital - derecho a la subsistencia- es consecuencia directa de los principios de dignidad humana y de Estado Social de Derecho que definen la organización política, social y económica justa acogida como meta por el pueblo de Colombia en su Constitución.⁷

Este concepto de derecho evolucionó hacia la dignidad humana por lo que el Tribunal Constitucional de Colombia estableció que éste abarca los requerimientos básicos indispensables para asegurar la digna subsistencia de la persona y de su familia, no solamente en lo relativo a alimentación y vestuario sino en lo referente a salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente, en cuanto factores insustituibles para la preservación de una calidad de vida que, no obstante su modestia, corresponda a las exigencias más elementales del ser humano.⁸

⁷ La corte Constitucional colombiana ha reconocido desde el año 1992 con la Sentencia T-426/92 “el derecho a la subsistencia” donde ha establecido que toda persona requiere de un mínimo de elementos materiales para subsistir y busca garantizar las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad”. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/t-426-92.htm>

⁸ Véase Sentencia del Tribunal Constitucional Colombiano T-011/98 Derecho de petición frente al silencio administrativo negativo. P.1 <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/t-011-98.htm>

d. Perú.

El Tribunal Constitucional de Perú ha fundamentado el mínimo vital en la existencia digna de la persona, que requiere la satisfacción de unas necesidades de subsistencia para la vida, comprende “tanto los presupuestos éticos como los componentes jurídicos, significando la relevancia moral de una idea que compromete la dignidad humana y sus objetivos de autonomía moral, y es instrumento necesario para que el individuo desarrolle en la sociedad todas sus potencialidades.”⁹

2. El mínimo exento el sistema europeo.

a. España.

Marco César García Bueno¹⁰ sostiene en relación con el concepto del mínimo exento, que este puede ser personal o familiar y lo representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella parte de la riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de fuentes productivas e incluso cita Benvenuto Griziotti¹¹ quien precisa que el “mínimo para la existencia” no representa una capacidad contributiva, sino el costo de vivir, que no puede ser disminuido por los impuestos pues se estaría transfiriendo el impuesto sobre otros contribuyentes.

El Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas¹² en España es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la

⁹ El Tribunal Constitucional de Perú explica en su sentencia constitucional relacionada con Exp. N.º 1417-2005-aa/TC LIMA resolviendo el Recurso de agravio constitucional interpuesto por don Manuel Anicama Hernández, contra la sentencia de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 148, su fecha 6 de octubre de 2004, que los derechos humanos son fundamentales para la dignidad humana y por lo tanto la importancia de su protección al ciudadano. <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01417-2005-AA.html>

¹⁰ García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, Conceptos de Reforma Fiscal, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>

¹¹ Principios de la ciencia de las finanzas / Benvenuto Griziotti traducción por Dino Jarach con un estudio introductivo del traductor sobre la teoría financiera y notas de referencia al sistema financiero argentino.

¹² La Ley de IRPF dicta en su artículo 8 que son contribuyentes por el Impuesto de la renta todas “las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español”, así como “las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley”. Y es que a priori, todo trabajador, pensionista y cualquier persona que obtenga algún tipo de renta, debe tributar por este impuesto.

Constitución Española, que exige la contribución de todos los sectores “al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo de exenciones, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a “tipo cero” es decir, se exentan de pago al fisco.

Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por cubrir las necesidades vitales, de forma que los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro económico. El objetivo es una menor tributación efectiva, lo que se consigue con la combinación de mínimos exentos más elevados y la estructura de la tarifa, en la que se engloba, por lo general, los mínimos personales.

El mínimo exento personal se mueve en el ámbito de la justicia vertical. En la medida en que la riqueza del sujeto aumente, mayores posibilidades tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos. En el segundo caso, se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no pueda ser resuelta mediante la progresividad. Se procura establecer tratamientos discriminatorios con relación a las condiciones específicas de cada núcleo familiar.

De esta forma, la tributación no obedece a condiciones cuantitativas sino cualitativas. Por lo cual los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes y no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva.

Sin embargo, la realidad es diferente y existen varias salvedades a esta obligación general. De hecho, la obligatoriedad dependerá de los ingresos que se obtengan y su procedencia, así como de las deducciones que se pueda practicar cada contribuyente.

b. Alemania.

En 1990, el Tribunal Constitucional alemán había dictado unas sentencias que supusieron una auténtica revolución en los planteamientos tradicionales sobre la protección del mínimo existencial. En aquellas sentencias se afinaba la vigencia del principio constitucional que prohíbe gravar la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos se precisaba el alcance subjetivo del mínimo existencial y lo que es más importante, se establecían criterios válidos para su cuantificación.¹³

Este mandato lo deduce el Tribunal Constitucional del derecho fundamental a la dignidad y del principio de Estado social, reconocidos en los artículos 1 y 20.1 de la Constitución Alemana, en la que como es sabido- no se reconoce expresamente el principio de capacidad económica-. Esa argumentación jurídica ya se contenía en Sentencias de 18 de junio de 1975 y de 21 de junio de 1977¹⁴. Concretamente, establecía que el Estado debe reconocer un mínimo exento en el IRPF¹⁵ por importe igual o superior al de las subvenciones reconocidas para quienes carecen de recursos.

Las sentencias del tribunal constitucional alemán de 10 de noviembre de 1998 se pronuncian por la cuantificación del mínimo existencial, el Tribunal reitera en estas sentencias la misma doctrina contenida en las sentencias de 1990: que el mínimo existencial exento no puede ser inferior a la cuantía que el Estado debe garantizar a una persona necesitada mediante ayudas sociales. Por tanto, el límite inferior del mínimo existencial se concreta en la cuantía de las prestaciones sociales establecidas para garantizar una vida digna en el ámbito del Estado social, pues,

¹³ Sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 29 de mayo y 12 de junio de 1990 BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188, de las que existe una traducción al castellano publicada: GARCÍA FRÍAS A., «El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán», en *Revistas de Información Fiscal* núm. 3, 1994, págs. 17-57.

¹⁴ La ley 35/2006 del IRPF, y la errática protección legal del mínimo existencial familiar http://www.academia.edu/5250464/La_err%C3%A1tica_protecci%C3%B3n_del_m%C3%ADnimo_existencial_en_la_LIRPF_35_2006 consultado en 11 de Noviembre del 2014.

¹⁵ En cuanto al IRPF (Einkommensteuer), se trata de una tasa progresiva que se paga en función de la renta, con seis categorías fiscales distintas (Steuerklassen). Las categorías fiscales varían en función del estado civil, número de hijos y número de personas que trabajan en el hogar. Los datos sobre la categoría fiscal y los niños aparecen en la tarjeta de impuesto sobre el salario que se recibe del ayuntamiento. El tipo oscila del 14 al 45% y las rentas hasta 8.004 euros están exentas de tributación.

como parece lógico, «el legislador debe dejar libre de tributación la cantidad que a través de los recursos públicos pone a disposición de las personas necesitadas para la satisfacción de sus necesidades existenciales» Pero, en caso de que existan varios hijos, el cálculo de sus necesidades vitales no debe realizarse multiplicando el importe individual de la prestación por el número de hijos, sino atendiendo a las mayores necesidades concretas que origina cada uno de ellos Pero la principal novedad introducida en estas sentencias es que consideran que el mínimo existencial de los hijos debe contemplar algo más que sus necesidades materiales básicas, ya que «los sujetos pasivos con hijos tienen menos capacidad económica que los que no tienen hijos, a causa de la pérdida de capacidad de trabajo y/o de pago que ellos les ocasiona» Por ello, el mínimo existencial debe incluir una compensación por los gastos de custodia (Betreuungskostenbedarf) y otra por los gastos de formación (Erziehungsbedarf) entre los que se incluyen los derivados de la participación en la vida cultural, el asociacionismo, las relaciones con otros sujetos, las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones y dichas afirmaciones no pueden considerarse meramente programáticas.

Exención de Impuestos

Todo salario inferior a 8004 € anual está exento de impuestos, si estas casado (a), ésta cantidad se duplica (16.008 € / año). Además tendrás una cantidad de 1.000 € al año a tu disposición, en concepto de gastos varios. Si utilizas tu vehículo para acudir al trabajo, podrás descontar en conceptos de gastos para movilidad 30 cent /km y los gastos de vestimenta Por poner un ejemplo, una familia con tres hijos, que gane menos de 23.500 € /año, no paga impuestos.

En Alemania existe un ingreso mínimo base¹⁶ (= Grundsicherung, depende del Land, suele ser de unos 700 € /persona / 1.100 si es un matrimonio). Este ingreso mínimo sirve para que el nivel de ingresos de una persona no baje de los mínimos

¹⁶ Como disposición básica se hace en Alemania contribuyente financiado desempeño social a que se refiere el sistema de seguridad social (incluidas las pensiones y del seguro de desempleo caros). En el Código Social (SGB), hay una división en prestaciones de asistencia social bajo SGB XII , así como las prestaciones por desempleo y la promoción de la SGB II .

exigidos. Por poner un ejemplo, si una pareja de jubilados cobra 650 €/mes, el estado alemán abonaría la diferencia hasta llegar a los 1.100 €, garantizando así unas condiciones económicas suficientes para vivir.

Cuando hablamos de salarios (Lohn/Gehalt), lo habitual es referirnos a salarios brutos, es decir importes a los cuales no se les ha practicado deducción alguna. Al salario bruto se añadirá la parte proporcional (50%) que el empresario ingresa al sistema de jubilaciones. El impuesto de la renta es progresivo: a mayor nivel salarial, mayor es la deducción. Las deducciones mensuales que se practican al trabajador son las siguientes: seguro de desempleo / Arbeitslosenversicherung (4,2%), seguro de pensión Rentenversicherung (19,9% – de los cuales la mitad paga el empleador), dependencia o invalidez / Pflegeversicherung (entre 1,7 y 1,95%), seguro médico / Krankenversicherung (unos 12%). Todos los trabajadores en Alemania están obligados a pagar impuestos, a excepción de aquellos trabajos cuyo sueldo mensual sea de 400€. A las personas con salarios inferiores a 8.004 € (año 2012), se les reintegrará la parte deducida una vez realizada la declaración de la renta.

3. El mínimo vital con base en cuatro principios.

En México el reconocimiento constitucional hacia estos textos fue producido por primera vez en la Constitución de 1917.

Respecto de la función social, el Mínimo Vital exige que exista una concurrencia del Estado, de la sociedad y por ende de la familia, no con el fin de simplemente estar a la espera de determinar la responsabilidad de un solo agente, sino de que haya siempre el respaldo que la vulnerabilidad requiere.

Por lo anterior podemos decir que el mínimo vital es un derecho de titularidad universal que encuentra su fundamento en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social.

a. La dignidad humana.

Una forma de resolver preliminarmente las dificultades que se presentan para la realización y dar pasos firmes hacia la justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales es garantizar, vía judicial, el derecho a un “mínimo vital”, es

decir, a las condiciones mínimas para que una persona tenga acceso a una vida digna.

Los derechos económicos, sociales y culturales están estrechamente relacionados, o más bien su base es la dignidad humana y por ello debe existir la garantía y protección de ella que de paso a una calidad de vida sustentada por la dignidad de cada persona.¹⁷

Se ha confundido por tratadistas e incluso impartidores de justicia el mínimo vital con el salario mínimo, percepción que durante años ha lavado conciencias de políticos justicieros y jueces encumbrados, pretendiendo teóricamente interpretar el cumplimiento del estado en materia de derechos humanos argumentando que quien trabaja ya tiene garantizado cuando menos un salario mínimo como derecho laboral que para el estado mexicano es suficiente para una "existencia digna".¹⁸

Por eso resulta de gran importancia la introducción del "mínimo vital" como fundamento al derecho humano, que pudiera en principio implicarse como el derecho de las y los trabajadores a una remuneración equitativa y suficiente, de tal manera que ésta les permita gozar de un nivel de vida digno, sin embargo, no solo puede atribuirse este derecho a la clase trabajadora en estricto sensu, si consideramos incluso a quienes no alcanzan el estatus laboral por mil y una razones y que el estado tendría que garantizar de diferente manera el derecho al mínimo vital.

Y es que la dignidad humana abarca tantos aspectos, al hablar de ella debemos analizar cuáles son los requerimientos básicos para la subsistencia de las personas ya que muchos sólo se centran en la ropa y los alimentos olvidando que también la salud, educación, vivienda, seguridad social y medio ambiente son parte de ella; entonces entendemos que es un conjunto de elementos que la forman para que cada persona tenga lo básico que le permita vivir de manera digna lo que lo relaciona ya no de manera individual sino en el ámbito familiar, el cómo cada familia, que a su vez cada miembro tiene dignidad humana debe vivir.

¹⁷García Chávez, Bárbara, Mínimo Vital, Principio De La Dignidad, véase en [Http://www.E-Oaxaca.Mx/Opinion/Barbara-Garcia-Chavez/18083-Minimo-Vital-Principio-De-La-Dignidad.Html](http://www.E-Oaxaca.Mx/Opinion/Barbara-Garcia-Chavez/18083-Minimo-Vital-Principio-De-La-Dignidad.Html)
Carmona Cuenca, Encama, los derechos sociales de prestación y derecho a un mínimo vital, Universidad De Alcalá.

¹⁸ Ídem.

La Corte Constitucional Colombiana considera a la dignidad humana como:

“aquella porción de ingresos indispensable e insustituible para atender las necesidades básicas y permitir así una subsistencia digna de la persona y de su familia; sin un ingreso adecuado a ese mínimo no es posible asumir los gastos más elementales (...) en forma tal que su ausencia atenta en forma grave y directa contra la dignidad humana.”

Para efectos de la ayuda al mínimo vital que resguarda la dignidad humana debe hacerse cada país de políticas públicas que la aseguren, viéndola como una inversión y no un gasto, entonces se podrá empezar a ver un alza en la calidad de vida de las personas.

La dignidad de los seres humanos, es reconocida sobre sí mismos como un producto de la racionalidad, la autonomía de la voluntad y el libre albedrío, aunque la opinión de algunos sobre esta forma de asignar dignidad, indican que existen humanos como bebés, niños, personas carentes de sus facultades mentales, enfermos seniles, dementes, entre otros, que bajo ese criterio no podrían tenerla.

Dignidad humana en México.

La dignidad del ser humano, desde el momento de la concepción/fecundación y hasta la muerte natural debe ser promovida tal como se establece en la, Declaración Universal de los Derechos Humanos (Diciembre, 1948), la cual inicia afirmando que “EL FUNDAMENTO DE LA LIBERTAD, LA JUSTICIA Y LA PAZ EN EL MUNDO CONSISTE EN EL RECONOCIMIENTO DE LA DIGNIDAD DE TODOS LOS SERES QUE PERTENECEN A LA FAMILIA HUMANA Y EN SU IGUALDAD Y DERECHOS INALIENABLES”, así como en la Declaración sobre los Derechos de los niños y las niñas de las Naciones Unidas.

De este principio de igualdad se desprende que la dignidad del ser humano nos hace trascendentes del ámbito material.

El primer derecho humano fundamental es el derecho a la vida, sin ningún tipo de discriminación.

- Todo ser humano debe ser protegido y respetado, desde el momento de la concepción/fecundación hasta su muerte.
- La dignidad del ser humano desde el momento de la concepción/fecundación y hasta su muerte natural debe ser salvaguardada mediante leyes fundamentadas en estos principios básicos, emanados de dicha dignidad.
- La familia basada en el matrimonio de varón y mujer, indisoluble y abierto a la vida, es el espacio natural para que se engendre, ame y eduque todo ser humano.

La dignidad humana es un derecho con el que cuentan todos los seres humanos desde el momentos de su concepción hasta su muerte, es por ello que cada individuo de manera personal tiene el derecho a una vida digna, con educación, salud, seguro y vivienda que le permita vivir una vida de calidad, lo cual en la actualidad, en el estado mexicano existen diversos ataques contra la dignidad de los seres humanos, ya que con la creciente demanda de empleo y la carencia económica que existe día con día entre las familias mexicanas, se hace más difícil llevar una vida digna, ya que la vida encarece día con día y los sueldos por las altas horas de trabajo son tan bajos como hace un par de décadas. Es decir, que el salario básico de un obrero se ha incrementado significativamente en los últimos 20 años, pero el costo de los productos de la canasta básica ha aumentado considerablemente.

b. La igualdad.

En México como parte de las Garantías individuales encontramos el derecho a la igualdad desde diversos aspectos, la igualdad de oportunidades, la no discriminación por ejemplo nos posiciona de manera que debemos recibir un trato parejo con los demás conciudadanos.

El contexto en el que las personas se encuentran con los mismos derechos y oportunidades es considerado como igualdad en términos sociales, para lograr así la equidad y paz en la vida de cada persona.

Para la Corte es menester que el legislador respete la igualdad al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, para lo cual permite hacer diferenciaciones

mas no discriminaciones, con el fin de extinguir las desigualdades existentes, lo que ha implicado que muchas veces se declare la inexecutableidad por inconstitucionalidad de disposiciones que contenían exenciones tributarias o tratos discriminatorios sin una justa causa, frente a hipótesis, en esencia, iguales.

En el principio de la igualdad es perfectamente posible que un derecho fundamental se erija como principio, además ambos, igualdad y mínimo vital, hacen parte de la esencia del Estado social de derecho, pero algunos dirán que no es un principio pues no tiene vocación de permanencia, ya que como lo vimos al hablar de justicia material del gasto y justicia financiera, solo es aplicable cuando el gasto público no es lo suficientemente compensatorio del desequilibrio causado por un impuesto que vulnera su mínimo de subsistencia.¹⁹

El principio de igualdad en nuestros días no debe ser entendido solamente como prohibición de la discriminación (igualdad formal) sino que ha de ser entendido también como igualdad material, es decir, como equiparación en las condiciones reales de la existencia, finalidad para la que puede ser necesario establecer normativamente un trato diferenciado.

Pero entonces por qué hay tanta desigualdad económica en el país, por qué sólo una pequeña parte vive de manera estable económicamente y con una capacidad de disfrute mayor debido a esa oportunidad que el dinero le proporciona; entonces nos topamos con que no toda esa parte de la igualdad se está llevando a efecto al ver a la mayor parte de la población con un sustento casi inexistente para sobrevivir.

Para que exista pues la igualdad con todos los ciudadanos es necesario que haya en ellos por lo menos las condiciones mínimas materiales que permitan ubicarlos en situaciones similares.

¹⁹ Castro Arango, José Manuel, *Avances Jurisprudenciales Con La Sentencia C -776 De 20031. Mínimo Vital y Justicia Material Del Gasto.*

c. La libertad.

La libertad va más allá de un concepto, como todos los derechos este necesita de elementos que ayuden a su realización. No podemos hablar de libertad sin mencionar que una vida libre va aparejada a un nivel de vida para quienes son titulares de esas libertades. De manera que para que exista un buen nivel de vida se debe contar con el ejercicio y goce de los derechos fundamentales pues todos estos brindan libertades.

Las personas libres lo son completamente cuando pueden satisfacer sus necesidades.

El derecho al mínimo vital se cimienta en la solidaridad y la libertad considerando que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de necesidades básicas. También soporta a este derecho la igualdad material o real, en ese sentido, es necesario equiparar, al menos en un mínimo, las condiciones materiales de los individuos en la sociedad.²⁰

No se puede ejercer una plena libertad sin la capacidad económica para hacerlo. Si no cuentan con unos recursos materiales mínimos, su derecho a la libertad será ficticio. Esta idea fue puesta de manifiesto por Roosevelt en su famoso mensaje de 6 de enero de 1941, al enunciar las cuatro libertades fundamentales. Una de ellas era la libertad de no hallarse en estado de necesidad, junto a la libertad de palabra y de expresión, la libertad de culto y la libertad de no vivir con miedo.²¹

La última libertad que mencionaba Roosevelt aunque parece muy genérica consideramos es un punto destacable si echamos un vistazo a la manera de vivir que los ciudadanos sobre todo los que ocupan las posiciones más vulnerables tienen, y sí, ellos son los que viven con miedo, el miedo a no aportar lo suficiente a su hogar para la supervivencia de su familia, por ejemplo; es por ello que este es un motivo más por el que encontramos la necesidad de ejercer la libertad con las herramientas económicas suficientes.

²⁰ García Chávez, Bárbara, Mínimo Vital, Principio De La Dignidad, véase en [Http://Www.E-Oaxaca.Mx/Opinion/Barbara-Garcia-Chavez/18083-Minimo-Vital-Principio-De-La-Dignidad.Html](http://www.E-Oaxaca.Mx/Opinion/Barbara-Garcia-Chavez/18083-Minimo-Vital-Principio-De-La-Dignidad.Html)

²¹ Carmona Cuenca, Encarna, *los derechos sociales de prestación y derecho a un mínimo vital*, Universidad De Alcalá.

Para que las relaciones económicas puedan desarrollarse en libertad, es preciso asegurar un mínimo de recursos para todos los miembros de la comunidad. A partir de ese mínimo, serán las capacidades individuales y las leyes económicas de la oferta y la demanda las que determinen las diferencias en el disfrute de los bienes por unos y otros ciudadanos.

d. La Solidaridad.

Siguiendo con la tercera generación de derechos humanos, nos encontramos con uno que da mayor fuerza para los demás que ya hemos visto. Los derechos de solidaridad tienen importancia grande debido a que de cierta manera es un cúmulo de derechos que van en pro del desarrollo de la persona en un ambiente apropiado.

En los derechos de solidaridad hallamos características específicas para que puedan ser protegidos y a su vez llevarse a efecto, pero no es una muy distinta a la que nos topamos con todos los derechos si lo vemos de manera objetiva, esta es que se debe contar con la participación solidaria de todos los individuos incluyendo las entidades públicas y las privadas del mundo, viendo a los derechos desde un punto más amplio a la legislación de un país, sino pretendiendo lograr el derecho a la paz, al desarrollo y medio ambiente sano como lo mencionamos al inicio de este subtema así como a la autodeterminación de los pueblos lo que esta última engloba los derechos que tanto hemos hecho referencia en este capítulo puesto que persigue el desarrollo económico, social y cultural de los pueblos estructurándose libremente tomando en cuenta la igualdad, por lo que considero que estos derechos comprenden en cierta manera todos los demás que hemos analizado, radicando ahí gran parte de su importancia.

B. Sustento normativo del mínimo vital en los principales ordenamientos del derecho internacional de los Derechos Humanos.

1. Sistema Universal de protección y promoción de los derechos humanos.

Quiero iniciar aclarando que los instrumentos internacionales no recogen el derecho a un mínimo vital desde el ámbito de la obligación de contribuir, sino en el de los medios que el Estado debe proporcionar para que las personas tengan garantizada su subsistencia.

Esto es así, porque a continuación enunciaré los principales instrumentos internacionales en donde rescataré la parte en cada una de ellas menciona el derecho de subsistencia como eje fundamental de protección en los seres humanos para alcanza la dignidad humana.

a. La Carta de las Naciones Unidas.

La Carta de las Naciones Unidas²², adoptada en San Francisco el 26 de junio de 1945, sienta las bases conceptuales y jurídicas del futuro desarrollo de la protección internacional de los Derechos Humanos, y si bien no define que debe entenderse por tales, ni incluye una declaración de los derechos fundamentales, como tampoco establece un sistema internacional de protección de Derechos Humanos, en ella se extraen principios fundamentales que posteriormente han sido desarrollados por la Comunidad Internacional.

A continuación resalto lo más importante:

- a) En el preámbulo de la Carta se afirma “los Pueblos de las Naciones Unidas se declaran resueltos a.... reafirmar la fe en los derechos fundamentales del hombre, en la **dignidad** y el valor de la persona humana, en la igualdad de derechos de hombres y mujeres....”

²² <http://www.un.org/es/documents/charter/> La Carta Internacional de Derechos Humanos comprende la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y sus dos protocolos facultativos. consultado en 11 de Enero del 2015.

- b) Dentro de los propósitos de la organización de las Naciones Unidas se incluye, “Realizar la cooperación internacional (.....) en el desarrollo y estímulo del respeto de los Derechos humanos y a la libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión (...) “ (art. 1.3). Así, la Asamblea General asume la responsabilidad de “fomentar la cooperación internacional...y ayuda hacer efectivo los Derechos Humanos y las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión”.
- c) Dentro de las obligaciones de la Organización se encuentra la de promover el respeto a los Derechos Humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo idioma o religión, y la efectividad de tales derechos y libertades (art. 55 c) la que impone como obligación de los miembros de la organización en artículo 56.
- d) El Consejo Económico y Social, , que es uno de los órganos principales de la Organización, “podrá hacer recomendaciones con el objeto de promover el respeto a los derechos humanos y libertades” (art. 62.2). Así mismo, el Consejo Económico y Social recibe el encargo de establecer comisiones para la promoción de los Derechos Humanos, en cumplimiento con esta misión, el 16 de febrero de 1946, el Consejo Económico y Social creó la Comisión de Derechos Humanos.
- e) La Comisión de Derechos Humanos de las Naciones Unidas se creó en 1946 para establecer la estructura jurídica e internacional que protegiera los reconocidos a nivel internacional.
- f) El 15 de Marzo del 2006, la Asamblea General adoptó la resolución A/RES/60/251, que estableció el consejo de Derechos Humanos en sustitución de la Comisión, con el objetivo principal de considerar las situaciones de los Derechos Humanos y hacer recomendaciones al respecto.
- g) Por último, el artículo 76, que forma parte del capítulo XII, relativo al régimen de administración fiduciaria, establece que los objetivos básicos de

este régimen serán, entre otros, promover el respeto de los Derechos Humanos y las libertades fundamentales de todos.

b. La Declaración Universal de los Derechos Humanos.

En el marco de naciones unidas, podemos encontrar algunas normas que incluyen el derecho al mínimo vital, aunque no con esa denominación, la Declaración Universal de Derechos Humanos²³, en el artículo 25.1, ²⁴ reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios.

Aunque esta declaración inicia en su Artículo 1 que “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”. Por lo que trastoca el concepto de dignidad humana, que si bien no lo define como tal, reconoce que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado y el estado está obligado a propiciar las condiciones necesarias.

La declaración establece que esa remuneración debe completarse, en caso necesario, por cualquier otro medio de protección social, asimismo, el pacto internacional de derechos económicos sociales y culturales contiene normas que en cierta medida recogen elementos de este derecho, por una parte, el pacto desarrolla el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia y a una mejora continua de las condiciones de existencia, por otra parte, el

²³ <http://www.un.org/es/documents/udhr/> Considerando que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana; Considerando que los pueblos de las Naciones Unidas han reafirmado en la Carta su fe en los derechos fundamentales del hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana y en la igualdad de derechos de hombres y mujeres, y se han declarado resueltos a promover el progreso social y a elevar el nivel de vida dentro de un concepto más amplio de la libertad

²⁴ Este artículo, señala también el derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de los medios de subsistencia por circunstancias independientes de la voluntad de la persona, el mismo instrumento internacional, contempla el derecho de los trabajadores a una remuneración equitativa y satisfactoria, que asegure a la persona y a su familia una existencia conforme a la dignidad humana. <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=COce6cyN174CFQIT7AodqmlAoQ#Texto>

pacto establece que la remuneración de los trabajadores como mínimo debe garantizar “condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias”.

c. Los pactos internacionales de Nueva York de 1966. Pacto de los Derechos Económicos, sociales y culturales.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales²⁵ (ICESCR, por su sigla en inglés) es un tratado multilateral general que reconoce Derechos económicos, sociales y culturales y establece mecanismos para su protección y garantía. Fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución 2200A (XXI), de 16 de diciembre de 1966 y entró en vigor el 3 de enero de 1976. Se compromete a las partes a trabajar para la concesión de los derechos económicos, sociales y culturales de las personas, incluidos los derechos laborales y los derechos a la salud, la educación y un nivel de vida adecuado.

Este pacto es sobresaliente en materia de dignidad humana debido a que establece dentro de su normativa lo siguiente:

Un nivel de vida adecuado, incluso alimentación, vestido y vivienda, y la "mejora continua de las condiciones de existencia" (Artículo 11);

La salud, específicamente el "más alto nivel posible de salud física y mental" (Artículo 12)

La educación, incluida la enseñanza primaria universal y gratuita, (Artículos 13 y 14);

La participación en la vida cultural (Artículo 15).

d. Otros convenios universales de protección de los derechos humanos.

Por otro lado, en las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales,²⁶ se observan pautas conforme a las cuales

²⁵ <http://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>

²⁶ Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Maastricht,

deben actuar los Estados que son parte del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Cabe señalar que dichas directrices, a su vez, surgen de los Principios de Limburgo sobre la aplicación del aludido pacto internacional, los cuales fueron emitidos en 1987, y que comprendían a los derechos económicos, sociales y culturales como parte integral del derecho internacional de derechos humanos.

Así, las directrices que surgieron de la reunión celebrada en Maastricht en enero de 1997, la cual contó con un grupo de expertos invitados por la Comisión Internacional de Juristas (Ginebra, Suiza), el Instituto de Derechos Humanos Urban Morgan (Cincinnati, Ohio, Estados Unidos de América), y el Centro de Derechos Humanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Maastricht (Países Bajos), tuvieron el objeto de ampliar el entendimiento de los Principios de Limburgo.

En dicha ocasión, se aprobó un determinado número de pautas que reflejarían "la evolución del derecho internacional a partir del año 1986", y cuyo fin consistiría en "ser de utilidad para todos los que se dedican a conocer e identificar las violaciones a los derechos económicos, sociales y culturales y ofrecer recursos a las mismas, y en particular, aquellas entidades encargadas de la vigilancia y administración de justicia a los niveles nacional, regional e internacional".

Por lo anterior tenemos que lo más sobresaliente de este instrumento internacional en relación con las condiciones mínimas de subsistencia y protección de derechos en las siguientes líneas:

II El significado de los derechos económicos, sociales y culturales

Las obligaciones de respetar, proteger y cumplir

6. Al igual que los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales imponen sobre los Estados tres tipos de obligaciones distintas: las obligaciones de respetar, proteger y cumplir. El incumplimiento de cualquiera de estas tres obligaciones constituye una violación a dichos derechos. La obligación de respetar requiere que el Estado se abstenga de obstaculizar el

goce de los derechos económicos, sociales y culturales. Así, el derecho a la vivienda se infringe si el Estado lleva a cabo expulsiones forzosas arbitrarias. La obligación de proteger exige al Estado prevenir violaciones a estos derechos por parte de terceros. Así, el no asegurar que los empleadores privados cumplan las normas básicas de trabajo podría constituir una violación al derecho a trabajar o a condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias. La obligación de cumplir requiere que el Estado adopte las medidas legislativas, administrativas, presupuestarias, legales y de otra índole adecuadas para lograr la plena efectividad de dichos derechos. Así, podría constituirse una violación si el Estado no proporciona la atención primaria de salud esencial a las personas que lo necesiten.

Obligaciones mínimas esenciales

9. Un Estado incurre en una violación del Pacto cuando no cumple lo que el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales denomina "una obligación mínima esencial de asegurar la satisfacción de por lo menos los niveles mínimos esenciales de cada uno de los derechos [...]. Por ejemplo, incurre prima facie en una violación del Pacto un Estado Parte en el cual un número significativo de personas se ven privados de alimentos esenciales, atención básica de salud, habitación y vivienda mínima o las formas más básicas de enseñanza." Estas obligaciones mínimas esenciales son aplicables independiente de la disponibilidad de recursos en el país de que se trate o cualquier otro factor o dificultad.

Disponibilidad de recursos

10. En muchos casos, la mayoría de los Estados pueden cumplir dichas obligaciones sin mayores dificultades y sin que esto tenga implicaciones significativas en cuanto a los recursos. En otros casos, sin embargo, la plena realización de los derechos puede depender de la disponibilidad de los recursos financieros y materiales adecuados. No obstante, de conformidad con los Principios de Limburg 25-28, y tal como lo reafirma la jurisprudencia evolutiva del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la escasez de recursos no exime a los Estados de ciertas obligaciones mínimas esenciales en la aplicación de los derechos económicos, sociales y culturales.

De lo anterior se desprende que los Estados tienen la obligación de respetar el Pacto de los Derechos Económicos y Sociales, entendiéndose que deben mantener las condiciones para que las personas mantengan un derecho a la subsistencia adecuado, y establecer políticas económicas y financieras que la puedan sostener.

2. Sistema regional de protección y promoción de los Derechos Humanos.

a. La protección de los derechos humanos basadas en la carta de la Organización de Estados Americanos.

En el ámbito del sistema interamericano de derechos humanos, desde la Carta de la Organización de Estados Americanos ²⁷ se reconoce el principio de que toda persona tiene derecho al bienestar material en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica.

Posteriormente, el Protocolo de San Salvador, en referencia al derecho al trabajo, determina que toda persona tiene derecho a: “una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias.”²⁸

En la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea establece el derecho a la seguridad social y a la ayuda social, en cuyo contenido señala que reconoce y respeta el derecho a una ayuda social y a una ayuda de vivienda para

²⁷ Véase Carta de organización de los Estados Americanos en su artículo 45 inciso a. que a la letra establece “Los Estados miembros, convencidos de que el hombre sólo puede alcanzar la plena realización de sus aspiraciones dentro de un orden social justo, acompañado de desarrollo económico y verdadera paz, convienen en dedicar sus máximos esfuerzos a la aplicación de los siguientes principios y mecanismos: a) Todos los seres humanos, sin distinción de raza, sexo, nacionalidad, credo o condición social, tienen derecho al bienestar material y a su desarrollo espiritual, en condiciones de libertad, dignidad, igualdad de oportunidades y seguridad económica”http://www.oas.org/dil/esp/tratados_A-41_Carta_de_la_Organizacion_de_los_Estados_Americanos.htm Consultado el 30 de abril del 2014.

²⁸ Establecido en el Protocolo adicional a la convención americana sobre derechos humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales "protocolo de san salvador" en el artículo 7 <http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html> consultado el 30 de a abril del 2014.

garantizar una existencia digna a todos aquellos que no dispongan de recursos suficientes”²⁹

Por lo anterior la legislación internacional reconoce en los diversos instrumentos jurídicos que este derecho se fundamenta en la solidaridad y la libertad considerando que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de necesidades básicas. Cuando este derecho se funda en la igualdad material o real, es necesario tener como referencia un mínimo las condiciones materiales de los individuos en la sociedad.

b. La Declaración Americana de los Derechos y deberes del hombre.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre³⁰ fue aprobada por la IX Conferencia Internacional Americana realizada en Bogotá en 1948, la misma que dispuso la creación de la Organización de los Estados Americanos (OEA). Históricamente, fue el primer acuerdo internacional sobre derechos humanos, anticipando la Declaración Universal de los Derechos Humanos, sancionada seis meses después. El valor jurídico de la Declaración ha sido muy discutido, debido a que no forma parte de la Carta de la OEA y tampoco ha sido considerada como tratado. No obstante, la OEA la incluye entre los documentos

²⁹ La Carta fue elaborada por una convención compuesta por un representante de cada país de la Unión Económica y de la Comisión Europea, así como por miembros del Parlamento Europeo y de los Parlamentos nacionales. Fue formalmente proclamada en Niza en diciembre de 2000 por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión. En diciembre de 2009, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, la Carta adquirió el mismo carácter jurídico vinculante que los Tratados. La Carta reúne en un único documento los derechos que hasta ahora se repartían en distintos instrumentos legislativos, como las legislaciones nacionales y comunitarias, así como los Convenios internacionales del Consejo de Europa, de las Naciones Unidas (ONU) y de la Organización Internacional del Trabajo (OIT). Al dar mayor visibilidad y claridad a los derechos fundamentales, establece una seguridad jurídica dentro de la Unión. La Carta de los Derechos Fundamentales reconoce una serie de derechos personales, civiles, políticos, económicos y sociales de los ciudadanos y residentes de la Unión Europea, consagrándolos en la legislación comunitaria. Ver art. 34.3.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0389:0403:ES:PDF>

³⁰ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, Bogotá, Colombia, 1948. <http://www.cidh.org/Basicos/Spanish/Basicos1.htm>.

básicos de derechos humanos publicados en su sitio web (<http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>.)

Dentro de los artículos que se relacionan al tema que hoy nos encontramos en discusión, puedo mencionar los siguientes:

Artículo XI. Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad.

Artículo XXIII. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.

Como podemos observar las categorías de una vida digna deben ser respetadas en ella encontramos la salud, la alimentación, el vestido la vivienda y derecho a la propiedad.

c. La Comisión Interamericana de Derechos Humanos.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (o CIDH) es una de las dos entidades del sistema interamericano de protección de derechos humanos. Tiene su sede en Washington D. C., Estados Unidos. El otro organismo del sistema es la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH). La Comisión está integrada por 7 personas de reconocida trayectoria en Derechos Humanos, electos a título personal y no como representantes de ningún gobierno.

Dentro del informe anual del año 1993 en su capítulo V la comisión americana de derechos humanos se pronunció en lo siguiente:

La Comisión ha preparado el siguiente informe sobre los derechos económicos, sociales y culturales en cumplimiento de la resolución de la Asamblea General

AG/RES. 1213 (XXIII-0/93) por la que se insta a la Comisión Interamericana de Derechos Humanos ("la Comisión") a que continúe "dedicando especial atención al campo de los derechos económicos, sociales y culturales, a fin de contribuir al desarrollo de los Estados miembros".

Que sólo puede realizarse el ideal de ser humano libre, exento de temor y de la pobreza, si se crean condiciones que permitan a cada persona gozar de sus derechos económicos, sociales y culturales, tanto como de sus derechos civiles y políticos (énfasis agregado).

los Estados miembros de observar y defender los derechos humanos de los individuos dentro de sus jurisdicciones, como lo establecen la Declaración Americana y la Convención Americana, los obliga, independientemente del nivel de desarrollo económico, a garantizar un umbral mínimo de esos derechos. El nivel de desarrollo podría ser un factor que entre en el análisis para la puesta en vigor de esos derechos pero no se debe entender como un factor que excluya el deber del Estado de implementar estos derechos en la mayor medida de sus posibilidades. El principio de progresividad exige más bien que, a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales. Y, ello, porque garantizar los derechos económicos, sociales y culturales exige en la mayoría de los casos un gasto público destinado a programas sociales.

En teoría, la idea es que, cuantos más recursos tenga un Estado, mayor será su capacidad para brindar servicios que garanticen los derechos económicos, sociales y culturales. Esta idea se reafirma en el artículo 32 de la Carta de la OEA, donde se describe el desarrollo como la "responsabilidad primordial de cada país y debe constituir un proceso continuo e integral para el establecimiento de un orden económico y social más justo...". Sin embargo, la Comisión toma nota de que, en vista de la desigual distribución de la riqueza en los Estados de la región y de otras deficiencias estructurales (como veremos más adelante), un incremento

del ingreso nacional no se traduce automáticamente en una mejoría del bienestar general de la población. **El compromiso de los Estados de tomar medidas con el objetivo de alcanzar progresivamente la realización plena de los derechos económicos, sociales y culturales exige el uso efectivo de los recursos disponibles para garantizar un nivel de vida mínimo para todos³¹.**

De una interpretación del informe de la Comisión nos encontramos que es un compromiso de los Estados establecer programas y políticas necesarias para que los ciudadanos podamos tener al alcance las categorías de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, sobre todo en la última parte donde se resalta que debe garantizar un nivel de vida mínimo para todos.

d. La corte interamericana de Derechos Humanos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos es un órgano judicial de la Organización de los Estados Americanos (OEA) que goza de autonomía frente a los demás órganos de aquella y que tiene su sede en San José de Costa Rica, cuyo propósito es aplicar e interpretar la Convención Americana sobre Derechos Humanos y otros tratados de derechos humanos a los cuales se somete el llamado sistema interamericano de protección de derechos humanos.

En el caso de la corte interamericana de derechos humanos tenemos las siguientes sentencias:

En el caso Suárez Rosero vs Ecuador resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el 29 de mayo de 1999 sobre la interpretación de la Sentencia de Reparaciones, pues en dicha sentencia se planteó la cuestión de si la generación de intereses y el destino que se dé a los montos por concepto de las indemnizaciones ordenadas a favor de la víctima y de sus familiares eran sujetas a

³¹ <https://www.cidh.oas.org/annualrep/93span/indice.htm>.

gravamen con posterioridad a su pago.³² Lo que sí quedaba claro es que las indemnizaciones estaban exentas de gravamen. Otra duda que se generó era sobre la exención para el pago ordenado a favor de los abogados de la víctima, pues “el Ecuador manifestó desacuerdo con respecto a la exención ordenada por la Corte para el pago de las costas y los gastos, porque éstas serían el resultado del ejercicio profesional de los abogados de la víctima, el cual en su opinión, no se podría apartar de los impuestos generales de los demás profesionales del Ecuador.”³³ Sobre la primera cuestión Ecuador manifestó: “que el monto que esta Corte asignó (...) no está sujeto a tributo alguno al momento de su recepción, ni sujeto a ninguna retención por concepto de impuestos, pero que su uso y administración, así como la generación de intereses y el destino de los fondos, constituyen nuevos hechos generadores, que sí están y deben ser gravados, porque no devienen del producto de la asignación, sino de su uso y destino”.

Sobre estos puntos, la Corte Interamericana resolvió: “Que los pagos ordenados por la Corte en la sentencia mencionada a favor de los señores Rafael Iván Suárez Rosero y Margarita Ramadán de Suárez se harán de forma íntegra y efectiva. Incumbe al Estado del Ecuador la obligación de aplicar los mecanismos necesarios para asegurar el cumplimiento de esta obligación de la manera más expedita y eficiente, en las condiciones y dentro del plazo establecidos en dicha sentencia y, particularmente, de adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la deducción legal que efectúan las entidades del sistema financiero ecuatoriano a las transacciones monetarias no menoscabará el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor”.³⁴ Bajo esta misma línea de argumentación la Corte ordenó al Estado que a favor de la menor de edad se colocará un fideicomiso y que dicho monto no será sujeto

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

³³ Sentencia 29 de mayo de 1999, Interpretación de la Sentencia de Reparaciones, en el caso Suárez Romero vs Ecuador de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Pág. 5

³⁴ Sentencia 29 de mayo de 1999. *Op. cit.* Pág. 12

alguno de gravamen, ni retención alguna de impuestos; y por último, respecto al pago de los abogados de la víctima ordenó que deben recibir íntegra y efectivamente el pago de las costas y los gastos ordenado por la Corte y que dicho monto no estará sujeto al momento del pago a deducción ni carga tributaria algunas.³⁵

Muchas de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, son las interpretaciones de la Convención Americana³⁶, en donde podemos mencionar cuales son los derechos sociales económicos y culturales de tal convención:

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.

C. El derecho al mínimo vital en las fuentes del derecho mexicano.

1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para lo cual iniciaremos dando una referencia entre éstos y las reglas en general, pero ¿Cuál es el fundamento constitucional del derecho al mínimo vital, entendido como límite a la potestad tributaria? Ya que si bien su fundamento constitucional se centra primordialmente en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos esto vendría siendo a lo que hace alusión a la materia tributaria, deriva de lo establecido del mismo artículo citado, en virtud del

³⁵ Sentencia 29 de mayo de 1999. *Op. cit.* Pág. 12

³⁶ Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. <http://www.cidh.org/Basicos/Spanish/Basicos2.htm>, fecha de consulta: 5 de agosto de 2014.

principio de proporcionalidad tributaria, vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, entendida como una potencialidad real de contribuir, por tanto, las consecuencias tributarias deben ser medidas en función del movimiento de riqueza que se manifiesta en cada situación³⁷.

Por eso considero que es importante conocer las demás bases constitucionales que darán un respaldo para evitar atropellos por parte de las autoridades fiscales en cuanto a lo que le compete su materia, y de esta forma no pasar por desapercibido tales artículos constitucionales que le dan respaldo al hombre en cuanto a su riqueza y su situación económica.

Al respecto consideramos que aun cuando el enfoque es netamente fiscal, no puede dejarse de lado el contenido de otros preceptos constitucionales, como pilares del derecho al mínimo vital, los cuales enunciamos enseguida:

ARTÍCULO 1: tercer párrafo y último párrafo, como protector de la dignidad humana

Por lo tanto cito el tercer párrafo que a la letra dice:

“Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

De tal párrafo puedo expresar y decir que si bien todas las autoridades tienen la competencia y facultad para actuar conforme a su ámbito, es necesario dejar en claro que tales autoridades tienen la obligación bajo el mandato de un precepto constitucional, de respaldar y quedar vinculadas a promover, respetar, proteger y garantizar primordialmente los derechos humanos, de tal forma no pueden existir

³⁷ Tenorio Cruz, Ixchel, Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital, UNAM. Véase en: www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/conceptosconstitucionales.pdf

mayores contribuciones a la autoridad fiscal si la persona no cuenta con la riqueza necesaria o la situación económica vital para subsistir.

Conforme a lo anterior cito el último párrafo del artículo 1 constitucional que a la letra dice:

“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

De tal párrafo queda entendido que bajo la condición social que pueda tener la persona queda prohibida la discriminación que vaya encaminada a todo acto que atente contra su dignidad, para esto se necesita saber los límites de la dignidad humana y su concepto fundamental para poder darle más entendimiento al tema expuesto del mínimo vital, por lo tanto en el siguiente tema se explicara más detalladamente los principios fundamentales como la dignidad humana frente al derecho fiscal y a sus contribuciones, bajo la condición social de las personas.

Por ultimo este párrafo de la constitución nos deja claro que al igual no pueden menoscabar los demás derechos que el hombre tiene como esenciales por ejemplo vivienda, educación, salud, alimentos que mismos se encuentran reconocidos en la constitución, ya que ponderando tales derechos frente a los de la contribución fiscal, desde mi perspectiva prevalecerán, aquellos que estén en vulnerabilidad y que si por algún motivo faltaren puedan hacer que la persona no tenga el mínimo vital para su subsistencia.

ARTÍCULO 3: Al referir el derecho a recibir educación³⁸ que contribuya a la mejor convivencia humana, al aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia. Por lo tanto cito

³⁸ Artículo 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos, establece como derecho humano la Educación en México.

“c) Contribuirá a la mejor convivencia humana, a fin de fortalecer el aprecio y respeto por la diversidad cultural, la dignidad de la persona, la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos.”

Conforme a esta cita se puede comentar que si bien el ser humano, es un ente de fines, de propósitos, de anhelos y de relaciones; de ahí que la libertad sea parte esencial de su existencia, por lo tanto el hombre al ser una persona con derechos inherentes a él, se busca que a través de la educación se contribuya a respetar los derechos de terceros que exista una equidad y evitar las desigualdades y discriminaciones de la dignidad humana, ya que sin dignidad humana el hombre sería cuando mucho una cosa.

ARTICULO 4: En cuanto a proteger el desarrollo de la familia, el derecho a la alimentación nutritiva³⁹, suficiente y de calidad, el derecho a la salud, derecho a una vivienda digna y decorosa, derecho al acceso a la cultura y la práctica del deporte.

De tal forma se citaran algunos párrafos de dicho precepto constitucional a fin de que se puedan conocer la relación que existen con el mínimo vital como un derecho humano.

“Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.”

“Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de

³⁹ Artículo 4 de la Constitución Política de los Estados Unidos, establece como derecho humano la Alimentación en México.

salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución.”

“Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La Ley los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo.”

“En todas las decisiones y actuaciones del Estado se velará y cumplirá con el principio del interés superior de la niñez, garantizando de manera plena sus derechos. Los niños y las niñas tienen derecho a la satisfacción de sus necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral. Este principio deberá guiar el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez.”

De tales citas vemos que el artículo 4 constitucional tiene un gran sustento para el derecho al mínimo vital, ya que si bien establecen bases que deben procurarse y que son de vital importancia para el desarrollo social, cultural y económico de la persona.

Asimismo, protege el derecho de los niños a la satisfacción de sus necesidades alimenticias, de salud, de educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral. Todo claro bajo el bloque constitucional de los tratados internacionales y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como protectores de dichos derechos.

Artículo 25: Sirve como base para el fortalecimiento el fomento y el crecimiento económico⁴⁰ de la Nación, respetando la dignidad de los individuos y clases sociales que están garantizadas en la carta magna.

“Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y

⁴⁰ El artículo 25 de la Constitución establece que el Estado es el responsable de las políticas públicas.

la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.”

En este caso la cita nos menciona que en relación a la obligación que tiene el Estado de fomentar el crecimiento económico, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, así como de proteger la actividad económica que realicen los particulares. Debe estar ajustada en dirección del fortalecimiento y no al menoscabo de la integridad y riqueza de las personas, teniendo en cuenta su estatus social, conforme a esto se puede sustentar el ingreso salarial que debe ser justo a las necesidades esenciales de la persona.

Artículo 123: Su sustento y base se encuentra al referir el derecho al trabajo digno y a la remuneración mínima⁴¹ que sea suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia y para proveer la educación obligatoria de los hijos. Igualmente, prevé la protección de los bienes que compongan el patrimonio de la familia.

El artículo 123, Apartado A, fracción VIII constitucional, que prevé el derecho a recibir por lo menos el salario mínimo para cubrir necesidades familiares y que éste no se afecte con embargo, compensación, descuento, u otras figuras afines; en razón de que ambos preceptos hacen referencia únicamente a aquellos trabajadores que obtienen el salario mínimo, como protección a la imperiosa necesidad humana de tener una vida digna y decorosa, no así respecto de aquéllos que superan dicho monto, de manera que si se percibe una cantidad superior no existe la necesidad de sustraer el importe del salario mínimo, ya que la protección sólo está encaminada a quienes obtienen el salario mínimo.

⁴¹ La Constitución Mexicana establece en el artículo 123 el aseguramiento de un ingreso mínimo libre de gravamen.

El segundo párrafo de la fracción VI, del artículo 123, Apartado A, al establecer que:

“los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando, además, las condiciones de las distintas actividades económicas” ⁴²

Una vez citado lo anterior podemos decir que no se hace distinción alguna entre las personas, por el contrario, consideramos que la referencia está en la atención las necesidades normales de un jefe de familia que conlleva una generalidad en donde se deben prevalecer las necesidades básicas de la persona.

Por eso del artículo 123 de nuestra Carta Fundamental, en cuanto hacen referencia al salario mínimo, pues aun cuando son normas relacionadas con los trabajadores, contienen un referente que es el –salario mínimo– que impacta en lo que debe entenderse por el derecho fundamental al mínimo vital; y bajo ese parámetro objetivo, evitaríamos hablar de varios mínimos vitales, sino de uno solo para los gobernados en general.

La noción de salario mínimo y la disposición constitucional en el sentido de que dicho salario queda exceptuado de embargo, compensación o descuento y que esa circunstancia constriñe al legislador ordinario a no gravar los ingresos que, como salario mínimo, perciben los trabajadores.

En ese contexto, se señala además que el advenimiento del Estado social ha implicado una ampliación del ámbito funcional de éste en tres direcciones: la de la asistencia social, la de la intervención y tutela de la economía, y la de la remodelación social. Para tal efecto, se trae a colación la opinión de García Pelayo en el sentido de que corresponde al Estado, como una de sus principales misiones de responsabilidad de la procura existencial de sus ciudadanos, llevar a cabo las

⁴²Ídem.

medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no pueda asegurarse por sí mismo.

Por lo anterior podemos concretizar en lo siguiente:

Artículo 1, último párrafo, como protector de la dignidad humana.

Artículo 3, al referir el derecho a recibir educación que contribuya a la mejor convivencia humana, al aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia.

Artículo 4, al proteger el desarrollo de la familia, el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, el derecho a la salud, derecho a una vivienda digna y decorosa, derecho al acceso a la cultura y la práctica del deporte. Asimismo, protege el derecho de los niños a la satisfacción de sus necesidades alimenticias, de salud, de educación y sano esparcimiento para su desarrollo integral.

Artículo 25, en relación a la obligación que tiene el Estado de fomentar el crecimiento económico, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, así como de proteger la actividad económica que realicen los particulares.

Artículo 123, al referir el derecho al trabajo digno y a la remuneración mínima que sea suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia y para proveer la educación obligatoria de los hijos. Asimismo, prevé la protección de los bienes que constituyan el patrimonio de la familia.⁴³

Si bien como antes mencionamos todo parte desde los derechos económicos, sociales y culturales los cuales llevan intrínsecos la dignidad humana, cada país al adoptar esos derechos en sus Constituciones debe hacer frente a la responsabilidad que le da el asegurar la salvaguarda de esos derechos como primera instancia la dignidad humana. Las personas no deben sobrevivir, deben vivir, debe existir el goce y disfrute de sus derechos pues todos somos personas dignas de una buena vida.

⁴³ Tenorio Cruz, Ixchel, *Conceptos constitucionales de la contribución o del mínimo vital*.

2. En los ordenamientos jurídicos del Estado de Tabasco.

a. En la Constitución Política del Estado de Tabasco.

La constitución del Estado de Tabasco reconoce los derechos humanos es por ello que en el capítulo II de los Derechos Humanos *Reformado mediante decreto No. 031, publicado el 13 de septiembre de 2013.*

Artículo 2.- El Estado de Tabasco se constituye como un Estado Social y Democrático de Derecho que promueve la igualdad de oportunidades de los individuos. El respeto a la dignidad de las personas, a sus derechos y libertades, es el fundamento del orden y la paz social.

En su territorio, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte y esta Constitución.

Las normas jurídicas relativas a estos derechos se interpretarán de conformidad con los ordenamientos antes invocados, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Entonces ésta Constitución reconoce la convencionalidad y el principio pro homine que favorecerá en todo momento al gobernado.

De la misma manera

El principio de igualdad se hace presente en la norma en comento es por ello que la constitución establece:

VIII. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho sin discriminación a igual protección o beneficio de la ley. Queda prohibida en el Estado toda forma de discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, la lengua o idioma, religión, costumbre, opiniones, preferencias, condición social, salud, estado civil o cualquier otra que atente contra la **dignidad humana** y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y las libertades de las personas;

En esta fracción emplea el término dignidad humana, si bien no lo llega a definir, las fracciones siguientes retoman los derechos que son reconocidos en la Constitución Federal y en los pactos internacionales que tiene suscrito y reconocido nuestro país.

En este orden de ideas tenemos entonces que los derechos reconocidos en las siguientes fracciones obedecen a la concordancia de los derechos humanos que han venido evolucionando a través del tiempo.

A continuación enumero las fracciones de análisis del artículo 2 de la Constitución local donde se puede encontrar los derechos que sirven de base al mínimo de subsistencia humana.

XXX. Toda persona tiene derecho a la protección de la salud física y mental. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud del

Estado y establecerá la concurrencia con los municipios en materia de salubridad local;

XXXII. Toda persona tiene derecho a recibir educación obligatoria, laica y gratuita por parte del Estado y los municipios de Tabasco, la que estará orientada hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad, y el respeto a los derechos humanos y las libertades fundamentales;

XXXIII. Toda persona tiene derecho al acceso a la cultura y al disfrute de los bienes y servicios que prestan el Estado y los municipios en la materia, así como al ejercicio de sus derechos culturales. El Estado deberá asegurar el pleno ejercicio de este derecho mediante la conservación, el desarrollo y la difusión de la ciencia y la cultura;

XXXV. Toda persona y su familia tienen derecho a disfrutar de vivienda adecuada, digna y decorosa;

XXXVI. Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado adoptará medidas para mejorar los métodos, conservación y distribución de alimentos mediante la plena utilización de conocimiento técnico y científico;

XXXVII. Toda persona tiene derecho al acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y asequible;

XXXVIII. Cualquier persona en situación de necesidad que no tenga la capacidad de valerse por sí mismo tendrá derecho a la asistencia del Estado, y a la provisión de los medios indispensables para una vida digna;

En resumen el reconocimiento a los derechos mínimos existenciales de subsistencia que se establecen son:

1. Salud.
2. Educación
3. Cultura.
4. Vivienda.
5. Alimentación.
6. Vestido.
7. Agua.

b. En el Código Civil del Estado de Tabasco.

El código civil del Estado de Tabasco es una norma protectora de los derechos de familia y por lo tanto del ser humano, en este se ha reconocido de manera enunciativa sin entrar en definiciones o estudios profundos de las figuras de lo que se necesita para sobrevivir, es por ello que de forma general emplea el término alimentos para englobar los derechos a la salud, al vestido, la habitación o vivienda, veamos entonces la forma en que el legislador Tabasqueño redactó estos derechos:

ARTÍCULO 304 Los alimentos comprenden la COMIDA, EL VESTIDO, LA HABITACIÓN Y LA ASISTENCIA EN CASOS DE ENFERMEDAD. Respecto de los menores los alimentos comprenden, además, los gastos necesarios para la EDUCACIÓN BÁSICA del alimentista, Y PARA PROPORCIONARLE ALGÚN OFICIO, ARTE O PROFESIÓN HONESTOS y adecuados a su circunstancias personales. Así como para su sano esparcimiento que le permitan un desarrollo integral.

Como podemos ver este artículo es garante de la dignidad humana de forma individual sobre todos considera los elementos necesarios para llevar una calidad de vida mínima.

Por otra parte el Código Civil del Estado intenta reconocer las personas consideradas como débiles sociales, y que de acuerdo a su definición son carentes de los elementos mínimos de existencia.

Es por ello que artículo 4 describe lo siguiente:

ARTICULO 4.-Débiles sociales

Para los efectos de lo dispuesto por la última parte del artículo anterior, este Código reputa como débiles cultural, social y económicamente, a todos aquellos que sin tener más instrucción que la educación primaria, sus ingresos anuales no excedan del límite fijado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta para exceptuar, a quienes devengan un salario trabajando para un solo patrón, de la obligación de presentar declaración anual respecto de dicho impuesto.

Aunque la anterior disposición entiende que las personas físicas que no rebasen de los 400,000 pesos se consideran como débiles culturales, social y económicamente.

3. En los Criterios del Poder Judicial de la Federación.

Este concepto nace a la luz de la jurisprudencia mexicana cuando diversos particulares promovieron amparo en contra del “Decreto mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones ⁴⁴ en específico los artículos 177 y 178 de la LISR.

El derecho al mínimo vital, también denominados mínimo existencial o mínimo de subsistencia, en nuestro país fueron resueltos los amparos en revisión 1780/2006 y 811/2008, de la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se reconoció el derecho al mínimo vital como un límite para el legislador tributario en la imposición de tributos. La Segunda Sala en el amparo en revisión 1301/2006, determinó que el legislador ordinario no puede imponer contribuciones a quienes perciben el salario mínimo, retribución que apenas alcanza para cubrir las necesidades de esas personas ⁴⁵

A partir del cambio de paradigma en la impartición de justicia en nuestro país con la reforma constitucional, nos encontramos en la posibilidad de estudiar los derechos humanos que protegen y garantizan la dignidad humana, en este sentido se busca que quien paga los impuestos no quede desamparado en su derecho a la propiedad y despojado de su patrimonio sin que tenga los elementos mínimos de satisfacer sus necesidades básicas antes de pagar la contribución. El Estado entonces tiene la obligación de velar que los ciudadanos cuenten con las prestaciones e ingresos mínimos, que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como también, la satisfacción de las necesidades básicas.

⁴⁴ Este decreto contempla una modificación a las leyes de: Impuesto sobre la Renta (LISR), del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

⁴⁵<http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>

Hacia una conceptualización del derecho al mínimo vital la Corte inicio a delimitar su fundamento constitucional encontrándonos que no es exclusivo de la materia tributaria, sin embargo el Estado en uso de su poder fiscal puede trastocar los ingresos necesarios para la subsistencia, por lo que para tratar de definir este derecho en nuestra legislación y darle un fundamento y compatibilidad con los ordenamientos internacionales, la corte considera que en nuestro país se respeta este derecho, donde las personas en territorio nacional tienen garantizado a través de las leyes e instituciones ese mínimo existencial y con ellos poder planear una vida autónoma cumpliendo con lo básico que todo ser humano necesita para sobrevivir con calidad, aunque en lo particular seguiré cuestionando sin en verdad en la práctica podremos encontrar una realidad objetiva de este principio.

Por lo que el alto tribunal al examinar el derecho desde las aristas jurisprudenciales e internacionales considera que se encuentra fundamentado en nuestro ordenamiento constitucional en los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123 por lo que un ciudadano en México tiene garantizado con los artículos antes aludidos las condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que se toman las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que un ciudadano se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna.⁴⁶

Consideró entonces nuestro tribunal que éste no debe ser contemplado únicamente como un mínimo para la supervivencia económica (artículo 31, fracción IV, constitucional), sino también para la existencia libre y digna a la que se refiere el artículo 25 de la Constitución Federal (efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país). También debe agregarse el contenido de la fracción VIII del apartado A del artículo

⁴⁶ Tesis: 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Novena Época, Página: 793 DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

123 de dicha Constitución, en el sentido de que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

Ello, es concordante con lo establecido en instrumentos internacionales, en los que se refleja la proyección que debe tener el Estado para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa, tales como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.⁴⁷

El mínimo vital desde la óptica tributaria.

La pregunta ahora es ¿Cuál es la óptica en el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario? Por lo que encontramos respuesta en el artículo 31, fracción IV, como este derecho no es definido como tal en nuestra carta magna el poder judicial establece que se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir.

El tribunal pleno, el siete de noviembre en curso, aprobó, con el número VI/2013 (9a.), mediante la tesis aislada define que el mínimo vital tiene su fundamento en la carta magna en el numero antes citado, aunque en los antecedentes de este derecho en la corte tuvo dos vertientes respecto a la materia laboral y fiscal, en esta tesis los ministros hace una distinción clara al establecer el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, aquél ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, los diversos postulados desarrollados por el Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria permiten apreciar que el derecho al mínimo vital,

⁴⁷<http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>

desde una óptica tributaria, encuentra sustento en dicho precepto constitucional y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.⁴⁸

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar 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 introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.⁴⁹

Me llama la atención la forma en que la corte ha reflexionado dejando en claro que el fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, por lo que el respeto al derecho al mínimo vital no debe implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, pues en la medida en que el Estado provea directamente satisfactores para las necesidades más elementales, puede quedar autorizado el establecimiento de contribuciones. Sin lugar a dudas hace referencia a la potestad tributaria de imponer todo tipo de contribuciones, aunque en la anterior tesis dejo en claro que debe existir un umbral mínimo de tributación.

Un ejemplo de lo anterior es el impuesto sobre la renta que se cobra en nuestro país cuya finalidad es gravar distintas actividades económicas en las que puede apreciarse un común denominador, consistente en la obtención de ingresos, justamente por la realización de las mencionadas actividades. Así, la pregunta que se plantea busca determinar si la salvaguarda del derecho al mínimo vital se ve

⁴⁸ Tesis: P. VI/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. Libro 1, Tomo I, Pág. 135. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

⁴⁹ Tesis P. X/2013 (9a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Tomo I, Página: 133 DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.

influida por el hecho de que se obtengan, por ejemplo, ingresos por salarios, en oposición a ingresos por intereses. Existen ejemplos con los que puede apreciarse que el derecho al mínimo vital no se proyecta de manera homogénea entre todas las personas físicas, y que el tipo de ingreso que se perciba es trascendente en la determinación de la relevancia que debería tener el derecho al mínimo vital como postulado propio del principio de proporcionalidad tributaria.

Aunque creo que el principio de capacidad contributiva es la respuesta a lo anterior, y tal como lo sostuvo el poder judicial que no es necesario se incorpore una exención generalizada en el impuesto, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y determinar si, en un momento determinado, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro.

De igual forma, debe valorarse que el derecho al mínimo vital debe contemplar la posibilidad de que la persona no vea mermado su patrimonio sino en la medida en la que cuente con auténtica capacidad contributiva y, por ende, evidencie contar con recursos que excedan el umbral mínimo con el que se cubren las necesidades más elementales, pero puede sostenerse que el derecho al mínimo vital también abarca acciones positivas del Estado.

En mi opinión la materia fiscal podemos encontrar la validez de los derechos humanos desde la creación, imposición, recaudación, pago, devengo, procedimientos de fiscalización, procedimientos de defensa y sentencias administrativas y judiciales, en cada una de estas podemos encontrar derechos fundamentales que protegen y garantizan al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en su dignidad humana.

El siguiente precedente la corte se pronuncia y acepta otra terminología del mínimo vital como mínimo existencial, como una garantía fundada en la dignidad humana, y también se reconoce que derivado de este derecho debe respetarse tal dignidad, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida

autónomo, pero lo más importante es que desarrolla el principio de generalidad tributaria como una explicación del mínimo vital de subsistencia.⁵⁰

«DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA... Afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legitima la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado "mínimo vital" o "mínimo existencial", y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. En ese sentido, cuando el legislador reconoce un nivel de renta o patrimonio -o, de ser el caso, alguna definición de consumo- que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues debe admitirse que las personas cuyos niveles de ingreso o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones, pues ello sólo agravaría su ya precaria situación, lo cual no es la intención de una obligación fundada en un deber de solidaridad entre los gobernados. Con base en lo anterior, puede afirmarse que la exclusión de la imposición al mínimo vital permite cumplir con el principio de generalidad, al posibilitar que todas las personas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, excepto aquellas que, al no contar con un nivel económico mínimo, deben quedar al margen de la imposición.»

Hemos visto como el poder judicial trata de encontrar un posicionamiento del mínimo vital en materia tributaria, siendo que en ella reconoce solamente la limitación que tiene el legislador de imponer una contribución que afecte el ingreso

⁵⁰Tesis: 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Novena Época, Enero de 2009, Página 547. *DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA*. El principio de generalidad tributaria explicada en esta tesis no significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas. Lo anterior no se traduce q que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas, pero por motivos fundados. Aquellas personas sin capacidad contributiva no deben pagar impuestos, y quienes más tienen deben abonar más. El principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia. Imponer tributos es un derecho y un deber del Estado, ya que necesita de esos fondos para que todos los habitantes puedan acceder a sus necesidades básicas de salud, justicia, educación y seguridad, y es deber de los más beneficiados económicamente contribuir a que todos vivan dignamente en una sociedad solidaria.

mínimo, sin embargo, creo que hasta ahora los litigantes solo han visto este derecho como una proyección del principio de proporcionalidad y la capacidad real de contribuir, por lo que la consecuencia de ello y verlo de forma aislada no constituye desde mi punto de vista una garantía real de que en verdad se pueda proteger la dignidad humana.

Por último citaré la siguiente tesis en donde se concluye que en materia tributaria el legislador tiene un límite en su potestad al momento del diseño de la contribución más no la cantidad de contribuciones que puede imponer bajo el poder tributario que posee, y considero que no basta nada más que se proyecte en el principio de proporcionalidad si no de frenar la cantidad de objetos, actividades o hechos generadores que el gobernado adquiere o realice por una necesidad inminente de satisfacer la necesidad elemental, tal es el caso de los gravámenes en la energía eléctrica, el combustible, que son necesarios para protegernos del calor, del frío, el transporte y que es vital para el desarrollo armonioso en el ser humano.⁵¹

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático...el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con

⁵¹Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Novena Época, Tesis: 1a. XCVIII/2007, Página: 792 DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada –siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

No dejare de mencionar que gran parte de la estructura e ideas de este artículo estuvo basado en un una gran labor que realizó el ministro José Ramón Cossío Díaz, respecto a relativo a las consideraciones sustentadas en el dictamen que valora la investigación constitucional realizada por la comisión designada en el expediente 1/2007.⁵²

⁵² Véase el voto particular del ministro José Ramón Cossío Díaz, https://www.scjn.gob.mx/PLENO/Solicitudes%20de%20Investigacin/15_2_2.pdf . Consultado el 20 de Mayo del 2014. En esta discusión los ministros tomaron diversas posiciones por su parte, el Ministro Arturo Zaldívar dijo que, amén de dichos Ordinales 31 y 123, deben también considerarse al 1º, 2º, 4º, 25, 28, etc., "que prevén ciertos parámetros como la dignidad humana, el derecho al trabajo y del estado social del derecho, del estado social constitucional, la solidaridad y la justicia social la igualdad material y la necesidad de que los derechos sociales sirvan y vigilen, precisamente, este Mínimo Vital". Así mismo, el Ministro Guillermo Ortiz dijo que "Yo lo veo claramente arraigado; en el Artículo 5º Constitucional que ofrece como responsabilidad del Estado que todas las personas tenemos derecho a un trabajo digno, la oportunidad de trabajar es un derecho de los mexicanos". Ministros como Sergio Aguirre los tacharon de innecesarios o de indebida cita, ya que basta y sobra con la Constitución nacional y la jurisprudencia de dicha Corte para resolver lo conducente.

CAPITULO SEGUNDO. LA PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

A. Teoría económica del principio de proporcionalidad tributaria en relación a la capacidad económica.

1. La teoría del sacrificio de Jhon Stuart Mill.

Para iniciar el estudio de la proporcionalidad tributaria remontémonos a los orígenes con John Stuart Mill que fue un filósofo, político y economista inglés representante de la escuela económica clásica y teórico del utilitarismo, recordemos que uno de los principios de justicia elemental en la teoría tributaria es el de capacidad económica que tiene como finalidad dimensionar la parte del desprendimiento patrimonial del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Como señala el informe Carter, la distribución de acuerdo con este principio "apenas tiene en cuenta los bienes y servicios que el Estado proporciona a los miembros de la sociedad, defendiendo el principio de que los impuestos son equitativos cuando se establecen de acuerdo con la capacidad contributiva de los particulares o grupos".⁵³

Los doctrinarios de las ciencias financieras consideran que el principio de capacidad de pago precedió en el tiempo al principio del beneficio. Winfrey afirma que "el argumento de la capacidad de pago podría fácilmente encontrarse en la antigüedad; sin duda, la comprensión de que se gravaría a los más dispuestos y capaces de pagar se dio simultáneamente con la invención de los propios impuestos"⁵⁴

Se puede citar un fragmento del discurso de Giucciardini, transcrito por Einaudi⁵⁵, como el precedente más remoto del principio de capacidad de pago basado en el

⁵³ Informe Carter, ob. cit. pág. 3.

⁵⁴ Winfrey, J.C., Ob. cit., pág. 90.

⁵⁵ Se debe llamar igual a aquel gravamen que grava tanto al pobre como al rico; porque, cuando un pobre paga al común una décima de sus ingresos y un rico paga una décima, aunque la décima del rico rinda más que la del pobre, se desordena mucho más, sin embargo, al pobre por pagar su décima que al rico por la suya. Empero la igualdad de un gravamen no consiste en esto, que cada uno pague de cuota tanto como los demás, sino que el pago sea de tal suerte que se incomode tanto a uno como a los demás", citado por Einaudi, Luigi. Mitos y paradojas de la justicia tributaria. Ed. Ariel, Barcelona, 1963, pág. 232.

concepto de "incomodidad", que posteriormente se trasformaría en la idea de sacrificio (seguramente por influencia del pensamiento utilitarista de Bentham).

Como el propio autor escribe, era moneda corriente en su época concebir los impuestos que paga cada miembro de la comunidad como un equivalente de lo que recibe en forma de servicios, de forma que "algunos partidarios decididos del principio *quid pro quo* observan que, puesto que las personas necesitan la protección tanto como la propiedad y cada persona recibe la misma cantidad de protección, un impuesto de capitación o una cantidad fija por cabeza sería un equivalente apropiado para esta parte de las ventajas del gobierno mientras que el resto, esto es, la protección de la propiedad, debe pagarse en proporción a los bienes que se tengan.

Mill critica con rigurosidad este planteamiento, sirviéndose de dos argumentos, a nuestro juicio, incontestables: en primer lugar, considera absurdo reducir toda la actividad del Estado a los estrechos límites de la protección personal y de la propiedad de los ciudadanos. Los servicios públicos tienen unos horizontes mucho más amplios - incluso para un partidario del "laissez faire"- que "consisten en todo el bien y toda la inmunidad al mal que la asistencia al gobierno pueda conceder, ya directa, ya indirectamente" ⁵⁶

En segundo lugar, el representante de la Escuela Clásica observa lo desacertado del principio del beneficio, ya que si éste postula la equivalencia entre los impuestos pagados y la protección recibida, ¿cómo puede explicarse, pues, que sean los más desfavorecidos, que en ocasiones no pueden pagar nada, los que más se benefician de la protección del Estado?

Así, Mill afirma: "si quisiéramos calcular los grados de beneficio que diferentes personas derivan de la protección del gobierno, tendríamos que examinar quién es el que sufriría más si cesara esa protección, cuestión que si tiene alguna respuesta es que los que sufrirían más serían los más débiles de cuerpo o espíritu, ya fuera por su naturaleza, ya por la posición que ocupan. En realidad, esas personas serían casi infaliblemente esclavos. Por consiguiente, si hubiera

⁵⁶ Mill, John Stuart. *Principios de economía política*. (Traducido por Teodoro Ortiz). Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1943, pág. 689.

alguna justicia en la teoría de la justicia que examinamos, los que deberían pagar más, en proporción de lo que cuesta la protección del gobierno, serían los que son menos capaces de defenderse por sí mismos, ya que son los que más la necesitan, que es precisamente lo opuesto a la verdadera idea de la justicia distributiva, la cual consiste no en imitar, sino en corregir las desigualdades y las injusticias de la naturaleza"⁵⁷

En consecuencia, el genial economista inglés entiende que la directriz de justicia en los impuestos no puede diferir del criterio general de justicia utilizado para dirimir las demás cuestiones de gobierno, que se concreta en la consecución de la igualdad de todos los ciudadanos.

Pero, ¿cómo se traduce la idea de igualdad en el ámbito tributario? Mill afirma que la igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimentan cualquiera otra por el pago de la suya.

De la formulación de Mill podemos extraer, al menos, dos consecuencias: en primer lugar, el marcado carácter subjetivo de dicha doctrina que deriva necesariamente en un enfoque claramente individualista, contraponiéndose así a los escritores precedentes que habían mantenido un punto de vista más colectivista".

En segundo lugar, la **teoría del sacrificio igual** poseía todavía suficientes elementos de ambigüedad como para considerarla concluida. Los autores posteriores a Mill realizarán diversas interpretaciones de la citada teoría, frecuentemente con el objetivo de encontrar argumentos que apoyasen la progresividad de los impuestos.

⁵⁷ Ídem, pág. 689.

2. El desarrollo de las teorías del sacrificio: las teorías del sacrificio absoluto igual del sacrificio proporcional igual y del sacrificio marginal igual.

Se debe a los economistas Cohen Stuart y Edgeworth⁵⁸ el mérito de diferenciar con precisión tres conceptos o principios del sacrificio, tomando como punto de partida la idea del "sacrificio igual" de Mill. Dichos principios son:

1.- *Sacrificio absoluto igual*: según esta interpretación, cada contribuyente debe abonar un impuesto tal que su pago le ocasione un sacrificio igual al que experimentan los demás contribuyentes. Es decir, la utilidad de las unidades monetarias de renta substraídas debe ser la misma para todos los contribuyentes.

De todas las posibles interpretaciones del principio de Mill, la teoría del sacrificio absoluto igual es la que menos elementos distributivos encierra, ya que todos los contribuyentes ceden la misma utilidad a la Hacienda Pública con independencia de la proporción que dicha utilidad represente sobre el total.

2.- *Sacrificio proporcional igual*: Esta interpretación exige que cada uno de los contribuyentes debe pagar aquella suma impositiva que le ocasione un sacrificio que sea idéntica proporción de la utilidad total de que disfruta antes del impuesto. Es decir, la utilidad de las unidades de renta substraídas, para todos los contribuyentes, debe ser proporcional a la utilidad de la totalidad de la renta que tenían antes del impuesto. Esta definición del principio del sacrificio igual tiene el mérito de mantener las situaciones relativas de los contribuyentes, haciendo que el desplazamiento de utilidad sea mayor para aquél que más tiene.

3.- *Sacrificio mínimo o sacrificio marginal igual*. Según esta versión del principio, cada uno de los contribuyentes debe pagar aquel impuesto que ocasione a la colectividad un sacrificio total mínimo. Mill creyó que era suficiente con exigir que los individuos tributasen según el principio del sacrificio igual para lograr la minimización del sacrificio de la colectividad. En este sentido, afirmaba que "los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la

⁵⁸Cohen Stuart, Arnold Jacob. Brijdrage tot de Theorie der progressieve Inkomstenbelasting. Ed. Martinus Nijhoff, La Haya, Holanda, 1889 y Edgeworth, Francis Ysidro. Paper is Relaiing to política! Economy. Ed. Macmillan and Co., Ltd., Londres, 1925, vol.11 pág.100. Se encuentran extractos en castellano de estas obras en Albi Ibáñez, Emilio. *Clásicos del enfoque de la capacidad de pago*, en Hacienda Pública Española No 39, 1976, pág. 169.

medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio para el conjunto sea menor.

Sin embargo, la consecución del sacrificio mínimo requiere, en palabras de Pigou⁵⁹ que la carga tributaria se distribuya "de tal forma que la utilidad marginal del dinero que se gasta en tributar sea igual para todos los contribuyentes.

Esta interpretación del principio del sacrificio igual se configura como la versión más beligerante en la incorporación de elementos distributivos, de forma que tiende a eliminar radicalmente las diferencias iniciales de utilidad entre los contribuyentes"

Pese a que todos los cultivadores de la Economía financiera coinciden en la acertada formulación del principio del sacrificio igual conforme a estas tres posibles interpretaciones, no existe, sin embargo, una posición unánime respecto a cuál de ellas constituye la opción óptima.

Este planteamiento, llevado hasta sus últimas consecuencias, no sólo constituiría la máxima de una distribución justa de la carga tributaria, sino que "si el volumen de la recaudación que se precisa no es bastante para absorber la totalidad de los excedentes por encima del mínimo - en palabras de Edgeworth, si la tributación no es suficiente para que alcance a todos - , el procedimiento lógico para atender las necesidades públicas sería detraer la parte superior de las rentas más elevadas y continuar posteriormente gravando las rentas medias, otorgando subvenciones con la recaudación que se obtenga a las rentas más pequeñas hasta lograr una nivelación absoluta de la igualdad⁶⁰.

3. El origen de los índices de la capacidad económica.

Las personas se muestran económicamente como unos que adquieren unas rentas poseen unos bienes y realizan unos gastos de este modo podemos definir unas realidades económicas que aunque indudablemente relacionadas entre sí pueden configurar manifestaciones diferentes de capacidad económica

⁵⁹ Pigou, Arthur C. Hacienda Pública. (Traducido por Gonzalo Guasp). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. 107.

⁶⁰ Ídem. 107-108.

Por ello la cuestión inmediata la cuestión que se plantea cuando se acepta la tributación conforme al principio de capacidad económica consiste en decantarse por algunas de estas realidades económicas (o por una combinación de ellas) como el índice óptimo de expresión de la capacidad económica de los contribuyentes.

a. La propiedad y la renta como índices de capacidad económica.

Comúnmente se mantenido que la propiedad constituyo el primer índice utilizado para medir la capacidad de pago de los individuos seguidos en esta exposición Seligman⁶¹ su adopción seria la superación del impuesto de capitación que se utilizaban en las sociedad primitivas como una toca manifestación de justicia tributaria dada la igualdad aproximada de las habilidades de sus miembros.

Una vez comenzada la diferencia social y sobre todo económica el impuesto de capitación sobrevino necesariamente injusto la existencia de desigualdades en relación a la propiedad de las cosas hizo necesarios adoptar un criterio de justicia que tomase a la propiedad como el índice más adecuado de manifestación de la capacidad económica.

De este modo indica Seligman⁶² las leyes de pobres dictadas por Isabel de Inglaterra en 1596 constituyen el intento más antiguo de recepción de la propiedad como índice de justicia tributaria así el sustento de las clases más necesitadas era financiada gracias a los impuestos regulados en esta norma que recaían sobre los propietarios de bienes.

No obstante fue frecuente que la fórmula empleada para establecer los tributos fuese en gravamen del producto bruto lo que no debe extrañarnos si consideramos que en una economía agrícola donde los gastos de cultivo pueden variar muy poco existe una estrecha relación entre el producto bruto de la tierra y el valor de la propiedad en una prueba bastante exacta de la capacidad de pago.⁶³

⁶¹ Seligman Edwin Robert Andersen Essays taxativos New York 1895 cap.1 existe una traducción del castellano en el capítulo primero de dicha obra bajo el título del desarrollo de la imposición en hacienda pública española pág.149.

⁶² Seligman op. cit.pag.157

⁶³ Ídem pág. 159.

La llegada de la revolución industrial finales del XVIII y principios del XIX introdujo un factor de diferenciación en la rentabilidad del capital a partir del capital deja de ser casi exclusivamente inmobiliario para dar paso a un puntaje capital mobiliario que introduce una mayor heterogeneidad en la tasa de la rentabilidad del mismo.

Por esta razón, el producto bruto, al variar la cuantía de los gastos según el tipo de capital utilizado, pierde fiabilidad como índice de capacidad económica siendo precisa su sustitución por el producto neto que se define como el propio producto bruto menos los gastos necesarios de producción.⁶⁴

Sin embargo el sistema no era enteramente satisfactorio ya que los tributos valoraban más el producto de la fuente que la persona que percibía la renta. Habrá que esperar al desarrollo de la tesis sobre la personalización de los tributos para alcanzar la última fase de la evolución cuyo elemento más característico consiste en el establecimiento de un impuesto personal que recayese sobre la renta del contribuyente.⁶⁵

No obstante destaca Seligman este último estadio implica importantes dificultades administrativas y presupone una avanzada fase moralidad y probidad política donde todavía no se alcanzado esta fase sería mejor continuar con el sistema de impuesto con el producto.⁶⁶

En definitiva podemos constatar como los estudiosos de la actividad financiera a considerado la renta gravada preferentemente a través de un impuesto personal como el primer índice de la capacidad de pago en este sentido Neumark ha firmado que desde Adán Smith como más tarde se ha impuesto la renta del que impuesto contribuyente constituye sino la única si la mejor capacidad tributaria.⁶⁷

Esta preferencia por el gravamen de la renta personal, como mejor indicador de la capacidad económica, va unida a las posibilidades que ofrece este impuesto para

⁶⁴ Ídem pág. 159.

⁶⁵ Fuentes Quintana sostiene que la adopción de la renta como índice más expresivo de la capacidad de pago solo puede hacerse a principios de siglo, tras el desarrollo de la contabilidad. El citado autor afirma que la renta es un concepto "contable y subjetivo". Se basa en un cálculo contable y exige siempre la existencia de una persona. Mientras no se produjo la aplicación general de la contabilidad al mundo de la empresa, el concepto de renta no penetró en la vida económica o fiscal. La renta como concepto económico precede a la renta como idea fiscal, EN Fuentes Quintana E. Hacienda pública principios y estructura de la imposición op. cit. pág. 63.

⁶⁶ Seligman., E.R ob, cit. Pag., 151

⁶⁷ Neumark F. Principios de la imposición, ob.cit., pág., 151.

introducir cierto grado de progresividad y ajustarse a las circunstancias familiares y personales del contribuyente (situación familiar estado civil edad etc.,) frente a la presunta regresividad que acompaña siempre -en opinión a los autores- a los impuestos sobre el consumo.

En la década de los setentas, dos documentos muy conocidos vinieron a confirmar esta línea de pensamiento: el informe Neuma (1962) y el informe Carter (1966).⁶⁸

El primer informe nació con el principal objetivo de facilitar la construcción del mercado común europeo, para lo cual era preciso un acercamiento de las diferentes legislaciones tributarias nacionales, confluyendo hacia un sistema tributario ideal cuyos fines serían la justicia, la eficacia de la asignación de recursos, la estabilidad económica, el desarrollo económico y la eficacia operativa o técnica. El citado trabajo proponía un sistema tributario que escogiese un sistema de índices de capacidad de pago, si bien la renta y el patrimonio se configuraban como índices básicos, junto con el gasto como índice complementario.

El informe de Carter acentuaba, aún más, la preponderancia de la renta como eje central de la capacidad de pago del individuo. El citado trabajo –elaborado en Canadá proponía un impuesto sobre la renta de base muy amplia, que absorbiese en su configuración al impuesto sobre sucesiones y donaciones que alcanzan un alto grado de integración con el impuesto sobre sociedades.⁶⁹

Además, entendía que la existencia sobre un impuesto sobre el patrimonio y de unos impuestos que graven los bienes de consumo era contraria al principio de capacidad económica. A juicio del citado estudio, “se debería o bien renunciar a ellos o integrarlos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas...mediante el establecimiento de una desgravación específica, que podría aplicarse al impuesto sobre la renta de los particulares, del cual éstos últimos podrían, según el caso, obtener un reembolso”.⁷⁰

⁶⁸ Existen versiones en el castellano de ambos informes del Comité Fiscal y Financiero De La Comunidad Económica Europea (Informe Neumark) estudios fiscales de Madrid, 1975.

⁶⁹ En realidad, la propuesta del informe Carter requería la supresión del impuesto sobre sociedades y la tributación en el impuesto sobre la renta de los socios de cualquier plusvalía que generase la tenencia de participaciones de una sociedad, con independencia de su efectiva realización.

⁷⁰ Ídem, págs. 40-41.

Con carácter general, pues, puedo afirmar que las diversas propuestas de reforma tributaria han sido dirigidas a la ampliación del concepto fiscal de renta, partiendo siempre de la tesis tradicional elaborada por HAIG-SIMONS que configuraba la renta como la suma del consumo más el incremento patrimonial neto.⁷¹

b. El gasto como unidad de medición de la capacidad económica.

Por otra parte, siempre han existido opiniones que han sostenido que la renta constituía un índice de capacidad de pago de menor significación que el gasto o el consumo.

En esta línea, podemos remontarnos a Hobbes cuando afirmaba que “la igualdad de imposición consiste más bien en la igualdad de aquello que es consumido que de las riquezas de las personas que lo consumen. Pero ¿qué razón hay para que aquel que trabaja mucho y, ahorrando los frutos de su labor, consume poco, tenga que soportar más cargas que aquél que, viviendo en la ociosidad, obtiene poco, y gasta cuanto obtiene, si uno no tiene más protección de la República que el otro?”⁷²

No obstante, los hacendistas han venido considerando a Mill como el artífice de los primeros argumentos económicos en favor de un impuesto sobre el gasto en sustitución del gravamen sobre la renta.

En honor a la verdad, el pensamiento de Mill⁷³ responde más a una consideración sobre la injusticia del gravamen de determinado tipo de rentas, en concreto la

⁷¹ Una visión detallada de la evolución del concepto de renta, elaborado por la Hacienda Pública, puede verse en Fuentes Quintana, E. Hacienda Pública. Principios y Estructuras de la imposición., ob cit., pág 191.

⁷² Hobbes. T. ob. cit.,. pág. 417.

⁷³ En realidad, si pudiera confiarse en la conciencia de los contribuyentes o asegurarse de la exactitud de sus declaraciones tomando determinadas precauciones, la mejor manera de tasar un impuesto sobre el ingreso sería gravar sólo la parte del ingreso que se dedicara a gastos, eximiendo la que se ahorra. Pues cuanto se ahorra y se invierte (y en términos generales, todos los ahorros se invierten) desde ese momento paga impuesto sobre el interés o la ganancia que produce, a pesar de que ya se gravó en el principal. Por consiguiente, a menos que los derechos estén exentos del impuesto sobre el ingreso, se grava dos veces a los contribuyentes sobre lo que ahorran y sólo una vez sobre lo que gastan", en Mill, J.S., ob. ct., pág. 696.

Este fragmento de la obra de Mill, conocido como la doble imposición del ahorro, ha suscitado la opinión favorable de economistas posteriores de la talla de Marshall, Pigou, Irving

tributación del ahorro, que a favor de la instauración de un impuesto sobre el gasto.

Incluso, llegó a manifestarse contrario a la propuesta de instauración de un impuesto directo sobre el gasto efectuada por un contemporáneo suyo (Reyans) sobre la base de una mayor seguridad en la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes. Así, Mill afirmaba que "no hay razón para suponer que sus declaraciones serían más dignas de confianza con respecto a sus gastos que con respecto a sus ingresos; sobre todo porque, como los gastos de la mayor parte de las personas se componen de más partidas que los ingresos, sería mucho mayor la posibilidad de ocultación y supresión de los detalles de los gastos que de los ingresos"⁷⁴

Con posterioridad, varios autores han mostrado sus preferencias hacia la tributación del gasto como criterio más acertado de medición de la capacidad de pago de los contribuyentes, como -por ejemplo- Marshall y Fisher, aunque modernamente se deba a Kaldor la aportación más sugerente en esta materia.

En su obra *An Expenditure Tax*, el último de los autores citados aboga por un impuesto personal y progresivo sobre el gasto como mejor criterio de justicia en el reparto de la carga tributaria, ya que un tributo de semejantes características favorecería la eficiencia y progreso económico sin desmerecer los objetivos igualitarios o redistributivos que se han predicado siempre del impuesto personal sobre la renta.

Según Kaldor, la contraposición de objetivos entre eficiencia y progreso económico, por un lado, e igualdad y redistribución de riqueza, por otro, es una consecuencia necesaria de la existencia de un impuesto progresivo sobre la renta, pero "si se estableciera la imposición progresiva sobre una base de gasto, en vez de sobre la base de ingreso, sería posible avanzar hacia una sociedad

Fisher, Einaudi, etc. La crítica al mismo, recogida -entre otros- por Fuentes Quintana (*Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, ob. cit., pág. 65), se centra fundamentalmente en dos cuestiones: en primer lugar, la incorrección, al menos en parte, de la afirmación de que todo ahorro se traduce automáticamente en inversión, lo que presupone -entre otras cosas- la existencia de un mercado perfecto de capitales; hipótesis que dista mucho de ser una realidad. En segundo lugar, aun suponiendo que se invierte la totalidad de lo efectivamente ahorrado, no es cierto que el ahorro se grave dos veces, sino que lo gravado es el rendimiento de esta nueva inversión en la medida en que supone una renta diferente del capital que la genera.

⁷⁴Mill, J.S., ob.cit.,pág.712.

igualitaria, y mejorar al mismo tiempo la eficiencia de funcionamiento y la tasa de desarrollo de la economía".⁷⁵

El gasto como criterio de capacidad gravable -capacidad de pago en Kaldor- configura un sistema tributario regresivo en la medida en que se materialice en un impuesto proporcional sobre el gasto real. Como es razonable suponer, una vez cubierto un mínimo indispensable, conforme se incremente la capacidad de gasto de una persona, menor será la proporción de gasto real que la misma realice".⁷⁶

Por ello, la tributación sobre el gasto real no ofrece una alternativa de justicia frente a un impuesto progresivo sobre la renta. Sin embargo, en opinión de Kaldor, la renta tampoco constituye el criterio más plausible de capacidad de pago, ya que, por un lado, existen numerosas fuentes de capacidad adquisitiva y resulta imposible (excepto sobre bases muy arbitrarias) reducir a un común denominador los aumentos nominales de las mismas provocados por el efecto de la inflación y, por otro lado, en los impuestos sobre la renta suelen introducirse importantes distorsiones fruto, entre otras cosas, de la discrecionalidad política que supone eximir algunas formas de ahorro frente a otras que permanecen gravadas".⁷⁷

Como corolario de sus apreciaciones, Kaldor propone un impuesto progresivo sobre el gasto basado en la noción de capacidad de gasto como criterio de capacidad gravable, mediante el que los contribuyentes tributen no sobre su gasto real (que en última instancia depende en gran medida de su propia voluntad) sino con fundamento en su potencialidad para efectuar gastos, ya que "la cantidad que un hombre puede gastar, parece al lego una medida más razonable de su capacidad gravable, que la cantidad que elige gastar".⁷⁸

Formulada su propuesta en estos términos, el autor británico se apresura a solucionar las dificultades que la misma comporta, anticipándose, de este modo, a

⁷⁵ Kaldor, N., ob. cit., pág. 15.

⁷⁶ Como afirma el propio Kaldor " aunque "la capacidad de gasto" es, con mucho, la determinante más importante del gasto real, la una no guarda una rígida relación lineal con la otra; mientras mayor es la capacidad del gasto de un hombre, mas tiende a rezagarse su gasto real" (idem, pág. 48)

⁷⁷ Ídem, pág. 47.

⁷⁸ Ídem, pág. 29.

las posibles críticas que los detractores de la imposición sobre el gasto le pudieran objetar.

La primera objeción que podría hacerse a un impuesto como el que plantea Kaldor consiste en la dificultad que comporta su gestión, en la medida en que sea necesario obligar a los contribuyentes a mantener registros precisos de su gasto personal. Ello podría suponer una fuerte imposición indirecta y exigiría incrementar el volumen de la Administración financiera para corroborar la veracidad de los citados registros.

Sin embargo, como afirma Kaldor, "se dejó a Irving Fisher que demostrara que los expedientes amplios de gasto personal de hecho son innecesarios para la Administración del impuesto, ya que el gasto podría computarse, en principio, como la diferencia entre ciertas entradas y salidas monetarias".⁷⁹

De este modo, para el autor citado, el gasto bruto sería la resultante, por un lado, de sumar los depósitos bancarios y efectivo al principio del año más los diferentes ingresos -en dinero o en especie- provenientes de sueldos y salarios, intereses y dividendos, así como todas las demás clases de ingresos a los que se aplique el actual impuesto sobre la renta, sin olvidar las herencias, donaciones, ganancias del juego, etc.; y adicionando también el dinero tomado a préstamo o recibido como pago de préstamos y el producto de la venta de inversiones; y, por otro lado, de restar los saldos bancarios y efectivo al final del año, así como el dinero prestado o pagado por empréstitos anteriores y la compra de inversiones.

Finalmente, el gasto gravable sería el resultado de sustraer del gasto bruto, en los términos descritos en el párrafo anterior, los gastos exentos (que constituiría un auténtico mínimo exento) y de sumar o restar, según proceda, diversos ajustes imprescindibles para computar el consumo de los bienes duraderos cuya utilización se extiende a varios años.⁸⁰

Pero, probablemente la crítica más profunda que podría efectuarse a un impuesto sobre el gasto, como sustituto de un impuesto sobre la renta, se centra en el

⁷⁹ Ídem, pág. 193.

⁸⁰ Ídem, págs. 194-195.

posible incremento de la desigualdad que provocaría las facilidades dadas a la acumulación de grandes fortunas, que en definitiva benefician a aquellos que más renta poseen, como consecuencia de la no tributación del ahorro.

Abundando en dicho argumento, Musgrave elabora un ejemplo en el que puede apreciarse claramente como un impuesto sobre el gasto personal provocaría los mismos efectos económicos que un impuesto sobre la renta que excluyese de su base las rentas del capital, gravando exclusivamente las rentas salariales.⁸¹

No parece que sea necesario insistir mucho para alcanzar la convicción de la profunda injusticia que supondría gravar únicamente las rentas de los que viven de su propio trabajo, dejando incólumes las rentas del capital, salvo que -a mi juicio- se introdujese una tributación complementaria sobre el patrimonio que restaurase la justicia perdida por la acción exclusiva de un impuesto sobre el gasto.

Kaldor sostiene que un impuesto sobre el gasto personal constituye un importante estímulo para el ahorro y desalentará la desinversión. Sin embargo, disiente en que esta circunstancia sea suficiente para provocar un incremento de la desigualdad, ya que la distribución final del ahorro dependerá de la escala de progresividad que adopte el impuesto. De este modo, la configuración de dicha escala puede manipularse de forma que la progresividad del impuesto sobre el gasto llegue a ser incluso mayor que la que existía previamente con un impuesto sobre la renta".⁸²

Pese a todo, Kaldor es consciente del acierto -al menos en parte- de la objeción que venimos comentando, por lo que se ve obligado a apelar a otras consideraciones que justifiquen la generación de cierto grado de desigualdad económica: "también puede alegarse que si un impuesto al gasto, a diferencia de un impuesto al ingreso, brinda la oportunidad a hombres excepcionales de hacer fortunas a través de sus empresas, hay una clara ganancia social en la mayor acumulación de capital, que compensa con creces cualquier pérdida tangible en forma de una mayor desigualdad económica o social."⁸³

⁸¹ Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Ed. Mc Graw-Hill, 5ª edición, 1992, pág. 274.

⁸² Kaldor, N., ob. cit., pág. 49.

⁸³ Idem, pág. 50.

El punto de partida de la propuesta de Kaldor fue siempre su intención de hacer compatible los objetivos de crecimiento económico y de redistribución de riqueza en el diseño del sistema tributario. Por esta razón, era previsible que, en un contexto de bonanza económica como el vivido durante las décadas de los cincuenta y sesenta, sus ideas no tuvieran una gran acogida.

Sin embargo, la crisis económica de los años setenta obligó a replantearse los objetivos del sistema tributario que hasta ahora giraba en torno a los impuestos personales y progresivos sobre la renta, diseñados con la intención de conseguir cierto grado de redistribución de la renta, de modo que se trasladara al primer plano de la discusión científica las cuestiones de crecimiento y eficacia económica, hasta el punto de que Musgrave, a la vista de la literatura económica de los últimos años, ha afirmado que "la eficacia ha suplantado a la equidad como tema fundamental".⁸⁴

Como consecuencia de esta tendencia han aparecido diversos informes, siendo el más conocido el informe Meade, que han recogido la propuesta de instauración de un impuesto sobre el gasto personal, en la línea del pensamiento expresado por Kaldor, como alternativa a los tradicionales impuestos sobre la renta.

La comisión Meade, que comenzó sus trabajos en 1975, se encontraba fuertemente condicionada por la situación de recesión generalizada de la economía mundial, lo que, sin duda, explica su primordial preocupación por la consecución de los objetivos de eficacia y crecimiento económico.

Ello no significa, en modo alguno, que se produjese un olvido de los objetivos de equidad, que siguen estando presentes en el mencionado informe, sino que se subraya su posible enfrentamiento con los objetivos de eficacia y crecimiento económico. Por ello, en palabras de los redactores del informe, "buscamos las disposiciones fiscales más neutrales posibles en sus efectos en el mercado respecto de su influencia sobre las decisiones y preferencias del contribuyente.

⁸⁴ Musgrave, Richard A. "Los principios de equidad en la Hacienda Pública", en La influencia de la Hacienda Pública en el quehacer político. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 165.

El propósito de esta búsqueda es encontrar una estructura que introduzca cuantas menos distorsiones no planificadas sea posible. En otras palabras, mi opinión es que, lo antes posible, se debe comenzar con la base firme de una estructura general interrelacionada de impuestos generales que sea lo más neutral posible respecto de sus efectos sobre las decisiones de mercado".⁸⁵

Para conseguir tan anhelado objetivo de neutralidad se propone -como solución modélica- un cambio de rumbo en el sistema tributario británico, de forma que el eje de la tributación recaiga sobre un impuesto universal sobre el gasto, aunque, a continuación, se reconocen los serios problemas de transición que en la práctica comportaría su adopción. Por esta razón, cuando se juzgue inoportuna la vía de la tributación sobre el gasto, se propone como alternativa la ampliación de la base imponible con el fin de obtener un impuesto extensivo sobre la renta".⁸⁶

c. *El patrimonio como unidad de medida de la capacidad económica.*

Pero las discusiones en torno al índice que mejor expresa la capacidad económica del contribuyente no se agotan en la disyuntiva entre la renta y el gasto. Los estudiosos de la Hacienda Pública han sostenido la posibilidad -no exenta de opiniones críticas- de gravar el patrimonio como tercera manifestación de la capacidad económica de los individuos.

La posición contraria a la existencia de un impuesto sobre el patrimonio se ha sustentado fundamentalmente sobre dos argumentos: en primer lugar, se ha afirmado que el patrimonio no expresa una capacidad económica autónoma respecto de la renta y, en segundo lugar, se ha sostenido que pueden existir serias dificultades administrativas para la puesta en funcionamiento de un impuesto sobre el patrimonio global de los contribuyentes. Esta última circunstancia explicaría el establecimiento de unos tipos muy reducidos en los países en que existe este impuesto.

⁸⁵ Comisión Meade. Estructura y reforma de la imposición indirecta. (Traducido por Emilio Albi Ibáñez). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 75

⁸⁶Ídem, pág. 743.

Con respecto a la primera cuestión, los autores que aprecian una falta de autonomía del patrimonio como índice de capacidad económica respecto de la renta que genera dicho patrimonio basan su razonamiento en una equiparación entre capital y patrimonio, argüiendo los peligros que su gravamen comporta para la acumulación del capital y para el consiguiente crecimiento económico.

Como afirma Neumark, estos autores consideran el mantenimiento intacto del capital como una regla fundamental de la conducta económica racional que debe ser respetada por la autoridad impositiva. Por ello, no puede pensarse en el patrimonio como fuente tributaria más allá de la renta que dicho patrimonio sea capaz de generar.”⁸⁷

En este orden de ideas, una de las opiniones más radicales al respecto la ha aportado Gaffuri. Desde una interpretación jurídica del artículo 53 de la Constitución italiana, según la cual el principio de capacidad económica exige que los impuestos recaigan sobre hechos que denoten fuerza económica, pero respetando siempre la subsistencia de la económica privada⁸⁸; el citado autor sostiene que los medios de producción no expresan aptitud para la contribución y, por tanto, un impuesto sobre el patrimonio estaría viciado de inconstitucionalidad en la medida en que pueda gravar dichos medios, siendo únicamente la renta que los mismos generan susceptible de cargas tributarias”.⁸⁹

Por mi parte, no me atrevo a compartir esta opinión ya que creo -como señala Neumark- que la mera posesión de un patrimonio confiere, en sí misma, una capacidad de pago con independencia de la rentabilidad del mismo. Como advierte el autor citado, no cabe confundir patrimonio con capital, debido a que, por una parte, existen bienes improductivos -y como tales no generadores de rendimientos- que forman parte del patrimonio y, por otra, los propios bienes productivos expresan una capacidad económica diferente de aquella que denotan las rentas obtenidas de los mismos”⁹⁰

⁸⁷ Neumark, F. Principios de la Imposición, ob. cit., pág. 178.

⁸⁸Gaffuri, Franco. L'auitudine a/la contribuzione. Ed. Giuffre, Milano, 1969, pág. 102.

⁸⁹ Idem, págs. 160-161.

⁹⁰ Neumark, F. Principios de la Imposición, ob. cit., pág. 179.

En este mismo sentido, Kaldor afirma que dos individuos que poseen la misma renta no expresan la misma capacidad económica si, para uno de ellos, dicha renta proviene del trabajo personal y, para el otro, constituye una renta derivada del capital.

Según palabras textuales del mencionado autor, ello "se debe a que la posesión de una propiedad dota a un hombre de capacidad de gasto per se, independientemente del ingreso que le produce. Algunas personas objetarán seriamente este punto de vista, sobre la base de que el valor deducido de su futuro rendimiento, la riqueza vista como existencia y como corriente, constituye simplemente dos aspectos diferentes de la misma cosa, y no dos cosas diferentes; considerar el valor descontado de la corriente de riqueza, como algo adicional a la corriente de la propia riqueza significa contar la misma cosa dos veces. Todo esto bien puede ser cierto desde algunos puntos de vista, pero desde el punto de vista de la medición de la capacidad gravable -que es el único propósito que se persigue aquí- no es correcto decir que uno es simplemente el reflejo del otro".⁹¹

En opinión de Fuentes Quintana, el gravamen del patrimonio no sólo es factible, desde la óptica del principio de capacidad económica, sino que incluso su existencia es inexcusable en la consecución de la justicia tributaria: "un sistema tributario que aspire a cumplir con los principios de la imposición no puede comprender tan sólo los gravámenes sobre la renta y el gasto. El patrimonio debe ser una tercera base para levantar esa fiscalidad justa y económicamente racional, a la que se aspira en las distintas sociedades contemporáneas"⁹²

Compartimos plenamente las opiniones precedentes y consideramos, pues, que el patrimonio constituye un índice de capacidad económica propio e independiente de la renta y el gasto, ya que como subrayaba el informe Meade "el patrimonio además de proporcionar una fuente de ingresos que es compatible con una vida de ocio, ofrece oportunidades, seguridad, poder social, influencia e independencia. Por este motivo puede mantenerse que, por muy bien que se

⁹¹ Kaldor, N., ob. cit., pág. 31.

⁹² Fuentes Quintana, Enrique. "Introducción a la obra de Fritz Neumark, Principios de la Imposición". Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994, pág. 43.

establezca un sistema de imposición sobre la renta o el consumo, la equidad requiere que el patrimonio en sí se incluya en la base de la imposición progresiva (...) Puede mantenerse que el patrimonio en sí, y no la renta producida por la inversión del mismo, debe constituir base imponible".⁹³

Bien es cierto que la imposición sobre el patrimonio ha estado marcada comúnmente por su carácter complementario respecto de la tributación sobre la renta o incluso sobre el gasto, pero siempre a través de figuras tributarias cuyo objetivo fundamental -más o menos reconocido- era asegurar el control de otros impuestos o introducir cierto grado de discriminación en perjuicio de las rentas del capital".⁹⁴

Con respecto a la segunda de las objeciones planteadas, referente a las posibles dificultades en la gestión de un impuesto sobre el patrimonio neto, la experiencia reciente española demuestra la plena viabilidad de dicha gestión, aunque no puede ocultarse la existencia de ciertos problemas -como las cuestiones relativas a la valoración de los bienes- que, a nuestro juicio, no deben servir de argumento para denostar dicho impuesto sino, más bien, tienen que ser un acicate para la investigación en la resolución de dichos problemas.

Por lo anterior no existen obstáculos para que la renta, el gasto o el patrimonio se configuren como instrumentos de expresión de la capacidad económica de los ciudadanos, e incluso creemos que sería muy conveniente -y seguramente imprescindible según el desarrollo político y económico de las sociedades occidentales actuales- que se diseñase un sistema tributario que incluya un pluralidad de figuras impositivas destinadas a cubrir los tres índices de capacidad de pago mencionados.

⁹³ Comisión Meade, ob. cit., pág. 119.

⁹⁴ Esta es la opinión de Breña Cruz y García Martín, quienes, pese a considerar que el impuesto sobre el patrimonio puede desarrollar una función autónoma respecto del principio de capacidad económica, opinan que el anterior impuesto extraordinario sobre el patrimonio (aprobado por ley 44/78, de 8 de septiembre) apenas cumplía con la función de discriminación cualitativa de las rentas y con la función de control censal de conocimiento de las fuentes de renta, en Breña Cruz, Fernando y García Martín, José Aurelio. El Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 85 y 100-101.

B. Aspectos jurídicos del principio de capacidad económica.

Los primeros estudiosos de nuestra disciplina encontraron en las obras de los autores italianos las mejores referencias para el desarrollo de sus inquietudes científicas.⁹⁵

Por otra parte, la regulación semejante realizada en España e Italia de los institutos básicos del Derecho Financiero ha dado origen a una problemática muy similar en ambos ordenamientos, de modo que los debates suscitados y las soluciones propuestas por la doctrina han podido fácilmente extrapolarse de un país a otro.

Por esta razón, dado además el carácter nuclear que posee el tema que tratamos en nuestra investigación, he creído conveniente hacer una breve exposición de las aportaciones más significativas del principio de capacidad económica efectuadas por la doctrina italiana como antesala del estudio del mencionado principio en la doctrina española, con el convencimiento de que ambos análisis nos ayudarán a esclarecer el fundamento del mínimo vital.

1. La capacidad contributiva como fundamento límite y parámetro de la imposición.

Manzoni ha reiterado, en la línea emprendida por Giardina, el carácter vinculante del artículo 53 de la Constitución italiana, negando, pues, que el mismo pueda considerarse privado de un efectivo contenido y de una concreta utilidad.

En su opinión, el mencionado precepto no se limita a sancionar un genérico deber de contribuir, sino que alcanza a "establecer además una ligazón entre el quid o quantum del recurso tributario -mediante el cual principalmente se efectúa el

⁹⁵ Vid, por ejemplo, Palao Taboada, para quien las elaboraciones doctrinales italianas del principio de capacidad económica han ejercido "una notable influencia sobre la doctrina tributarista española", en Palao Taboada, Carlos. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en Estudios jurídicos en homenaje del profesor Federico de Castro, vol. 111. Ed. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 391-392.

concurso al gasto público- y la concreta aptitud o capacidad de cada sujeto para soportarlo"⁹⁶

De esta forma, el principio de capacidad contributiva viene a cumplir las siguientes funciones: en primer lugar, constituye un auténtico presupuesto de la imposición, de modo que la constatación de la existencia de capacidad contributiva en un individuo legitima la detracción tributaria de conformidad con su deber de contribuir, e inversamente considerado, la ausencia de capacidad contributiva impediría la subsistencia de la imposición tributaria.

En segundo lugar, como consecuencia lógica de lo anterior, desempeña el papel de límite de la imposición, en el sentido de "que, en presencia de capacidad contributiva, no puede requerirse al sujeto un concurso superior al que su capacidad contributiva le consiente"⁹⁷

En consecuencia, el principio de capacidad contributiva legitima la prestación tributaria, habilitando su exacción solamente hasta el límite de la propia capacidad contributiva del individuo.

En tercer lugar, cumpliría la función de parámetro de la imposición, lo que conlleva la obligación de determinar la concreta carga tributaria en proporción a la capacidad contributiva del individuo. Dicha función se desarrolla en el plano de la capacidad contributiva absoluta, mediante el concepto de base imponible.⁹⁸

Finalmente, el principio de capacidad contributiva asume la función de garantizar la igualdad tributaria, en el sentido de "que no pueden operarse

⁹⁶ A juicio de Manzoni, las posiciones doctrinales que niegan la existencia de un contenido efectivo del principio de capacidad contributiva, así como de su concreta utilidad, pueden explicarse "porque, en la interpretación de la disposición en examen, el acento se ha puesto inicialmente sobre el deber contributivo del particular, más que sobre los límites y sobre los vínculos emanados del principio de capacidad contributiva en relación con el ente público", en Manzoni, 1., ob. cit., pág. 11.

⁹⁷Ídem, pág. 14.

⁹⁸Ídem, págs. 14 y 179. Como ha señalado la Corte Constitucional italiana "si por capacidad contributiva debe entenderse la idoneidad subjetiva de la obligación tributaria, revelada por el presupuesto al que se conecta la prestación, no puede dudarse que la referencia de dicho presupuesto a la esfera del obligado debe resultar de la conexión efectiva, y que un índice efectivo debe utilizarse igualmente para determinar la cuantía del impuesto que a cada uno se le puede exigir" (Sentencia de 26 de junio de 1965, n° 50, en DE MITA, Enrico. Fisco e Costituzione. Ed, Giuffrè, Milano, 1984).

En el mismo sentido, LASARTE afirma que cada uno debe pagar el impuesto según "su capacidad contributiva, que viene por tanto a ser no solo la "fuente" de la tributación, sino también el "criterio", la "medida", el índice de la misma", en LASARTE ÁLVAREZ, J. "La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacita contributiva", ob. cit., pág. 481).

tratamientos diferenciados (rectius: detracciones tributarias diversas) en relación con los sujetos situados en idénticas situaciones de capacidad contributiva; y, por contra, que a situaciones de capacidad contributiva diversa debe corresponderse diverso tratamiento: ingreso mayor a capacidad contributiva mayor, ingreso menor a capacidad contributiva menor" ⁹⁹

Por su parte, La Rosa ha negado que el principio de capacidad contributiva desarrolle en el campo fiscal las funciones del principio general de igualdad, ya que si bien el artículo 53 de la Constitución italiana establece un criterio impositivo para la distribución uniforme de los sacrificios provocados por los ingresos fiscales, constituyendo un límite a la elección política del legislador, no es menos cierto -a su juicio- que el mencionado principio "tiene en nuestro una relevancia limitada, porque es querido sólo con referencia a una valoración global de las cargas fiscales que gravan a cada individuo. El principio de capacidad contributiva deja una amplia libertad para operar discriminaciones, en relación a las cambiantes elecciones políticas del legislador ordinario, en el marco de la regulación de cada tributo. Y en este campo la igualdad de tratamiento viene garantizada por el principio general de igualdad."¹⁰⁰

⁹⁹ Manzoni, 1., ob. cit., págs. 14-15. En este sentido, podemos afirmar que la doctrina italiana ha venido interpretando comúnmente que el principio de capacidad contributiva, en la medida en que se consagraba en el artículo 53 de la Constitución italiana como el único criterio de justicia tributaria, debía contener las exigencias de igualdad material en el establecimiento de los tributos, convirtiéndose así en un desarrollo específico, en el ámbito tributario, del principio de igualdad recogido en el artículo 3 de la Constitución.

La propia Corte Constitucional italiana ha resaltado en numerosas ocasiones que "el precepto enunciado en el artículo 53, inciso 1°, de la Constitución, por el que todos deben contribuir a los gastos públicos, de conformidad con su capacidad contributiva, viene interpretándose como una especificación del principio de igualdad, en el sentido de que a situaciones iguales deben corresponderse iguales regímenes impositivos y, correlativamente, a situaciones diversas, ha de aplicarse un tratamiento tributario desigual" (sentencia de 6 de julio de 1972, n° 120, en el mismo sentido la sentencia de 13 de diciembre de 1963, n° 155; en DE MITA, E. Fisco e Costituzione, ob. cit., págs. 374 y 173, respectivamente).

Sin embargo, algunos autores han señalado que "el artículo 53, por tanto, no constituye una pura y simple aplicación del principio de igualdad del ciudadano ante la ley, ni se limita por ello a establecer que a una igualdad de presupuestos debe corresponderse una igualdad en la tributación, sino que dicta un ulterior requisito de la norma tributaria, dejando también un amplio margen a la elección del legislador", en MICHELLI, G.A. "Prot11i critici in tema di potesta di imposizione", ob. cit., págs.

26-27.

¹⁰⁰ La Rosa, Salvatore. Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali. Ed. Giuffrè, Milano, 1968, págs. 16 y 60.

Como corolario, podemos afirmar que Manzoni acentúa el sentido garantista del principio de capacidad económica, resaltando las condiciones y los límites sustanciales a los que la Constitución italiana ha subordinado el ejercicio del poder tributario por parte de los entes públicos. Con ello, se postula el cumplimiento de una de las exigencias fundamentales del Estado de Derecho, en virtud de la cual todo poder emanado del Estado -incluido el poder tributario- debe ser ejercido dentro los límites y con las garantías señaladas en la ley.¹⁰¹

A juicio de Manzoni, el precepto que venimos comentando despliega su eficacia mediante la adecuación de cada figura impositiva a los dictados del principio de capacidad contributiva. Dicha adecuación deberá efectuarse a través del presupuesto de hecho del tributo, es decir, "es en el acto de elección de tales presupuestos donde vienen en definitiva a jugar los vínculos y los límites puestos por el primer inciso del art. 53 de la Constitución al poder normativo del legislador tributario"¹⁰²

Siguiendo la doctrina de Giardina, el profesor italiano asume la distinción entre índices directos e indirectos de capacidad económica, admitiendo que la elección de los primeros como componentes del presupuesto de hecho de los tributos no ofrece dudas sobre su legitimidad constitucional.

Por el contrario, los índices indirectos, en cuanto que expresan la capacidad contributiva del individuo sólo de forma mediata o sintomática, deben ser contrastados mediante algún criterio que corrobore su adecuación al mandato constitucional.

Esta cautela no debe interpretarse como un rechazo apriorístico de los índices indirectos, ya que el propio Manzoni entiende que la imposición indirecta -dentro de ciertos límites y bajo ciertas condiciones- es indispensable para una adecuada actuación del principio de capacidad contributiva.¹⁰³

¹⁰¹ En palabras de Manzoni, "el principio de capacidad contributiva viene a traducirse necesariamente en una serie de vínculos y de límites impuestos al poder normativo del legislador ordinario; efectuándose así también en materia tributaria (como se ha observado) uno de los fundamentales principios que dominan la dialéctica constitucional: el garantista" (ibidem, pág. 46)

¹⁰² Ídem, págs. 114-115.

¹⁰³ En realidad, sólo añadiendo a la imposición directa un sistema de imposición indirecta oportunamente diseñado, parece posible en la práctica diferenciar ulteriormente las diversas situaciones a este propósito configurables, y conformar la concreta carga tributaria global que

Sin embargo, el autor italiano descarta la utilización de la regla de la normalidad de los casos, propuesta por Giardina, como criterio para verificar la adecuación constitucional de las normas tributarias, con fundamento en su excesiva indeterminación y, sobre todo, por la renuncia implícita que, a su juicio, supone admitir que sólo la normalidad de los casos -y, por lo tanto, no todos los supuestos- deben adecuarse al principio de capacidad contributiva.

En su lugar, debe buscarse un criterio que extienda, sin previas excepciones, las garantías del precepto constitucional a todos los supuestos regulados por la norma tributaria, ya que "es necesario que cada ley impositiva sea formulada de tal modo que la garantía constitucional quede igualmente asegurada para todos".¹⁰⁴

De conformidad con este propósito, Manzoni propone legitimar la correspondencia entre el hecho tomado en consideración por la norma tributaria y la capacidad económica cuando dicha correspondencia sea el resultado de una "razonable presunción", es decir, de "una relación de orden lógico, intrínseca al tipo o naturaleza del hecho tomado en consideración"¹⁰⁵

De este modo, queda superada la regla formulada por Giardina, en la medida en que la misma se basase en elementos de orden puramente extrínseco o accidental, o en la subsistencia de un nexo puramente casual u ocasional entre situaciones de hecho y situaciones de capacidad económica.

En mi opinión, no creo que las posturas sustentadas por los dos maestros italianos se encuentren demasiado distantes. En realidad, el carácter casual -casi estadístico- que Manzoni predica respecto de la regla de la normalidad de los casos sólo ha existido en su pensamiento crítico.

Como habíamos sostenido con anterioridad, la propuesta de Giardina iba encaminada a vincular la legitimidad constitucional de la norma tributaria a la elección racional de los hechos integrantes del presupuesto de hecho, de forma

grava a cada sujeto con el juicio general de capacidad contributiva al que precisamente hace referencia la Constitución: garantizando por consiguiente, como se ha precisado, una sustancial y no sólo formal igualdad de tratamiento fiscal entre los diversos sujetos" (ídem, pág. 141).

¹⁰⁴ Ídem, pág. 137.

¹⁰⁵ Ídem, pág. 143.

que los mismos manifestasen claramente la capacidad económica del sujeto pasivo.

Dicha elección se realiza mediante un juicio efectuado por el legislador sobre la normalidad o anormalidad de un determinado hecho de la vida social para manifestar capacidad económica, lo que en realidad equivale a una presunción del legislador sobre si dicho hecho manifiesta o no capacidad contributiva.

Con razón, afirma Palao Taboada: "¿qué diferencia puede existir entre la "razonable presunción", así entendida, y la "normalidad de los casos"? Pues es claro que esta normalidad la entienden los autores que aceptan este criterio no como un concepto estadístico o empírico, sino como algo inherente a la configuración del hecho mismo".¹⁰⁶

2. La capacidad contributiva como eje fundamental de contribuir.

Los autores italianos se han inclinado por reafirmar el carácter garantista del principio de capacidad económica. En este sentido, Gaffuri afirma que "la capacidad contributiva, cual principio constitucional, opera como límite y sólo como límite cuantitativo y cualitativo del recurso tributario"¹⁰⁷

De esta manera, el citado autor reconduce el papel de la capacidad económica en la tributación a constituir exclusivamente el límite de la misma, de forma que el resto de funciones descritas por Manzoni no serían sino supuestos específicos de dicho límite: "que la capacidad contributiva es el presupuesto de los tributos, significa sostener, con una variante formal sin duda superflua, que la misma es un límite al poder de establecimiento de las cargas fiscales"¹⁰⁸

Micheli ya había manifestado que "la capacidad contributiva según todas las concepciones teóricas que han pretendido atribuirle un contenido concreto, significa sobre todo esto: que la libertad del legislador debe encontrar un límite en alguna cosa objetiva que se funde sobre datos concretos".¹⁰⁹

¹⁰⁶ Palao Taboada, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *ob. cit.*, pág. 380, nota 30.

¹⁰⁷ Gaffuri, F. *L'attitudine al/a contribuzione*, *ob. cit.*, pág. 53

¹⁰⁸ Ídem, pág. 45.

¹⁰⁹ Micheli, G.A. "Profili critici in tema di potesta di imposizione", *ob. cit.*, pág. 24.

Por otra parte la Constitución Italiana regula, junto al deber de contribuir que permite el funcionamiento de los entes públicos, un límite plasmado en el principio de capacidad económica que "garantiza la coexistencia de ambos sistemas, excluyendo que la economía de los particulares pueda ser sacrificada, en su subsistencia, al presupuesto del Estado"¹¹⁰

En efecto, el reconocimiento de un poder tributario, destinado a la cobertura de las necesidades de financiación del sector público, exige una defensa frente a un eventual establecimiento indiscriminado y arbitrario de tributos, que debe consistir al menos en la protección de la economía privada y, sobre todo, en la garantía de su mantenimiento.

A juicio de Gaffuri, "no se trata tanto de tutelar el derecho de propiedad privada de las disminuciones que pueda sufrir, sino más ampliamente de salvaguardar la organización y la actividad económica privada de una ilimitada detracción que pueda perjudicarla y oprimirla"¹¹¹

De este modo, queda patente la auténtica función jurídica del principio de capacidad económica, sin que ello deba considerarse una mera posición ideológica en favor de la primacía de la economía privada: "afirmar que la economía privada debe estar garantizada con respecto a las prestaciones tributarias, no significa reconocer la existencia de una primacía de tal economía. Con aquella expresión, en cambio, se intenta hacer referencia a lo que emerge de la norma constitucional, es decir, al modo con el que ha sido disciplinada y concebida la dialéctica entre las opuestas exigencias de la finanzas públicas, por una parte, y de la economía privada, por otra, argumentando que, frente a la prestación tributaria, debe quedar garantizado con certeza la subsistencia de la segunda" ¹¹²

Con fundamento en esta idea, Gaffuri entiende que el principio de capacidad económica exige que los índices de aptitud contributiva no sólo han de ser

¹¹⁰Gaffuri, F. L'attitudine alla contribuzione, ob. cit., pág. 95. Como afirma en otro lugar, "la ley fundamental de la república expresa un sabio equilibrio entre la Constitución de un Estado social, con amplios sectores de intervención que exigen idónea disponibilidad financiera, y la defensa del particular -en sentido amplio- y de su autonomía económica", en Gaffuri, Franco. Lezioni di diritto tributario. Ed. Cedam, Padova, 1989, pág. 29.

¹¹¹Gaffuri, F. L'attitudine alfa comribuzione, ob. cit., pág. 99.

¹¹² ídem, pág. 101.

demostrativos de una fuerza económica genérica -auténtico lugar común de la doctrina italiana- sino que dicha fuerza debe estar particularmente cualificada, de manera que se produzca una adecuada discriminación entre la riqueza susceptible de tributación y aquella otra cuya detracción atentaría contra la subsistencia de la economía privada.

Por consiguiente, el sistema tributario debe estar diseñado de forma que las prestaciones tributarias recaigan sobre la riqueza producida por la economía privada en un período de tiempo concreto y no sobre los medios de producción que la han generado, cuya permanencia intacta hace posible, en el siguiente período, la creación de nueva riqueza apta para la tributación: "en efecto, la supervivencia de la economía de los particulares, garantizada por la Constitución misma, sería ciertamente perjudicada si el Estado pretendiese substraer de la misma, con la imposición tributaria, no ya y no sólo el fruto parcial, referido a un determinado período de tiempo, de la fuente productiva en posesión del particular, sino también y sobre todo la fuente misma"¹¹³

Siguiendo un criterio análogo, Marsaglia "deduce que el patrimonio de un sujeto y su capacidad para contribuir no deben disminuir a causa de la tributación. Si un sujeto tiene una capacidad contributiva, significa que puede pagar a intervalos de tiempo una determinada suma. Si pagase una superior, al siguiente vencimiento tendría una capacidad contributiva inferior, en cuanto que variaría el patrimonio que, sin embargo, debe permanecer constante."¹¹⁴

En consecuencia, serán constitucionalmente legítimos aquellos tributos que incidan sobre la nueva riqueza generada por los ciudadanos y dejen a salvo la fuente productiva. Así ocurre con los impuestos que recaen sobre la renta, sobre la herencia, sobre el aumento de valor de los bienes, etc.

¹¹³ ídem, pág. 152. En el mismo sentido, La Rosa afirma que "antetodo, es preciso aclarar si la capacidad contributiva viene dada por la situación patrimonial de cada uno de los individuos, estáticamente considerada, o por la periódica determinación de nuevas fuerzas económicas, como consecuencia de la actividad productiva. Este problema debe ser resuelto en el segundo sentido, no sólo porque hay que excluir que el principio de capacidad contributiva tenga finalidad eversiva, sino también porque no podría fundarse la normal cobertura del presupuesto financiero sobre una regla que requiriese la constante reducción de los patrimonios de los individuos. La capacidad contributiva está, pues, constituida por el conjunto de los ingresos percibidos en cualquiera de las fases de la actividad productiva", en La Rosa, S., ob. cit., pág. 46.

¹¹⁴ Marsaglia, Gianfranco M. "Spunti in tema di capacita contributiva", ob. cit., pág. 19.

Igualmente, serán legítimos aquellos tributos que gravan la transferencia de bienes y el consumo de bienes, ya que "la garantía que constituye el contenido del principio de capacidad hace referencia exclusivamente al patrimonio productivo del particular, no siendo aplicable a aquella parte del patrimonio que en el momento del gravamen tiene un carácter diferente y se revela susceptible de tributación.

La construcción de GAFFURI pone en evidencia la necesidad de someter el poder tributario a reglas jurídicas que garanticen la ausencia de arbitrariedad y la racionalidad en el establecimiento de los tributos. En este sentido, la Constitución ofrece, a través del reconocimiento del principio de capacidad económica, las garantías jurídicas necesarias para reducir a sus justos límites la discrecionalidad del legislador tributario con la finalidad de que no se menoscabe el difícil equilibrio del sistema económico que la misma proclama. Como afirma el autor citado, "de los diversos componentes de un sistema económico que tenga autonomía y que deba conservarse por su propia fuerza, son indispensables la posesión de medios económicos y la organización independiente de la actividad con dichos medios; es decir parece que la conservación de una economía, entendida en sentido objetivo, y en particular de la economía privada, no se realiza tanto respetando indistintamente, dentro de ciertos límites cuantitativos, su consistencia material, cuando garantizando aquella posesión y aquella autónoma organización"¹¹⁵

Como afirma De Mita, se trata de encontrar "una tributación que no desalienta la producción de una mayor renta, que no obliga a cerrar el negocio, que no ataca la fuente productiva. Esta función de límite a la tributación es expresada por el principio de capacidad económica que quiere decir racionalidad en la tributación".¹¹⁶

Finalmente, creemos relevante la nítida separación trazada por GAFFURI entre los principios de capacidad económica y progresividad en base a la función que cada uno de ellos desempeña en el ordenamiento tributario. Para el autor italiano, el principio de capacidad económica no tiene incidencia en la elección del criterio

¹¹⁵ ídem, pág. 152

¹¹⁶De Mita, E. "I limiti costituzionali della tassazione", ob. cit., págs. 1042-1043

determinante del reparto de la carga tributaria, reafirmando de esta manera su única y exclusiva función de límite de la tributación: "en opinión de quien escribe, la progresividad no es una expresión del principio de aptitud para contribuir, como no lo sería cualquier otro criterio de distribución de la carga tributaria, más bien la relación entre los dos principios mencionados es extrínseca, en cuanto se verifica sólo porque la norma constitucional ha fijado como límite del recurso tributario y como criterio para su distribución respectivamente la capacidad contributiva y la progresividad y porque, si el tributo debe gravar índices de tal capacidad, inevitablemente el reparto de la carga relativa se realizará en el ámbito de la misma. La progresividad y la capacidad contributiva representan en suma principios cuyas funciones en el ámbito del sistema tributario son, sin duda, entre sí complementarios, pero también distintos y diversos":¹¹⁷

Junto a estas interpretaciones del principio de capacidad contributiva que caracterizan la riqueza gravable como manifestación del disfrute de los servicios públicos (Maffezzoni) o bien como riqueza que no constituye fuente productiva (Gaffuri), acentuando de este modo los aspectos garantistas del citado principio, han surgido otras doctrinas que, sin negar el límite jurídico indudable que supone para el poder tributario la tributación conforme a la capacidad contributiva, han intentado acentuar los aspectos solidarios del referido principio constitucional.

En este sentido, Gaffuri afirma que "el artículo 53, apartado 1º, se manifiesta no sólo como expresión concreta del principio de igualdad de los sometidos a la soberanía del Estado ante la ley (artículo 3 de la Constitución), sino también del principio de solidaridad política, económica y social (art. 2 de la Constitución). La prestación coactiva tributaria, consecuencia del deber constitucional de "todos" de contribuir a los gastos para la existencia de la colectividad, constituye, en efecto, un límite a

¹¹⁷Gaffuri, F. *L'attitudine al/a contribuzione*, ob. cit., pág. 49. Maffezzoni ha criticado esta restricción de las funciones del principio de capacidad económica, ya que disponiendo el precepto constitucional "que los ingresos públicos deben prestarse "en razón de la capacidad contributiva", exige que esta última sea elemento esencial de una relación que tenga a ella misma por denominador y a los ingresos públicos por numerador, es decir, exige que la capacidad contributiva sea no sólo el límite, sino el criterio de conmensuración de los ingresos, en suma un principio distributivo, que lleva a fijar la cuota del concurso de cada sujeto pasivo", en Maffezzoni, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970.

algunos derechos de libertad del hombre, precisamente en razón a la existencia de una solidaridad que debe manifestarse también en el plano económico y realizarse como límite a la libertad del individuo y a su integridad patrimonial.¹¹⁸

Por tanto, la tributación conforme al principio de capacidad contributiva no sólo supone una garantía para las economías privadas de los particulares frente a posibles normas irracionales emanadas del legislador, sino que cumple, al mismo tiempo, una función positiva de sujeción de la riqueza generada por los particulares al cumplimiento de un determinado fin solidario: la financiación de los gastos públicos.

Pues bien, Moschetti califica el deber de contribuir a los gastos públicos contenido en el artículo 53 de la Constitución italiana como un deber de solidaridad, ya que su instauración persigue la cooperación general para la consecución de un fin que interesa no ya al individuo, sino a toda la comunidad en la que aquél se inserta, estando presentes "todos los elementos del deber de solidaridad: el sacrificio de un interés individual, la ausencia o irrelevancia de una contraprestación directa y la finalidad de interés colectivo".¹¹⁹

Esta calificación en clave solidaria del deber de contribuir incide necesariamente sobre el concepto de capacidad contributiva como criterio primario de justicia vinculante para el mismo legislador en la creación y reparto de los tributos, de modo que "el principio de capacidad contributiva con el que aquél se corresponde no puede dejar de calificarse en sentido solidario".¹²⁰

En consecuencia, constituye una auténtica "interpretatio abrogans" considerar el principio de capacidad económica como una mera especificación del principio de igualdad y reducir su eficacia "a los cánones formales de mera racionalidad y coherencia de las elecciones legislativas".¹²¹

¹¹⁸ Micheli, G. A. Curso de Derecho Tributario, ob. cit., pág. 145.

¹¹⁹ Ídem, pág. 115. Moschetti deduce el concepto de solidaridad (aun advirtiendo de la dificultad existente en ello) del propio artículo 4º de la Constitución italiana en el que se dice "que todo ciudadano tiene el deber de desarrollar, según sus propias posibilidades y a su propia elección, una actividad o una función que contribuya al progreso material o espiritual de la sociedad". . Igualmente afirmará que "teniendo en cuenta su carácter primario puede perfectamente ser calificado como deber de solidaridad económica" (ídem, pág. 138)

¹²⁰ Ibidem, pág. 277.

¹²¹ Moschetti, F. *La capacita contributiva*, ob. cit., pág. 25.

Por el contrario, el autor italiano entiende que la capacidad contributiva consiste en una valoración de la capacidad económica de conformidad con las exigencias políticas, económicas y sociales acogidas en una determinada colectividad, y que en los ordenamientos jurídicos modernos sólo puede interpretarse mediante la conexión de la riqueza con aquellos valores sociales que han hallado expresión en la Constitución: "capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para contribuir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución"¹²²

De este modo, la tributación de los individuos debe determinarse no sólo en función de su riqueza, en sentido absoluto, sino también en función de la relación que guarda dicha riqueza con los fines sociales y económicos perseguidos por la colectividad, ya que "no se puede considerar la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas" ¹²³

Así, podrá minorarse la tributación a aquellas manifestaciones de riqueza que coadyuven a la consecución de fines redistributivos, de pleno empleo o de desarrollo, etc.; o incrementarse la presión fiscal sobre determinados niveles o clases de riqueza (instauración de la progresividad, discriminación de las rentas patrimoniales en beneficio de las rentas del trabajo, etc.).

En definitiva, "un impuesto puede ser, pues, legítimamente utilizado diferenciando "in melius" o "in peius" la tributación para alcanzar objetivos de carácter económico o social y en ello está verdaderamente una de las finalidades perseguidas por el legislador constituyente asumiendo como criterio de justicia no ya la mera objetiva referencia a los "haberess" o a los "medios económicos", sino a la capacidad contributiva"¹²⁴

Según Moschetti, esta interpretación del principio de capacidad contributiva en sentido solidario permeabiliza el deber de contribuir a las exigencias económicas y

¹²² Moschetti, F. El principio de capacidad contributiva, ob. cit., pág. 277. Como afirma en otro lugar, "es capacidad contributiva la capacidad económica considerada idónea para contribuir a los gastos públicos a la luz de los valores constitucionales", en Moschetti, F. La capacidad contributiva, ob. cit., pág. 24.

¹²³ Moschetti, F. El principio de capacidad contributiva, ob. cit., pág. 279.

¹²⁴ Moschetti, F. La capacidad contributiva, ob. cit., pág. 46

sociales emanadas de la Constitución, requiriendo que la tributación acoja cierto grado de redistribución de la riqueza entre los ciudadanos.¹²⁵

3. La teoría de la capacidad contributiva como fundamento jurídico de la capacidad tributaria.

a. Doctrina Italiana.

Es importante estudiar dentro de la doctrina italiana la original aportación efectuada por Ferlazzo¹²⁶ que entiende que los análisis realizados sobre el artículo 53 de la Constitución italiana han gravitado siempre sobre el aspecto objetivo que representa la fuerza económica, de modo que su constatación en el presupuesto de hecho determinaba la legitimidad del tributo, quedando en un segundo plano la individualización del sujeto pasivo que se identifica con la persona que realiza el hecho objeto de la previsión normativa.

Por lo anterior de la interpretación de la disposición del art. 53 se puede obtener la individualización de dos conceptos: "la capacidad contributiva y la capacidad jurídica tributaria"¹²⁷

En su opinión, ha pretendido establecer una relación funcional entre la capacidad contributiva y la capacidad tributaria, de tal forma que aquélla queda juridificada en cuanto se convierte en un elemento esencial de la capacidad tributaria. En otros términos, "si la noción de capacidad contributiva adquiere relevancia en virtud de su naturaleza económica, asume contemporáneamente relevancia jurídica porque constituye el presupuesto fundamental de la capacidad tributaria"¹²⁸

¹²⁵ Escribe el autor italiano: "con el crecimiento de la renta, al aumentar los consumos privados menos que proporcionalmente, aumenta más que proporcionalmente la parte utilizable para fines colectivos y, por consiguiente, la aptitud para ser titular de un deber de solidaridad. La redistribución exigida por el deber de solidaridad no apunta simplemente a asegurar a todos el mínimo de existencia (esto, de hecho, se deduce ya del principio de capacidad económica), sino a algo más: a disminuir las distancias en la distribución de las rentas y los patrimonios", en Moschetti, F. El principio de capacidad contributiva, ob. cit., pág. 280.

¹²⁶ Ferlazzo Natoli, Luigi. Fattispecie tributaria e capacita contributiva. Ed. Giuffre, Milán, 1979.

¹²⁷ Ídem, pág. 41.

¹²⁸ Ídem, pág. 100. Por el contrario, la doctrina ha separado claramente capacidad contributiva y capacidad tributaria. Por ejemplo, Ferreiro Lapatza ha entendido que "hablar de capacidad en Derecho tributario exige hacer una primera aclaración. Exige diferenciar claramente dos conceptos de capacidad contributiva por un lado y el de capacidad tributaria por otro.

Dicho de otra forma, la aptitud para ser titular de relaciones jurídicas tributarias- (capacidad tributaria) no constituye una aptitud intrínseca al sujeto, sino que se adquiere extrínsecamente a través de su conexión con la capacidad contributiva, es decir, con la fuerza económica recogida en el presupuesto de hecho del tributo. Con ello, el presupuesto de hecho se convierte en el nexo de unión entre capacidad contributiva y capacidad tributaria, ya que recoge, por una parte, la fuerza económica o índice de capacidad contributiva que legitima constitucionalmente la norma tributaria y, por otra, aporta el elemento objetivo imprescindible para el nacimiento de la capacidad tributaria.

En definitiva, según la presente teoría, "capacidad contributiva es la aptitud económica para corresponder al Estado con el tributo, vista como noción jurídico-formal, es decir, en función de la capacidad tributaria".¹²⁹

b. Doctrina Española.

En sus inicios, la doctrina española ha seguido fielmente las teorías italianas en torno a la capacidad contributiva, fundamentalmente lo esencial de las ideas desarrolladas por Giardina y Manzoni.

Así, Sainz De Bujanda, desde los primeros momentos de nuestra disciplina, sostiene la operatividad del principio de capacidad contributiva en el ordenamiento tributario español, ya que "cuando la capacidad contributiva deja de ser una idea de justicia, que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico de la imposición que aparece constitucionalizado y, por tanto, positivizado, por hallarse aquella idea explícitamente incorporada a un precepto de rango constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva"¹³⁰

Capacidad contributiva es igual a capacidad económica. Es igual a capacidad para contribuir, para soportar las cargas económicas derivadas de los tributos.

Capacidad tributaria es igual a capacidad jurídica. Es la idea de capacidad válida para todo el ordenamiento referida al Derecho tributario", en Ferreiro Lapatza, J .J. Curso de Derecho Financiero español, ob. cit., pág. 391.

¹²⁹ ídem, pág. 105

¹³⁰ Para Vicente Arche Domingo, el principio de capacidad económica debe mostrar su efectividad no sólo en el hecho imponible sino también en los elementos de cuantificación del tributo: "el hecho imponible y el parámetro junto con el tipo de gravamen son los medios jurídicos que permiten dar efectividad al principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad contributiva, y

De igual modo, se ha afirmado que el núcleo del principio de capacidad contributiva lo constituye la riqueza del individuo. Como afirma el autor español, "tratesé" de "facultades", de "medios" o de "haberés", la idea central es la misma: el fundamento objetivo, la base real, de la capacidad contributiva consiste en la posesión de una riqueza, en la disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago del tributo.¹³¹

No obstante, la doctrina española ha acogido con aprobación el empleo en textos constitucionales el término de "capacidad económica" en lugar de "capacidad contributiva", utilizado por la Constitución y la doctrina italiana, ya que aunque ambas expresiones se identifican, con la primera de ellas se eliminan muchos de los problemas que en otros países se han suscitado en torno a la sustancia, al contenido, de la capacidad contributiva.

Por otra parte, los primeros estudiosos del Derecho Financiero español han aceptado las distinciones establecidas por los autores italianos entre capacidad contributiva absoluta y relativa¹³², y entre índices directos e indirectos de capacidad contributiva¹³³. Igualmente, han convenido que el juicio de legitimidad de las normas tributarias debe efectuarse conforme a la regla de la normalidad de los casos elaborada por Glardina y se ha advertido de la necesidad de eximir de tributación el mínimo vital de la persona.¹³⁴

sirven, además, para comprender su verdadero significado. Sólo cuando la norma tributaria contiene ambos elementos estructurales puede decirse que aquel mandato constitucional actúa como un límite real frente a la discrecionalidad del poder legislativo. Y esto ocurre, sobre todo, si el parámetro está referido al hecho imponible, y en menor medida si es ajeno al mismo", en Vicente-Arche Domingo, Fernando. "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n° 60, 1965, pág. 941.

¹³¹ Sainz de Bujanda, F. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", ob. cit., pág. 185. pág. 191.

¹³² Vid. Vicente Arche Domingo, Fernando. "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", ob. cit., págs. 969-970.

¹³³ Escribe Sainz de Bujanda: "existe un primer grupo de índices de riqueza sobre los que, en términos absolutos, no puede ser puesta en duda su idoneidad para servir de base a tributos organizados en torno al principio de capacidad económica. Me refiero a lo que la doctrina llama, en general, índices directos de esa capacidad, tales como la posesión de bienes o la percepción de rentas (...) otros índices, en cambio (los llamados indirectos), suscitan problemas, incluso en esta primera fase lógica, de determinación de una capacidad contributiva absoluta. Me refiero a la circulación y consumo de la riqueza", en Sainz de Bujanda, F. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", ob. cit., pág. 196.

¹³⁴ Vid. Sainz de Bujanda, F. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español", ob. cit., págs. 196-197.

En definitiva, el principio de capacidad económica, entendido como criterio exclusivo de justicia tributaria, ha marcado las primeras elaboraciones del Derecho Tributario español, reivindicándose como "eje metodológico del derecho tributario" que debe tener vigencia no sólo en el momento de creación del derecho sino también en el momento de su aplicación. Con razón, la plástica frase de Cortés Domínguez "el principio de capacidad económica es la verdadera estrella polar del tributarista"¹³⁵ se ha convertido en un auténtico lugar común de nuestra doctrina. De la misma manera este autor en su obra "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica" establece que en un plano estrictamente jurídico, el legislador, cuando redacta la norma jurídica, opera con unos criterios que determinan el contenido de la misma, de tal manera que, en los sistemas jurídicos modernos, la norma jurídica se encuentra normalmente manifestada en forma legal o reglamentaria. El legislador tributario sabe que, en virtud del principio de legalidad, la única forma de manifestación del Derecho tributario es la ley, o lo que es igual, la única fuente del Derecho tributario es la ley. Por tanto, el legislador tiene que utilizar su concepto de justicia y tiene que aplicarle por medio de las normas legales a los supuestos concretos que son objeto de su actividad. En ese momento, cuando nace el Derecho tributario, el legislador opera con principio de justicia: es lo que decíamos antes, elige los hechos imponibles y los criterios para determina la base. El jurista, entonces tiene que averiguar, en uno de los estadios en que se descompone la compleja operación de la aplicación de la norma, el sentido de ésta; tiene que analizar la letra y el espíritu de la ley.

Otro autor exponente en la doctrina española es Palao Taboada y ha entendido que "la doctrina de la capacidad contributiva, en sus esfuerzos por justificar desde sus propios presupuestos los tributos extrafiscales, conduce, atendiendo a sus argumentos, al extremo opuesto de conceder al legislador una libertad desmedida para el empleo de aquéllos, pues no consigue ofrecer una doctrina coherente de

¹³⁵ Cortés Domínguez, M. "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", ob. cit., pág. 989.

los límites que se oponen a su utilización, que es precisamente lo que preocupa a los planteamientos menos rígidamente dogmáticos".¹³⁶

Para el autor citado, "la razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad contributiva, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de la imposición. Desde este estrecho punto de partida se acomete el imposible empeño de encerrar en ese concepto todos los posibles datos de la realidad que pueden inducir al legislador fiscal a tratar de modo dispar a los diferentes supuestos. Cuando esto no se consigue, se declara ilegítimo el trato diferencial, llevando los postulados iniciales a sus últimas consecuencias, o, por imposición de la realidad, se buscan explicaciones que suponen el abandono de dichos postulados"¹³⁷

Sin embargo, la solución propuesta por Palao Taboada no consiste en incorporar otros principios al estudio de la justicia tributaria, buscando su compenetración con el principio de capacidad económica. Su posición es mucho más radical, ya que propone su total sustitución por el principio de igualdad.

Para el autor que venimos comentando, si se dota de contenido material al principio de igualdad, de manera que constituya un mandato dirigido al legislador para la eliminación de la arbitrariedad en la formulación de las normas tributarias, "no es necesario que la Constitución imponga expresamente (positiva o negativamente) determinados contenidos a la legislación cuando estos límites materiales se deducen inmediatamente de la idea de justicia, de modo que las normas que los violasen serían consideradas como evidentemente contrarias al sentimiento de lo justo del que participa la comunidad".¹³⁸

¹³⁶ Palao Taboada, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", ob. cit., pág. 396.

¹³⁷ Ídem, págs. 410-411.

¹³⁸ Ídem, pág. 416. Incluso, a su juicio, "esto explica por qué la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales, sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente. Antes bien, la supresión de la referencia a la capacidad contributiva priva de su base a la tesis según la cual, el legislador constitucional pretendió erigir a dicho concepto en exclusivo criterio de igualdad tributaria y, por tanto, elimina de raíz la tendencia doctrinal (que se demuestra inviable) a construir un concepto de capacidad contributiva que sirva de justificación a

De este modo, quedan solucionados los dos grandes problemas que presentan las teorías sobre el principio de capacidad económica: en primer lugar, su ámbito de aplicación, que deberá extenderse a todos los tributos sin excepción, "pues, el principio de igualdad se aplica a cualquier tributo"¹³⁹ y, en segundo lugar, podrá utilizarse el tributo para la consecución de objetivos extrafiscales, ya que como el principio de igualdad "no establece a priori ningún criterio o contenido material; el legislador puede perseguir cualquier fin mediante la fiscalidad con la condición de que al hacerlo no produzca normas arbitrarias"¹⁴⁰

Finalmente, Palao Taboada entiende que las referencias a la capacidad económica contenidas en las normas tributarias han de interpretarse como "una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior".¹⁴¹ A su juicio, que la carga tributaria se distribuya según la capacidad económica es una evidencia muy intuitiva que "forma parte de las "estructuras lógico- objetivas" que constituyen la "naturaleza de las cosas" que ha de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal".¹⁴²

los más heterogéneos fines y valores susceptibles de ser legítimamente perseguidos" (ibidem, págs. 416-417).

¹³⁹ ídem, pág. 417.

¹⁴⁰ ídem, pág. 418. En un trabajo posterior, Palao Taboada afirma: "el legislador puede perseguir con los tributos cualesquiera finalidades siempre que no incurra en arbitrariedad (y no viole otros límites o principios constitucionales, como la propiedad privada o las libertades públicas); ahora bien, el legislador tributario incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición. Por tanto, cuando el fin extrafiscal respeta este mínimo esencial y está además adecuadamente justificado, el tributo en cuestión es plenamente legítimo desde el punto de vista constitucional", en Palao Taboada, Carlos. "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero n° 59, 1988, pág. 446.

¹⁴¹ Palao Taboada, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", ob. cit., pág. 422. Como afirma en otro lugar, "el principio de capacidad contributiva es, a mi juicio, una especificación del de igualdad, entendido como ha quedado expuesto, lo mismo que lo son los de prohibición de discriminación en función de la raza, el sexo, la religión, etc", en Palao Taboada, C. "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", ob. cit., pág. 446.

¹⁴² Palao Taboada, C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", ob. cit., pág. 423.

C. Principio de Proporcionalidad en México.

1. En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La fracción IV del artículo 31 constitucional dice que los ciudadanos mexicanos están obligados a contribuir de manera proporcional y equitativa a los gastos públicos y, aunque en principio no se reconoció el carácter de garantía individual a esas normas, su justiciabilidad mediante el juicio de amparo le ha dado carta de naturaleza ius fundamental, lo cual nos parece correcto atento a que la posibilidad de que los tributos sean una forma de opresión del poder público. La garantía de proporcionalidad tributaria consiste en “que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica”,¹⁴³ de modo que aquellos con capacidad superior lo hagan en una proporción mayor a la de contribuyentes de posibilidades económicas más reducidas.

Esta capacidad se encuentra vinculada a tarifas progresivas de cada individuo; es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto es que se hará una valoración en la riqueza propia de cada persona. El principio de proporcionalidad se basa en la cuestión de porcentajes de contribución al momento de exigir un porcentaje elevado en el caso de ganancias altas, y un porcentaje menor en ganancias pequeñas.

Como en todo orden jurídico, la idea de “proporcionalidad” también está presente en el mexicano, al ser una manifestación del valor de “justicia” o “razonabilidad” que lo informa lo cual, no siempre exenta discusiones. Hasta hace algunos años, ese concepto resultaba muy vago e indeterminado, simplemente equivalía a una cierta correspondencia entre intereses jurídicamente protegidos, que se establecía con parámetros equívocos o inaprehensibles, cuyos alcances acaso se profundizaron sobre un tema en particular: la “proporcionalidad tributaria”; nunca se había dado en México ese concepto, un alcance tan preciso como lo tiene por

¹⁴³ Sánchez Gil, Rubén, El principio de proporcionalidad, Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas, edición, 2007, pag.37.

la recepción del principio de proporcionalidad en sentido amplio en la jurisprudencia.

El principio de proporcionalidad también existente en nuestra legislación, toma una importancia mayor, al mostrar el interés que se tiene por proteger y salvaguardar los intereses en un sentido amplio.

En décadas recientes, dada la compleja estructura de los ordenamientos constitucionales y de los conflictos entre sus principios integrantes, la idea de proporcionalidad se ha puesto en relieve como un recurso indispensable para adecuar bienes constitucionalmente promovidos o exigidos y de satisfacción opuesta en un caso concreto, mediante la aplicación del principio del mismo nombre, cuya paradigma es el examen de la licitud de una medida legislativa en los derechos fundamentales y la que referiremos principalmente a lo largo del presente estudio.

Cuando se habla de proporcionalidad fiscal, se hace referencia a la existencia de un principio en materia tributaria, la cual debe consistir en que la proporción de ingresos que una persona física o moral que por percibir ingresos por encima del mínimo de su subsistencia, se ve obligado a pagar una cantidad proporcional y equitativa al estado sobre el impuesto.

Los criterios del principio de proporcionalidad sirven en un conflicto entre normas constitucionales, una que exige o promueve la concreta intervención legislativa en los derechos fundamentales y otra que la prohíbe, para definir en el caso concreto las fronteras de sus respectivos ámbitos de aplicación y establecer si su sentido normativo se extiende o no a él; en tales hipótesis precisa el significado de las disposiciones constitucionales a las que se adscriben ambas normas, es decir a la interpretación de aquéllas.

Entre el principio de proporcionalidad y las normas constitucionales existen diversos conflictos, debido a que mientras uno busca la reciprocidad de los gastos y el pago de impuestos de manera justa, las normas constitucionales solo establecen el cumplimiento de estos impuestos, sin el previo conocimiento de que no todas las personas ya sean físicas o colectivas son generadoras de impuesto, y

por lo tanto no son responsables del pago del mismo. Sin duda alguna debe existir una buena interpretación respecto a ambos conceptos, pues de este se deriva el pago y la responsabilidad del impuesto.

La constitución mexicana en materia tributaria reconoce los principios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, solo se toma su aspecto objetivo, por lo que la capacidad contributiva en nuestro país implica aludir la potencialidad económica del sujeto pasivo, no así a sus circunstancias personales o familiares.

Por lo que el principio de capacidad contributiva en el sistema tributario mexicano no implica que se tenga un verdadero conocimiento de su contenido y que consecuentemente su aplicación no resulte tan efectiva como en otros países.

El sistema tributario mexicano requiere un significado concreto sobre el principio de capacidad contributiva por lo cual el principio de capacidad contributiva podrá tener una funcionalidad eficaz en aras de la justicia tributaria que es necesaria en nuestro país, para crear un ambiente de verdadera confianza entre los contribuyentes y el estado.

2. En los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado, con cierta claridad, las bases de aplicación del principio de proporcionalidad en México y podrían referirse casos en los que aplicó el examen de alguno de los sub principios del mismo. Los criterios de nuestro Tribunal Constitucional que mencionen genéricamente al principio de proporcionalidad lato sensu.

Una jurisprudencia fundamental la estableció el Pleno de la Corte sobre la equidad tributaria, sosteniendo que los “aspectos relevantes” para la constitucionalidad de una distinción legislativa en esa materia, y también en otras al ser ese principio una mera concreción fiscal del genérico de igualdad, deben establecerse según el principio de proporcionalidad.

Según unos de los criterios de la suprema corte menciona; que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

económica, esta aportación debe ser justo y adecuado a sus ingresos, rendimientos o utilidades.

La garantía de proporcionalidad tributaria consiste “en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica”, de modo que aquellos con capacidad superior lo hagan en una “proporción” mayor a la de contribuyentes de posibilidades económicas más reducidas.

La proporcionalidad tributaria es una disposición constitucional sustantiva aplicable primariamente a una materia específica y para un caso muy concreto (cuantificar el monto de las contribuciones), no es como el principio de proporcionalidad una regla procedimental para adecuar la relación casuística entre bienes jurídicos que pueden ser muy disímiles y aun carentes de una inmediata y natural relación entre sí y, sobre todo, diferentes a él.¹⁴⁴

Aunque la Suprema Corte lo haya negado en algunas ocasiones, la proporcionalidad tributaria no es más que una concreta aplicación, enfatizada por el Constituyente, del principio general de igualdad y de la misma equidad tributaria que a su vez deriva de ella; pues su fin último es “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”, lo que fiscalmente se traduce en que los contribuyentes pudientes solventen contribuciones de un importe mayor que las pagadas por los de menores recursos.

Existe una tesis llamada IMPUESTOS en la que la SCJN establece que está capacitada para atender aquellos actos en los que a la luz del PJF aparezca un impuesto que se estime exorbitante y ruinoso, o bien el Poder Legislativo se excedió en sus facultades, puesto que en amparos promovidos en materia contra impuestos se reitera que aquellos tributos que se decreten deben ser ajustados a la constitución por las respectivas autoridades.

Debido a ello, la SCJN aumentó su trabajo puesto que comenzó a sumarse el análisis constitucional de los impuestos, imponiéndole así nuevos retos.

¹⁴⁴ Tesis Aislada número:P. XXXV/2010 , Novena época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Número: XXXII Páginas: 243

En algún momento, la Corte incurrió en que el hecho de que un impuesto sea elevado o incluso que aumente considerablemente, no implica que se viole el artículo 31, fracción IV de la Constitución; puesto que se deben tomar en cuenta diversos factores.

La SCJN señala a la proporcionalidad como el “sacrificio” que cada gobernado debe realizar para contribuir al gasto público, siendo analizado constitucionalmente únicamente en las tasas.¹⁴⁵

La interpretación judicial de dicho principio atiende las características económicas de cada uno de los contribuyentes, por lo que bajo dicho criterio resulta complicado demostrar la desproporcionalidad de un tributo exclusivamente con argumentos jurídicos; así como también la SCJN atiende la naturaleza del tributo, es decir, a los impuestos indirectos y a los derechos.

Cabe destacar la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de justicia de la Nación de rubro “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.”. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. Así tenemos, que el principio de proporcionalidad es igual al principio de capacidad

¹⁴⁵Díaz Delgado, Joaquín, Los nuevos supuestos para fincar capitales constitutivos, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009

contributiva, establecida por otras legislaciones como la española, y que si bien en cuestiones de terminología es más acertado el segundo, este no lo quita sus alcances a este principio reconocido por nuestra carta magna.

3. Las diversas posturas de la doctrina mexicana.

Para comenzar hablar sobre el mínimo exento, en primer lugar debemos decir que este nace en el momento en el que se comienza a estudiar la capacidad contributiva o económica, esta se divide en dos ámbitos, el primero es el objetivo que es en el que se buscan las fuentes de riqueza y el segundo es el subjetivo en el que ya se deberá tomar en cuenta la situación de la persona.

A la letra Marco Cesar García Bueno nos dice “El sujeto esta en aptitud de contribuir a los gastos del estado, cuando su riqueza es susceptible de imposición. Solo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, educación”.¹⁴⁶ Es decir, cuando la riqueza de la persona supera ese estado de necesidad, es cuando ya se es apta para contribuir.

Ahora a modo de poder llegar a una definición de lo que es el mínimo exento, veremos diferentes conceptos.

Según Cencerrado Millan “El mínimo exento es el requerimiento constitucional de justicia tributaria, que ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer este del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los tribunales de aquella riqueza.

Flores Zavala “El mínimo exento es la cantidad más baja para que un hombre pueda subsistir, encima de ella empieza la capacidad de contribuir”.¹⁴⁷

Patricio Masbernat Muñoz “Es el conjunto de recursos económicos que en una unidad de tiempo permite atender las necesidades elementales personales y familiares; o como la cantidad que no puede ser objeto de gravamen”.¹⁴⁸

¹⁴⁶ García Bueno, Marco Cesar El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2000, pág.13

¹⁴⁷Flores Zavala Ernesto Elementos de finanzas públicas mexicanas; los impuestos, México Porrúa 1977, pág. 87

Entonces podemos decir que el mínimo exento es la protección que se le da a la personas para evitar la arbitrariedad del poder tributario, y se le da a quienes no cuentan con la riqueza necesaria para ser aptos contribuyentes esta protección es sobre la riqueza que estos tienen al dejarse un marco de ella para poder mantener una vida digna y poder suplir sus necesidades básicas. Es un requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.

Por todo lo anterior, es necesario establecer un mínimo exento de contribución, que asegure la capacidad económica del particular de cubrir sus necesidades y posteriormente hacer efectivo la obligación de contribuir con el gasto público. Este mínimo exento o vital, no puede ser establecido en una cantidad fija, como un salario mínimo, por decir algo, ya que todas las personas se encuentran en situaciones diferentes, tales como mayor número de hijos o familiares a su cargo, familiares con capacidades diferentes, enfermedades con tratamientos permanentes, incluso las jefes de empresa encargados de pagar sueldos a sus trabajadores, entre otras cosas, por lo que establecer un cantidad fija que suponga lo necesario para que una persona subsista, esta cantidad no será equitativa y proporcional con las necesidades y capacidades de todas las personas.

Es muy común confundir la capacidad económica con la capacidad contributiva, pero los autores se han encargado de diferenciar de forma clara una de la otra, Aparicio Pérez define la primera como “los medios económicos que una persona tiene para hacer frente a sus necesidades”,¹⁴⁹ se dice que han de contribuir a los gastos públicos aquellos que tengan la capacidad económica de hacerlo, por lo que al exigir el pago de las contribuciones el legislador debería tener en cuenta la capacidad económica, ya que antes de las obligaciones económicas que se tienen con el estado están las necesidades personales que se deben satisfacer.

¹⁴⁸Sánchez Gómez Narciso “Derecho Fiscal Mexicano” Porrúa México, pág. 56.

¹⁴⁹ De La Garza Sergio Francisco “Derecho Financiero Mexicano” Editorial Porrúa México 1994, pag.29.

La capacidad económica guarda una relación muy estrecha con el resto de los principios, de hecho se fundamenta de ellos, con el principio de igualdad, por ejemplo, como algunos autores mencionan a igual capacidad económica igual gravamen, y a desigual capacidad económica desigual gravamen.

La capacidad económica es el punto de partida conforme al cual debe realizarse nuestra contribución al sostenimiento de las cargas públicas. Es necesario partir de una manifestación de capacidad económica para estructurar un tributo. Pérez de Ayala expresa que solo se podrán crear impuestos sobre situaciones que indiquen la capacidad económica para pagar el tributo.¹⁵⁰

Rodríguez Bereijo¹⁵¹ ofrece dos vertientes del término muy claras: 1. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario y 2. Se debe según la capacidad económica que se tiene. La primera se conoce como capacidad económica absoluta y la segunda como capacidad relativa.

López Martínez considera que para el análisis del principio de capacidad contributiva demos tomar en cuenta tres puntos:

- 1) Analizar que el elemento que origina el nacimiento de la obligación tributaria sea revelador de capacidad económica.
- 2) Enjuiciamiento de constitucionalidad de la estructura técnica del tributo.
- 3) Realizar análisis subjetivo del tributo, enjuiciando la idoneidad del sujeto para el cumplimiento de la obligación.

El principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Este principio obliga a no agotar la riqueza imponible (capacidad económica) por parte del sistema tributario, por lo que una sola figura no puede tener esa posibilidad, si no está con las demás conjuntamente.

La potestad tributaria de la que goza el legislador encuentra su límite material en este principio. El reconocimiento de este principio supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

¹⁵⁰ Estrada Lara Juan La Defensa Fiscal Editorial PAC México 1999, pag.234.

¹⁵¹ Ídem pág. 123

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica.

A la letra Marco Cesar García Bueno nos dice “El sujeto esta en aptitud de contribuir a los gastos del estado, cuando su riqueza es susceptible de imposición. Solo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, educación”¹⁵²

Es decir, cuando la riqueza de la persona supera ese estado de necesidad, es cuando ya se es apta para contribuir.

Los elementos de la capacidad contributiva son:

- 1) El ámbito objetivo
- 2) El ámbito subjetivo
- 3) El mínimo exento personal y familiar

El ámbito objetivo y subjetivo son aspectos doctrinarios que aunque no se mencionan de manera expresa en los cuerpos legales, es importante analizarlos para ampliar la comprensión de este principio.

Capacidad contributiva subjetiva es conocer su aptitud contributiva según su riqueza neta, y posterior a esto debemos individualizar la carga tributaria tomando en cuenta los aspectos personales y familiares en los que se encuentra.

La capacidad contributiva objetiva lo constituye la riqueza total que el estado encuentra en el particular para que este cumpla con la obligación de contribuir. Es la riqueza neta, potencial económico o haber patrimonial que coloca al contribuyente en el presupuesto de hecho para cumplir con su obligación tributaria. Una vez que se fija una base imponible, se debe cuantificar el impuesto tomando en cuenta diversas cargas subjetivas.

Para que la aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, es decir una riqueza disponible.

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcaíno, ha señalado que la proporcionalidad tributaria implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las

¹⁵² García Bueno, Marco Cesar *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2000, pág.97

leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.¹⁵³

Entre la capacidad contributiva y capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. El hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva.

Aparicio Pérez, además de hacer distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva añade el término de capacidad de pago. El considera que estos términos habitualmente se confunden pero que en realidad son diferentes. Para él la capacidad económica es la riqueza individual total, la capacidad contributiva sería la riqueza imponible y la capacidad de pago correspondería a la riqueza disponible.

El principio de proporcionalidad respalda a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria para que la contribución que realicen al Estado, sea coherente con sus ingresos, es decir que para el cobro de impuestos se deben observar las capacidades del sujeto que ha de participar en la tributación, por lo que podemos decir entonces que este principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

¹⁵³ Arrijo Vizcaíno Adolfo "Derecho Fiscal" Treceava Edición, Themis, México 1998, pág. 122.

CAPITULO TERCERO

LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

A. Fundamentación teórica y perspectiva de la equidad tributaria.

1. Enfoque teórico.

a. Origen y evolución del principio Equidad.

Los antecedentes del principio de equidad tenemos que partir del origen, de nuestra carta magna, donde el legislador plasma dicho principio, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 donde establece la obligación de los mexicanos y específicamente en la fracción IV establece contribuir con 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.¹⁵⁴

Pero la pregunta es, ¿En que se basó el legislador para incorporar en la carta magna que hay que tener equidad al contribuir con el gasto público?, algunos autores creen que fue por la influencia de Adam Smith; analizando la Constitución Política de 1956 - 1957 en el artículo 31 donde establece que es obligación de todo mexicano y específicamente en la fracción II establece contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes¹⁵⁵ por lo tanto nos damos cuenta que el legislador de 1917 tan solo copio lo que establecía la constitución anterior y lo adaptó a la fracción IV del mismo artículo.

Para hablar de “equidad”, consideramos pertinente hablar de su origen, esta noción tiene su fundamento histórico dentro de la equidad procesal, la organización romana, cuando se crea el cargo de Pretor, este magistrado ejercía jurisdicción en Roma y en las Provincias sometidas a ella. Las decisiones del Pretor, contenidas en un instrumento llamado Edicto, lo que se conoce como Derecho Pretoriano, fundamentado en la equidad natural, y venía a corregir, a través de la jurisprudencia Pretoriana, el rigor de las leyes civiles romanas

¹⁵⁴Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.1956-1957

Así como sucede con otros conceptos, la equidad, no tiene una única y absoluta definición, sino que puede entenderse a través de varios términos, que en definitiva, son los que agrupados, ayudarán a definirla mejor.

La equidad es uno de los **principios fundamentales del derecho**, y se puede encontrar en ella una cierta relación con la justicia, e inclusive llegar a confundirse, trasladándonos al código civil español, el cual sostiene que el espíritu equitativo debe estar presente en la aplicación de las normas, obviamente cuando la ley lo permita, aquí tenemos una acabada muestra que nos permite distinguir aún más los dos conceptos entre sí: la equidad solo será posible si existe un alma equitativa que la promueva en un caso concreto y específico, en tanto, la justicia tiende a la equidad pero será siempre la norma la que estará en primer lugar, aún antes que esta.

En sus orígenes, además, el derecho privado romano se nutrió también del *ius gentium* o Derecho de Gentes, cuyo significado romano aún es controvertido. Parece ser que nace de una costumbre muy antigua, común a todos los pueblos del Mediterráneo, y es Gayo quien equipara el *jus gentium* con el *ius naturale*.

El derecho de gentes, al igual que el derecho pretoriano, en relación con el derecho civil romano, tiene la característica de que coexistió con éste como una alternativa jurídica para ciudadanos no romanos, es decir, para extranjeros que llegaban a Roma en razón de actividades comerciales o como consecuencia de tratados celebrados con otras ciudades, pero como a ellos no se les podía aplicar derecho civil, se les aplicó derecho de gentes, concebido como una mezcla del derecho mercante existente en el Mediterráneo combinado con importantes instituciones romanas, exento del excesivo formalismo.

De esta aplicación histórica se desprende todo el desarrollo teórico que desde Aristóteles hasta nuestros días ha tenido el derecho de gentes o derecho natural como el común a todos los pueblos, como el que es y forma parte de la naturaleza humana, anterior a cualquier forma de derecho creado por el mismo hombre, o sea, anterior y superior a cualquier derecho positivo, en términos kelsenianos.

Concluimos que el formalismo propio del derecho romano conducía necesariamente a aplicar una justicia esquemática y rigurosa y terminaba aplicando la misma solución para todos los casos. El acto de "interpretar" la ley tenía los mismos efectos. En cambio, la equidad tiene en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, y ésta era la labor del derecho pretoriano, de allí que Aristóteles en su obra *Moral a Nicómano*, libro V, capítulo X.

Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la Justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la Ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales y así en todas las cuestiones respecto de las cuales es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerla bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La Ley no es por esto menos buena; la falta no está en ella; tampoco está en el legislador que dicta la ley; está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque ésta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas.

Por consiguiente, cuando la ley dispone de una manera general, y en los casos particulares hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como él mismo lo haría si estuviese presente; es decir, haciendo la ley como él lo habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata. Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se le ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido (...) Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se sirven en la Arquitectura de Lesbos: la cual se amolda y acomoda a la forma de la piedra que mide.

En el fondo de este concepto se lee que la equidad atempera la Ley, que el pretor considera las circunstancias particulares de cada caso frente al rigorismo de la ley, porque de lo contrario se tendrían iguales soluciones a los conflictos jurídicos, pero injustas.

La política tributaria en México, cuenta con dos elementos totalmente negativos, las cuales son, su ineficiencia y su incapacidad; lo que hace que México no cuente con una política fundamentada y estructurada, lo que da paso a la presentación de un problema social que podemos denominar evasión fiscal.

Ahora bien, podemos hacer referencia a las contribuciones; sobre las cuales debe recaer la equidad, las contribuciones son de suma importancia en el Estado debido a que con ella se obtienen los ingresos para el sustento del mismo (Estado).

La contribución o tributo, es la aportación económica que se recauda a través de los impuestos y aportaciones de seguridad social que pagan los particulares al Estado; esto se realiza de acuerdo a su cantidad de ingresos, los cuales están establecidos en los artículos 31 fracción IV, VII y artículo 74 fracción IV constitucional.

Al crecer la economía, crecen los impuestos tributarios, por lo que el impuesto al valor agregado (IVA), en cuestión de trabajo no brinda un buen ingreso, su aplicación es muy difícil y facilita la evasión; pues es donde se recauda los mayores ingresos tributarios.

Empero con una política tributaria estructurada donde la equidad tributaria forme parte sustancial en la recolección de impuestos y con el sustento de una economía concreta, se podría lograr un auge económico relevante.

b. Una aproximación doctrinal del concepto de equidad.

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “una igualdad del ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia más que por los mandatos de la justicia o de la ley.

Conforme su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Margain Manauto estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Por último, Rivera Pérez Campos sostiene que: “El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos cuando la Ley no es general, ya sólo por eso es inequitativa. Por ser general, ya se podría admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La Ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

El principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a todo noción de justicia.¹⁵⁶

Ignacio Burgoa Llano, expresa que: “Etimológicamente, equidad significa igualdad”. Sin embargo, para poder precisar el significado jurídico de ese término debe afirmarse que consiste en el tratamiento normativo desigualdad para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de México, en función, precisamente, a esa situación a que pertenezcan. Expresando

¹⁵⁶ Arrija Vizcaíno Adolfo “Derecho Fiscal” Treceava Edición, Themis, México págs. 86-97.

en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero como dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas, la legislación las debe normar diversamente.¹⁵⁷

Por tanto, la equidad se refiere a la igualdad jurídica, referida tanto a la igualdad ante la ley en calidad de destinatarios de las normas, como la igualdad en la ley, esto es, en relación con su contenido; es decir, el derecho de los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.¹⁵⁸

Por otro lado, Margáin Manautou estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

El principio de equidad significa, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal; los que, en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico.

El común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad, esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar acabo discriminaciones indebidas y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

c. Diferencia entre principio de equidad y principio de proporcionalidad.

Del latín (arqueidas) el término hace referencia la igualdad de ánimo, el concepto se utiliza para mencionar nociones de justicia e igualdad social con valoración de la individualidad. La equidad representa un equilibrio entre la justicia natural y la ley positiva. La tendencia a juzgar imparcialidad y haciendo uso de la razón también se conoce como equidad. Esta disposición del ánimo se propone a

¹⁵⁷ Sánchez Gómez Narciso Derecho Fiscal Mexicano Porrúa México, 2010 págs 117-119.

¹⁵⁸ Principios Tributarios Constitucionales. UNAM.

otorgar a cada sujeto lo que merece; de la misma forma también se hace uso del término equidad para referirse a lo que sería la moderación tanto en lo que son las condiciones de los contratos de diversas tipologías como en el precio que tienen las cosas en el mercado. La equidad debe alcanzarse en diversos ámbitos de la vida. En el aspecto económico o financiero. Se conoce como equidad a la distribución justa de la riqueza entre los miembros de una sociedad, a la moderación en los precios y en la justicia en los términos establecidos dentro de una norma. Es muy importante además saber que la equidad defiende la igualdad entre el hombre y la y la mujer en el uso y control de los bienes y servicios de una sociedad, eso conlleva a tener una equidad de género debidamente proporcionada. Todas las culturas tienen sus propios valores y principios. La idea de justicia tiene interpretaciones diferentes, pero todas las personas tienen un idea individual de lo que es justo o injusto. La equidad es una manera de establecer un criterio de justicia de lo justo y es precisamente la equidad la que otorga el equilibrio entre los ciudadanos. Por lo que se logra una postura equitativa si se establece una valoración que no beneficie solo a una de las partes, sino que cumpla la función de distribuir algo en función de las condiciones d las personas. En algunos casos no es posible poner en práctica un criterio de equidad, el papel del jue u autoridad es un ejemplo de esta dificultad, y este debe de valorar cada parte contributiva y capaz del ciudadano. La equidad es una noción que sirve para establecer un orden adecuado en las relaciones humanas. Por otra parte respecto en materia fiscal podremos determinar la equidad como un principio mediante el cual se debe tratar igual a lo iguales y desigual a los desiguales, en lo concerniente acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Debiendo únicamente variar las tarifas aplicables, de acuerdo a la capacidad económica que tenga cada contribuyente, puesto que se debe de tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, aplicándose un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales. La equidad implica que las leyes tributarias se deben otorgar a todos los sujetos pasivos que como antes mencionábamos son aquellos que pagan el tributo, que

estén en la misma situación. Puesto que no podemos hablar de equidad si no se apega a los principios de la ley y proporcionalidad.

Siempre ha existido división de opiniones cuando hablamos de equidad y proporcionalidad, ya que algunos estudiosos del derecho fiscal consideran que es un mismo principio, otros opinan que son dos principios pero su significado es el mismo, y otro sector considera que son dos principios con significado diferentes.

Para el doctor Jorge Vladimir Pons y García respecto al principio de proporcionalidad tributaria denominado principio de capacidad contributiva, establece que se tiene ésta cuando se es titular de una riqueza, que su intención es alcanzar la justicia del sistema mediante la determinación de la parte con la que cada uno deba de contribuir, presupuesto para alcanzar la igualdad de las cargas dentro de la desigualdad de cada situación individual.¹⁵⁹

Desde mi punto de vista considero que son dos principios diferentes y cada uno tiene un significado diferente, ya que en México existe equidad tributaria al momento que se configura el hecho imponible, generador o se da el nacimiento de la obligación por lo cual a todos ellos se les aplicara las leyes tributarias en los diferentes regímenes fiscales en que queden encuadrados, para dar el mismo tratamiento a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Existe proporcionalidad cuando cada sujeto pasivo contribuye con el pago de los impuestos en función de sus respectivas capacidades económicas, esto quiere decir que entre más utilidades tenga el sujeto pasivo, más impuestos debe de pagar.

Mi opinión la apoyo en la jurisprudencia de la Suprema Corte, visible en el Tomo LXXVI, página 794, del semanario judicial de la federación, que a letra dice lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos

¹⁵⁹ Pons y García, Jorge Vladimir, Los impuestos Indirectos en las operaciones de comercio electrónico Estudio previo a la Unificación Fiscal Internacional, Editorial Académica española, Saarbrücken, Alemania 2011.pág. 150.

fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta algunos de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estudiado por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos.

d. La equidad social como parte de la equidad tributaria

Todas las acciones que son realizadas a lo largo de la historia de los pueblos, del desarrollo económico, del bienestar social y la globalización están relacionados con el hecho fiscal.

Al inicio, la aplicación de los impuestos era para disponer de medios para la defensa u ofensiva militar, sin embargo, el destino de los ingresos tributarios poco a poco fue expandiéndose, pero generalmente para el beneficio de la clase dominante y en perjuicio de la clase obrera.¹⁶⁰

Para la mejor comprensión del presente tema, se considera conveniente definir el término “Equidad social”, es una situación social según el cual las personas tienen las mismas oportunidades o derechos en algún aspecto así para que todos tengan las mismas oportunidades en una sociedad y vivir equitativamente¹⁶¹

La justicia social es un concepto que apareció a mediados del siglo XIX, referido a las situaciones de desigualdad social, que define la búsqueda de equilibrio entre partes desiguales, por medio de la creación de protecciones o desigualdades de signo contrario, a favor de los más débiles.¹⁶²

¹⁶⁰Uckmar, Víctor. “Equidad tributaria: relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia económica”. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. Argentina

¹⁶¹ Véase en <http://www.significados.com/equidad-social/>

¹⁶² Murillo Torrecilla, Javier. “Hacia un concepto de justicia social.” Revista Iberoamericana, Volumen 9. 2011.

La equidad social va dirigida al derecho de los sectores más desfavorecidos de la sociedad, en especial a los trabajadores, y al goce de los derechos humanos sociales y económicos, conocidos como derechos de segunda generación, de los que ningún ser humano debería ser privado. En este sentido se ha dicho que la llamada la justicia "social" es la que corresponde entre desiguales.

La idea de una relación entre equidad social y equidad tributaria está orientada a la creación de las condiciones necesarias para que se pueda desarrollar una sociedad relativamente igualitaria en términos económicos. Comprende el conjunto de decisiones, normas y principios considerados razonables para garantizar condiciones de trabajo y de vida decentes para toda la población. Involucra también la concepción de un Estado activo, removiendo los obstáculos que impiden el desarrollo de relaciones en igualdad de condiciones.

La equidad del sistema tributario “es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”¹⁶³

Este principio consiste fundamentalmente en que la carga tributaria ha de ser repartida justamente.

Este criterio tiene en el pensamiento clásico¹⁶⁴ la siguiente interpretación:

“Principio del beneficio o equivalencia”: los impuestos se pagan según cual sea el beneficio que se recibe del Estado.

¹⁶³ Sentencia C-734. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. 2002

¹⁶⁴ Upegui Mejía, Juan Carlos. “Principios constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y Mexico.” Vease en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/5.pdf>

“Principio de capacidad económica”: considera que el tributo ha de reflejar la capacidad económica, esto es, según lo que gane así pagará.

“Principio de equidad tributaria” es básico hoy en día, y en base a este principio podemos distinguir entre la equidad vertical y la equidad horizontal.

La equidad tributaria establece que todos los que estén en situaciones distintas pagarán distintos, de la misma manera que la equidad horizontal implica que todos los que estén en situaciones similares pagarán impuestos similares. Para que podamos valorar la equidad tributaria se debe tener en cuenta: ¿Cómo se aprecia la capacidad de pago? : para responder a esta cuestión ha de acudir a los índices de riqueza, que son fundamentalmente tres: la renta, el patrimonio y el consumo.

¿Cómo podemos diferenciar entre capacidades económicas distintas?. Por ejemplo, los podemos averiguar a través de la relevancia de las circunstancias personales, inversiones en bolsa, adquisición de viviendas habituales.

e. Contribución equitativa

El artículo 31, fracción I de la Constitución establece que:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y pro- agresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La desigualdad del ingreso permanecerá a niveles relativamente, el resulta de las encuestas de hogares, así que es un Gini de ingreso, y no incluye la distribución de la riqueza.

La concentración de la riqueza es mucho mayor que la del ingreso. Ya que por igual todas las personas deben ser tratadas en condiciones iguales para el derecho tributario desarrolla el principio general del derecho que establece que todos somos igual ante la ley, toda vez que exige que deben estar sometidos en un mismo tipo de tributo aquellas personas que tengan rentas y las mismas obligaciones iguales equidad depende de un derecho natural como de las leyes en

la aplicación y análisis la justicia debe tomarse en cuenta los valores, costumbre y el desarrollo de la ciudadanía en cuanto a su economía (propiedad, ingresos y consumo). la equidad busca la igualdad entre los sujetos pasivos de mismo tributo.

La educación de calidad, la apertura de las oportunidades, los incrementos salariales, la protección de los trabajadores y las transferencias públicas nacionales han contribuido a la disminución notable de LA DESIGUALDAD en las ciudades

La igualdad y la equidad son dos conceptos muy próximos, pero distintos. A menudo se utilizan sin el reconocimiento de sus notables diferencias. La igualdad es un principio de los derechos humanos, que científicamente se define como “lo mismo”, mientras que la equidad es un concepto de justicia, que significa “equitativo”; y es bajo esta acepción que la ambigüedad se hace evidente. Originalmente un concepto de derecho, la equidad ha sido adoptada en las discusiones del desarrollo, lo que plantea la cuestión de que algo sea equitativo.

Igualdad: Entre semejantes, es decir tributos iguales entre personas que se encuentren en situaciones análogas, en un mismo rango de capacidad contributiva ya que "una contribución más justa y equitativa, donde quienes más capacidad contributiva tienen aporten más al sostenimiento y funcionamiento del Estado" ya que todo lo equitativo es justo pero no todo lo justo es equitativo

2. La equidad tributaria y sus alcances en los países latinoamericanos y europeos.

a. Equidad en Colombia.

En el sistema tributario Colombiano, la Constitución política de 1991 estableció en el ordinal 9 del artículo 95 que es deber de la persona y del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, y de otra parte, en su artículo 363 que el sistema tributario Colombiano se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

El constituyente elevó a rango constitucional la equidad como concepto y como principio. En relación con el primero, corresponde a la relación jurídica que nace

de la aplicación de la ley tributaria y cuyo destinatario principal es el contribuyente, y en relación con la segunda, estableció el principio de la equidad como una de las piedras angulares de la tributación, significando esto que toda norma de carácter tributario deberá ser en esencia equitativa y que hace alusión al aspecto económico derivado de la aplicación de la ley tributaria. En este segundo caso, el destinatario de la norma es el legislador y la Corte Constitucional, al momento de decidir si una norma que impone tributos es constitucional por observar dicho principio.¹⁶⁵

b. Equidad en España.

La igualdad es una de las exigencias que, junto a la capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, el constituyente español ha querido integrar en el artículo 31.1 para alcanzar la justicia en el plano tributario.

En la Constitución Española de 1978, la igualdad viene recogida como un valor superior, como deber, como un derecho, como un principio.

Como valor superior:

- Del ordenamiento jurídico que España, como Estado social y democrático de Derecho, propugna, junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político (art. 1).

Como deber:

- De los poderes públicos para promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva (art. 9.2)

¹⁶⁵ El principio de equidad en materia tributaria- Juan Miguel Moreno Rueda- Monografía.

Como derecho:

- De todos los españoles de ser iguales ante la ley, evitando toda discriminación por cualquier condición o circunstancia personal o social (art. 14 9);

Como principio:

- En el que debe inspirarse el sistema tributario para que sea justo (art. 31.1); El Tribunal Constitucional ha declarado que se trata de un principio inspirador del ordenamiento jurídico, que constituye un límite a la potestad del legislador, y, al mismo tiempo, de «un derecho subjetivo de todos los españoles a obtener un trato igual» por parte de los poderes públicos, tanto en el momento de crear la ley como aquél en el que va a resultar aplicada. STC 14 de julio de 1982, STC 22 de julio de 1982, STC 24 de enero de 1983, STC 22 de noviembre de 1983, STC 31 de enero de 1989.¹⁶⁶

c. Equidad en Alemania.

El artículo 3, fracción I de la Ley Fundamental de Alemania dispone que: Todos los humanos son iguales ante la ley.

La corte Constitucional Alemana (CCA) ha interpretado que tal disposición contiene el principio de equidad horizontal y vertical. Este órgano estableció que el principio de equidad vertical es aplicable para los impuestos sobre el ingreso, pero impráctico para otros impuestos, dada su naturaleza regresiva.

La CCA ha declarado inconstitucional varias disposiciones tributarias, por considerar que violan los principios en estudio, pero también ha justificado el trato inequitativo de la legislación fiscal. La jurisprudencia alemana señala tres pasos para permitir la transgresión a los principios:

- i. Cuestionar la finalidad del trato inequitativo como un objetivo público legítimo.

¹⁶⁶ Principio de igualdad y deber de contribuir- Ramón Bonell Colmenero- Anuario jurídico y económico Escorialense, XXXVIII (2005) 177-208/ ISSN: 1133-3677.

- ii. Establecer si el mecanismo es apropiado y necesario para llegar a esa meta.
- iii. Analizar si las desventajas impuestas a una clase están relacionadas y son proporcionales al objetivo trazado

d. Equidad en Estados Unidos.

La Constitución de los Estados Unidos de América (EUA) no contempla un precepto específico que contenga los principios analizados, y la Suprema Corte de Justicia ha señalado que el equal protection clause (precepto general de igualdad) no es aplicable para efectos fiscales, pues el Congreso de EUA goza de plena libertad para legislar en materia fiscal. Resulta extraño que en un país con un sistema de controles y contrapesos, el Poder Judicial no pueda intervenir en una de las facultades legislativas más importantes, en especial a sabiendas del cabildeo en Washington. Ello ha originado un sinnúmero de privilegios fiscales.

En *Regan v. Taxation without representation*, la legislación fiscal de la época permitía la deducción de contribuciones otorgadas a organizaciones de veteranos de guerra mientras prohibía la misma deducción a otras organizaciones no lucrativas. La Suprema Corte de los Estados Unidos de América (SCEUA) resolvió que el equal protection clause no fue transgredido en razón de que el Gobierno simplemente subsidio a esas organizaciones mediante la legislación tributaria.

En *Nordlinger v. Hahn*, los californianos votaron a favor de la llamada Proposition 13, la cual modificaba la Constitución del Estado de California. Eso permitió a los propietarios de inmuebles adquiridos, construidos o adjudicados antes del año 1975, a que pagaran un impuesto predial menor debido a un sistema de valuación más favorable y a un monto límite del tributo. Después de varios años. Los contribuyentes que no estaban dentro del supuesto estaban pagando hasta cinco veces más impuesto predial que sus vecinos, por la simple razón de haber adquirido sus casas después de 1975. Es decir, los contribuyentes que votaron por la reforma fueron los mismos que se beneficiaron de la misma.

La SCEUA resolvió que tal reforma no transgredía el equal protection clause debido a que el interés legítimo del Estado de California por la preservación,

continuidad y estabilidad de sus colonias y que los nuevos propietarios carecían del mismo interés referente al incremento impositivo, a diferencia de los antiguos tenedores.

Por lo tanto, se puede concluir que el principio de equidad horizontal y vertical no se encuentra contemplado en el sistema constitucional federal estadounidense y por ello el legislador tiene plena libertad para establecer contribuciones sin restricción alguna.

Sin embargo, algunas Constituciones Estatales de los EUA contemplan artículos específicos referentes a la igualdad tributaria. Como Pensilvania, Texas.

e. Equidad en otros países.

El artículo 53 de la Constitución **Italiana** establece que: todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.

El artículo 14 de la Constitución **japonesa** señala: Todas las personas son iguales ante la ley y no deberá existir discriminación en relaciones políticas, económicas o sociales a causa de raza, credo, sexo, estatus social u origen familiar.

A partir de este precepto, la Suprema Corte japonesa ha interpretado los principios de equidad horizontal y vertical, así como el principio de legalidad. En el caso Oshima, la Suprema Corte japonesa declaró constitucional la prohibición a la deducción de gastos incurridos por trabajadores para fines de su trabajo. El Tribunal constitucional consideró razonable otorgar un trato distinto a los trabajadores y a quienes presten servicios independientes.

El artículo 14 de la Constitución **eslovaca** contempla el principio general de igualdad. En base a ese precepto, la Corte Constitucional declaró inconstitucional la limitación de deducir gastos por parte de contratistas independientes. El fin de la norma fue estimular la contratación de trabajadores y evitar las contrataciones por honorarios. La Corte analizó los fines extra-fiscales de la norma, pero consideró que existían otros mecanismos para cumplir con el objetivo.

La Suprema Corte de Justicia de **Israel** consideró que la diferenciación entre tasas aplicables a ganancias de capital e ingresos ordinarios transgredía los principios

constitucionales de equidad horizontal y vertical. En razón a que una violación constitucional no es suficiente para anular una disposición, la Corte estuvo obligada analizar la justificación de tal inconstitucionalidad. El órgano jurisdiccional estableció que esa transgresión estaba justificada por un fin público.

En **Bélgica** la corte Constitucional ha declarado inconstitucionales diversas disposiciones tributarias, por contravenir e principio constitucional de igualdad. Sin embargo, rechazó la inconstitucionalidad de un impuesto ambiental, el cual gravaba sólo ciertos productos en razón de que tal discriminación estaba justificada por el fin de proteger al medio ambiente.¹⁶⁷

f. Equidad en la legislación mexicana.

Como ya se ha comentado en otros capítulos el fundamento Constitucional del principio de equidad lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de las obligaciones de los mexicanos, de contribuir con el gasto público.

Si nos remontamos al artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF), establece que las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. En este precepto ya no menciona los principios constitucionales.

En el siguiente artículo el número 2 del CFF establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Este artículo clasifica las contribuciones que los sujetos pasivos estarán obligados a pagar siempre y cuando les aplique el artículo 6 del CFF el cual establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.¹⁶⁸

En mi opinión a pesar de que el artículo 1 del CFF no mencione el principio constitucional de equidad, el artículo 2 y el artículo 6 del CFF dan la pauta para

¹⁶⁷ Un comparativo internacional: equidad y proporcionalidad tributaria- Juan Carlos Pérez Peña- Pérez Góngora y Asociados- Análisis y opinión.

¹⁶⁸ Código Fiscal de la Federación.

hacer valer el principio de equidad, ya que establecen a grandes rasgos que deben de contribuir al gasto público, con que impuestos y quienes son los obligados.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece que las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta los residentes en México respecto a todos sus ingresos, residentes en el extranjero respecto a los ingresos que genere su establecimiento permanente en México y Los residentes en el extranjero respecto a su fuente de riqueza situada en México.¹⁶⁹

La Ley de ISR también da una buena aplicación al principio de equidad, por ello estableció diferentes regímenes fiscales, ya que existen diferentes actividades con las cuales las personas físicas y morales obtienen ingresos y dependiendo las actividades e ingresos que tengan, podrán encuadrarse en dichos regímenes fiscales; con esta medida se está tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Hablando de impuestos indirectos, como el Impuesto al Valor Agregado o el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, la equidad es más generalizada ya que todos estamos expuestos al pago de estos impuestos, siempre y cuando caigamos en las situaciones jurídicas o de hecho previstas y esas son comprar un producto que grave estos impuestos, de lo contrario no seremos candidatos al pago de dichos impuestos, de hecho muchas personas son sujetas a dicho impuesto y ni siquiera lo saben.

Existen otras situaciones en materia fiscal en las cuales se pueden medir mediante la óptica de la equidad, en tanto que el sujeto pasivo y el activo tengan el mismo estado de igualdad conforme a la actualización y recargos de los saldos a favor del sujeto pasivo.

Los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto, como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el citado Decreto, por considerar que otorga un trato diferenciado a las actividades relacionadas con determinados productos, son inoperantes si no se demuestra

¹⁶⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta.

que con los que éstos se comparan son de características similares, en atención a la compleja configuración del hecho imponible previsto en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sin embargo, esto no implica que en la medida en la que el legislador establezca supuestos para la configuración de la norma, conlleve a que, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sea imposible su estudio constitucional, sino que será necesario, en primera instancia, que los elementos que se comparen pertenezcan a un grupo homogéneo, pues advertida esta situación, el juzgador estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador no guarda congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción. Es decir, el control de constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidad de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.

Compensación de saldos a favor. El artículo 23 del código fiscal de la federación, al no permitir al responsable solidario efectuarla contra aquellos créditos que está obligado a pagar, en virtud de su responsabilidad solidaria, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción iv, de la constitución federal.

El artículo 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Por su parte, el responsable solidario -a quien la doctrina lo denomina por garantía-, es la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder al fisco, a nombre y cuenta del sujeto pasivo obligado directo del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último, como

consecuencia de un acto de libre manifestación de voluntad, la cual no deriva de la realización del hecho generador de una contribución, ni del mantenimiento de algún tipo de relación jurídica con el contribuyente directo. En ese sentido, del análisis sistemático del citado precepto, en relación con el numeral 26, fracción VIII, del mencionado ordenamiento, se colige que el legislador no justificó de manera objetiva y constitucionalmente válida el trato desigual que aquél otorga a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, ya que no permite al responsable solidario efectuar la compensación de los saldos a su favor contra aquellos créditos que está obligado a pagar en virtud de su responsabilidad solidaria, con lo que la norma reclamada genera una distinción tributaria entre situaciones de hecho que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, por lo cual transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 22, décimo quinto párrafo, del código fiscal de la federación, publicado en el diario oficial de la federación el 1o. De octubre de 2007, al disponer que, tratándose de impuestos autodeterminados por los contribuyentes, se calculen a partir de la fecha de la devolución si ésta se hubiera efectuado y no procediera, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción iv, de la constitución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el pago de intereses a cargo de las autoridades y de recargos de los contribuyentes deben considerar elementos esencialmente iguales para su determinación a efecto de que se respete el principio de equidad tributaria, entre ellos, el lapso de la mora, pues a pesar de que los intereses y recargos participan de la misma naturaleza de "indemnización" derivada de una situación económica, dicho principio se acata cuando el legislador prevé en ambos mecanismos de reparación económica el inicio en el que se genera la mora. En congruencia con ese criterio, se concluye que el artículo 22, párrafo décimo quinto, del Código Fiscal de la Federación, al prever la causación de recargos a cargo de los particulares a partir de la fecha de la devolución de saldos a su favor que resultó improcedente y el numeral 22-A,

párrafo primero, del mismo ordenamiento, al considerar la generación de intereses cuando la autoridad no devuelva la suma de dinero derivada de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, en los plazos fijados por el artículo 22, párrafo sexto, del Código Fiscal de la Federación, ello no contraviene la garantía de equidad tributaria, toda vez que, por un lado, los recargos tienen como finalidad indemnizar al fisco por la mora en que incurrió el contribuyente, por lo que resulta objetivo y razonable que la determinación de su monto se calcule a partir de que el particular obtuvo la devolución de saldos a favor que resultó improcedente, al no estar a disposición del fisco esas cantidades para sufragar el gasto público a partir de que se efectuó la devolución, ya que, al ser el particular el que determinó sus obligaciones tributarias en la solicitud de devolución, goza de presunción de certidumbre en atención a que esa autodeterminación partió de un principio de buena fe, por lo que dicha solicitud de devolución de saldo a favor produjo todos sus efectos legales al ser válida jurídicamente, vinculando, por consiguiente, a la autoridad a cumplir con su obligación estatal de devolver lo que indebidamente percibió; y, por otro, porque resulta objetivo y razonable que los intereses se generen a partir del vencimiento del plazo en el que las autoridades debieron efectuar la devolución de los saldos a favor, en virtud de que es hasta ese momento en el que nace la obligación estatal de devolver lo que indebidamente percibió, naciendo, por consiguiente, el derecho de los particulares de exigir ese pago de intereses, en tanto no se cumplió con el término impuesto por el legislador al fisco para cumplir con esa obligación estatal, por lo que a efecto de resarcir a los contribuyentes ante tal incumplimiento, se dispuso ese pago de intereses hasta en tanto el monto de la devolución esté a disposición del contribuyente.

En renta son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad del artículo 31, fracción iii, de la ley del impuesto relativo vigente en 2004, a la luz del principio de equidad tributaria, si plantean un trato diferenciado entre erogaciones efectuadas por el propio contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los

contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en un mismo supuesto de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, atento a los alcances de ese principio, son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que plantean que el artículo 31, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004 prevé un trato inequitativo entre las erogaciones mayores a \$2000.00 pagadas mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado, y las cubiertas a través de otra forma de liquidarlas como sería, por ejemplo, la dación en pago, en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo planteado se funda en una distinción entre las erogaciones efectuadas por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes.

En el impuesto al valor agregado, el artículo 15, fracción ix, de la ley del impuesto relativo, no viola el principio de equidad tributaria.

El citado precepto, al exentar del pago del impuesto al valor agregado a las comisiones percibidas por los agentes de seguros por la prestación del servicio de intermediación en la contratación de los seguros que prevé, entre los que se encuentran los que tienen como cobertura o riesgo protegido la vida del asegurado, y dejar fuera de esa medida las comisiones que perciben los demás intermediarios financieros, como las instituciones de crédito, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues los mencionados contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley, dado que los agentes, en cualquiera de sus modalidades, no se limitan a ser simples intermediarios entre la compañía aseguradora y el eventual contratante, sino que se constituyen en el asesor de éste al explicarle las características, ventajas, limitaciones y exclusiones del producto; mientras que las instituciones referidas no

tienen como actividad principal y directa mediar en la contratación de seguros, sino que ésta consiste en prestar el servicio de banca y crédito a través de la captación de recursos del público en el mercado nacional para colocarlos como créditos directos a los prestatarios que los solicitan, y es en esa relación comercial en la que aprovechan su situación especial para vincular a sus deudores para que garanticen el cumplimiento de sus obligaciones mediante la adquisición de un contrato generalmente de vida, a través de un contrato de adhesión. Por tanto, se encuentra debidamente justificado el trato diferenciado que el Legislador Federal da a las comisiones percibidas por los aludidos intermediarios en la contratación de seguros de vida, pues los servicios de mediación que prestan a los contratantes constituye su actividad principal y se entiende que son auténticos asesores especializados que procuran encontrar las mejores condiciones de contratación de ese tipo de acuerdo de voluntades; que es lo que los distingue precisamente de las instituciones de crédito, pues si bien éstas también se encuentran autorizadas para intervenir como intermediarios en las operaciones de seguros que se ofrezcan al público en general, mediante el cobro de una comisión, lo cierto es que únicamente pueden hacerlo mediante contratos de adhesión elaborados unilateralmente en formatos por la aseguradora, en los que se establecen los términos y las condiciones aplicables, por lo que no realizan propiamente funciones de asesoramiento y, en esa medida, no pueden considerarse semejantes, al margen de que tienen capacidad económica, financiera y administrativa notoriamente desigual.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas

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

No deben confundirse las garantías de generalidad y abstracción de la ley, con el atributo de equidad que todo impuesto debe satisfacer. La generalidad y abstracción de la ley se refiere a lo indeterminado de antemano de los sujetos de esas normas, en virtud de lo cual sus preceptos sólo pueden aplicarse a los individuos que desde un principio se encuentran comprendidos en la hipótesis normativa y a los que posteriormente se coloquen dentro de la misma situación, mientras que la equidad de los impuestos toma en consideración la capacidad tributaria del obligado. De allí sólo puede deducirse que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentran en la situación jurídica abstracta e impersonal que señala la ley, pero no la inequidad de la misma, por lo que si el quejoso se encuentra comprendido en el supuesto previsto en los preceptos que impugnan, no puede derivarse, de tal situación, la inequidad del impuesto controvertido.

B. La Equidad tributaria su justificación bajo un enfoque económico y jurídico en un mínimo imponible.

1. Justificación del principio de equidad en relación con la procura existencial.

El tema de un mínimo no imponible o vital en los últimos tiempos ha merecido la atención tanto de la doctrina foránea como de la jurisprudencia internacional, ya no solo por su mera cuantificación, sino por las razones jurídicas y económicas que hacen procedente su vigencia en el plano de la justicia tributaria.

En efecto, su enfoque debe situarse tanto en el campo económico como en el jurídico, dado que en ambos supuestos ello influye con singular relevancia en la calificación y vigencia del instituto bajo examen.

Pedro Herrera Molina alecciona que la configuración del mínimo personal y familiar imputable al impuesto a la renta tiene anclaje constitucional¹⁷⁰ atendiendo que hace a la dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de su personalidad.

Agrega, criterio que compartimos, que la dignidad de la persona explica que solo puede configurar renta disponible aquella necesaria después de garantizar una vida digna del núcleo familiar, de lo cual no se excluye aún el caso en que el contribuyente sea “rico”.

Sobre esto último advertimos que el ajuste de la renta bruta que traduce la consideración del mínimo exento tiene que estar disponible para todos los contribuyentes, por representar ajustes al ingreso bruto.

En la misma corriente de opinión Luca Antonini subraya que el mínimo exento personal y familiar tiene tutela constitucional.¹⁷¹

Para este autor, el Estado debe reconocer la dignidad del hombre como valor jurídico máximo y la tutela del matrimonio y de la familia no puede situarse en un

¹⁷⁰ Herrera Molina, Pedro: “El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de personas físicas” - Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons - Madrid (España) - 2000

¹⁷¹ Antonini, Luca: Rivista di diritto tributario - Vol IX 11/99 - Giuffrè Editore – Milán (Italia)

plano inferior, en cuyo alcance no se puede gravar la porción de renta que traduce el medio económico indispensable para la manutención de los mismos.

Si nos adentramos en esta corriente de pensamiento arribamos a concordar que el mínimo no imponible se rige por principios de racionalidad donde el orden constitucional se antepone a toda decisión de peligro del legislador en la especie. Vale la pena precisar ante todo que si bien la tributación de la ganancia neta constituye el criterio óptimo para proceder al reparto de la carga tributaria conforme al principio de capacidad contributiva, ello está condicionado a que debidamente depurada traduzca la objetiva manifestación de la capacidad económica del contribuyente.¹⁷²

Un buen diseño del impuesto a las ganancias debe basarse, por consecuencia, en imponer la ganancia que obtiene el individuo tras atender sus necesidades y las del grupo que de él dependen, lo cual obliga a determinar un mínimo de carácter vital que se va a excluir de la imposición.¹⁷³

La terminología de mínimo no imponible se engarza con un concepto moderno de capacidad económica gravable; el cual no es otro que la renta disponible que puede disponer el contribuyente una vez satisfechas sus necesidades esenciales y las de su familia.

Pero más que eso, el mínimo imponible conforma el criterio de la causalidad tributaria; es decir, deben detraerse del ingreso gravable, porque está conexado a la actividad que genera la renta y sirve subjetivamente a su obtención.

¹⁷² Alarcón García, Gloria: "El Principio de la renta objetiva en la jurisprudencia alemana" - Revista Euroamericana de Estudios Tributarios" - Ediciones Estudios Financieros - N° 1 – Madrid (España)

¹⁷³ Zárate Marco, Anabel: "El mínimo personal y familiar en el IRPF" - Crónica Tributaria - Instituto de Estudios Fiscales - N° 93 – Madrid (España) - 2000

Si acudimos a la Economía Política podemos encontrar que tiene objetivos de la misma intensidad, tanto para satisfacer las necesidades públicas como para preservar las necesidades de los particulares.

Esto último nos hace enfatizar que el poder tributario del Estado se debe ejercer respetando a ultranza la subsistencia del individuo mediante el reconocimiento excluyente del impuesto de una porción de su riqueza, todo lo cual es compatible para el logro de un desarrollo económico armónico y a los propios fines que hacen a la existencia del Estado.

En el caso concreto de la imposición a las ganancias el objetivo gravatorio no es otro que alcanzar a los individuos en función de la capacidad económica; donde debe tenerse en cuenta muy especialmente para valorar dicha capacidad la dimensión de la familia, en razón que la capacidad de pago es decreciente en función del número que integra el núcleo familiar.

Podemos agregar que toda tesis que sostenga que las cargas familiares no disminuyen el bienestar económico del contribuyente, equivale a sostener en forma absurda que las erogaciones que ocasionan al contribuyente su esposa, hijos y personas a su cargo, le producen la misma especie de satisfacción que cualquier otro gasto.

Bajo esta perspectiva y con suficiente anterioridad, a partir del Informe de la OECD¹⁷⁴ se han renovado los estudios que justifican como un imperativo deducido de los principios de justicia tributaria, la prohibición de gravar la porción de la renta que los sujetos deben destinar inexorablemente a la manutención de sus necesidades vitales e imprescindibles.

El tema del mínimo vital en el impuesto sobre la renta, ha llamado a su consideración tanto en la doctrina como en ordenamientos positivos y sobre ello

¹⁷⁴ "Personal income tax systems" – París (Francia) - 1986

aparecen diferenciadas dos posiciones que lo justifican, la una como expresión del principio de capacidad contributiva la que se emparenta con el principio de no confiscación; y la segunda en el debate y análisis de su propio contenido como manifestación familiar.

La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito, de un lado, como presupuesto legitimador del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.¹⁷⁵

En busca de antecedentes encontramos que la primera posición se refleja como aquella que considera un mínimo no imponible como un instituto carente de aptitud para trasladar riqueza del sector privado hacia el sector público con el fin de solventar erogaciones sociales.

Empero la cuestión no es tan sencilla a simple vista al calificar el instituto bajo examen, habida cuenta cierta discordia interpretativa.

Augusto Fantozzi, entre otros autores, sostiene que el mínimo imponible se debe situar en el propio presupuesto del tributo; el mismo no se encuentra a extramuros (no sujeción) ni constituye en esencia un mecanismo aminorador.¹⁷⁶

Para el autor italiano el mínimo existencial afecta el presupuesto del tributo con directa incidencia en su objeto; razón por la cual se le asigna un carácter general. Siguiendo esta corriente interpretativa, su presencia en la base del tributo es tan solo un reflejo del hecho imponible, lo que significa, que el mínimo imponible no es una reducción, porque el mismo no obstante reflejarse en la base, es a la postre una consecuencia del propio presupuesto del tributo.

¹⁷⁵ Bradford, David: "Untangling the income tax" - Harvard University Press – Cambridge - 1986

¹⁷⁶ Fantozzi, Augusto: "Diritto Tributario" – UTET – Torino (Italia)

De ahí aparece que el mínimo nace en el hecho imponible y se manifiesta como tal en la base por expresión de la propia norma tributaria.

Ergo, el mínimo imponible responde a consideraciones al propio objeto sujeto a imposición; que se representa como una renta disminuida por los gastos necesarios para la propia subsistencia del contribuyente y de su núcleo familiar.

A la postre para esta corriente de pensamiento el mínimo no imponible es “ausencia de capacidad” antes que “insuficiencia de capacidad”, en cuyo, alcance, y para mantener el principio de igualdad tributaria, es necesario detraer de la renta bruta un monto fijo para cada sujeto, ello independientemente del monto de sus respectivas rentas, porque en todos los casos, con abstracción del montante de los ingresos, el mínimo existencial siempre representa ausencia de capacidad.¹⁷⁷

Un enfoque más preciso nos permite clarificar que, el concepto de renta disponible es el que debe prevalecer en cuanto a la fiscalidad familiar se refiere por ser más acorde con el resto del ordenamiento jurídico: constitucional y civil, pues ambos prescriben el deber de alimentos, vestido y educación a cargo de los presupuestos familiares.

Cuando las normas del derecho social reenvían a instituciones del derecho civil estas no pueden ser interpretadas en forma disímil según sea el campo de aplicación de las mismas.

Por consecuencia, el legislador fiscal no puede penalizar vía impuesto a las ganancias, como un signo de riqueza imponible lo que el legislador civilista impone – “ministerio legis” – como obligación alimentaria a cargo del contribuyente.¹⁷⁸

El aspecto material de la obligación alimentaria, en la diversidad de sus necesidades mínimas, debe ser soportado en forma primordial por el padre ya que

¹⁷⁷ Neumark, Fritz:” Principio de la Imposición” - Instituto de Estudios Fiscales – Madrid (España)

¹⁷⁸ Los códigos civiles establecen esa obligación familiar.

el aporte de la madre es siempre a título de contribución a favor de sus hijos y no del obligado.

En otras palabras, el legislador no puede eliminar el mínimo no imponible de todo ciudadano, porque razones de orden jurídico constitucional así lo determinan.

El montante de la subsistencia digna del contribuyente y de su grupo familiar es indisponible a los fines de su imposición a las ganancias.

a. La equidad tributaria bajo un enfoque económico.

Un sector de la doctrina afirma que en toda manifestación tributaria, y el impuesto a las ganancias personal no escapa de ello, existen componentes positivos y componentes negativos, los que incluyen y se excluyen respectivamente para configurar su base imponible, dentro de los cánones de justicia tributaria y efectiva capacidad económica del contribuyente.¹⁷⁹

Ello nos lleva a considerar en especial, dentro de los componentes negativos, aquellos que se refieren al mínimo existencial a ser valorizados en el impuesto a la ganancia personal.

Acorde a este marco corresponde anticipar que las deducciones de subsistencia a practicar sobre los ingresos íntegros del contribuyente, tienen la naturaleza de erogaciones mínimas y necesarias para la determinación de la base imponible, las que se establecen para compensar las erogaciones de subsistencia que origina la obtención de ingresos, cuya finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo, y su fundamento se encuentra por ello en la más plena realización de la justicia tributaria.

La detracción del mínimo imponible, basada en el número que integra el grupo familiar reduce la base impositiva por el producto de la tasa marginal.

Si a su vez se considera al mínimo existencial de la misma manera que un presupuesto exento, que opera como componente excluyente de la base gravable,

¹⁷⁹ Bradford, David: "Untangling the income tax" - Harvard University Press – Cambridge – 1986.

ello encuentra su respuesta económica apoyado en dos criterios a saber: 1) Teoría objetiva o de reintegración del capital hombre y 2) Teoría subjetiva o del beneficios de las cuales haremos sus principales interpretaciones:

a) Cuando nos adentramos en el análisis del primer criterio prima la idea de que solamente la renta neta puede ser alcanzada por el tributo luego de excluirse de la misma la remuneración del factor trabajo del contribuyente, donde este último viene constituido por aquellos ingresos mínimos y necesario para el sustento y necesidades impostergables del trabajador.

Es decir, lo que antecede encuentra su razón en que el costo de producción humana de la renta -llamado mínimo para la existencia-, carece de atributos de capacidad contributiva, y tan solo representa un dato del mercado que debe resolverse para garantizar un mínimo de consumo.

El mínimo exento tomado como costo de producción encuentra su mejor reflejo en el impuesto de rentas de personas físicas, dado que las mismas son las únicas que pueden aportar el factor trabajo.

Bajo esta interpretación se debe detraer de la ganancia bruta una cuota fija para todos los sujetos, en forma independiente -ricos o no ricos- del monto de sus respectivas rentas.

El cumplimiento de la característica de generalidad exige que todos los contribuyentes, cualquiera sea su nivel de riqueza, se beneficien con el mínimo no imponible.

Griziotti se enarbola en esta posición doctrinaria y sostiene que el contribuyente no puede dar al Estado la riqueza que debe gastar en cargas de familia.¹⁸⁰

¹⁸⁰ “Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda” – Reus – Madrid (España)

Va de suyo que la teoría de la reintegración del capital hombre tiene pleno sustento con el principio de capacidad contributiva que hoy impera en el mundo moderno; principio que ha evolucionado ciertamente hacia el concepto de renta neta, y del cual se extrae la coherencia de deducir de la renta bruta, como minorización de la misma, lo que representa la riqueza necesaria para la subsistencia del factor humano.

Cuando se indaga con mayor profundidad sobre esta posición económica, se aprecia que la misma sustenta que la teoría de la reintegración del capital-hombre, a través del mínimo no imponible, se corresponde de la misma manera que se deducen de la renta bruta, los gastos del factor capital para determinar la renta neta.

Pero también la doctrina pontificia que el mínimo vital debe abarcar a todo sujeto cualquiera sea la fuente que origina su renta, porque la subsistencia del individuo en sí mismo está desprendida del origen que pudieran tener sus rentas.

Opinar lo contrario importaría violar los principios sacros de capacidad económica del contribuyente, es decir, violar los derechos individuales.

b) El análisis del criterio subjetivo o del beneficio, nos lleva también a justificar el principio de capacidad contributiva, donde la misma asegura el principio de la exención del mínimo existencial como precepto tipo dentro del fundamento del reparto de la carga tributaria.

Esta teoría tiene por objetivo dejar libre de impuesto un determinado ingreso mínimo que resulte suficiente tendiente a satisfacer las cosas más necesarias para la vida.

Si partimos de la teoría del sacrificio y tenemos presente que la misma se apoya en el principio de una curva de utilidad marginal decreciente, y relacionamos ello con las necesidades imperiosas del individuo, llegamos a una clasificación de las necesidades acorde a su urgencia e importancia, de lo cual emana que la renta

disponible en primer término debe estar destinada a cubrir las necesidades más imposterables del individuo y su grupo familiar, y una vez satisfechas estas últimas, la renta excedente será destinada a necesidades de otra identidad no indispensables sobre la cual concurre la imposición.¹⁸¹

Por otra parte, la teoría del beneficio de la imposición está ligada en forma indisoluble al factor riqueza, y no puede interpretarse que lo que obtiene un individuo para su propia subsistencia sea riqueza en términos económicos tributarios.

Tal premisa justifica la exención de la ganancia mínima en razón del sacrificio que traduce en quien debe desprenderse de la misma, considerando que las necesidades vitales del individuo y de su grupo familiar son de un valor inconmensurable.

Estamos afirmando algo imposible de contradecir: los bienes destinados a satisfacer necesidades indispensables, traducen para el contribuyente una utilidad máxima, distinta y no comparable con la utilidad de bienes destinados a otros usos.

Dicho de otra manera, el sacrificio que la imposición ocasiona a los beneficiarios de rentas debe valorarse a través de que los mínimos exentos son una condición absoluta de vida.

Si observamos con detenimiento los postulados de ambos criterios, se puede apreciar que los mismos no se rechazan y tiene puntos de convergencia significativa.

Dicha convergencia se apoya en que las ganancias inferiores a una suma determinada tienen como objetivo primordial el mantenimiento de la vida de los

¹⁸¹ Atkinson and Sadmo: "Welfare implications of personal income and consumption taxes" - Economic Journal - 9/80; Feldstein, M.: "The welfare cost of capital income taxation" - Journal of Political Economy - N° 86 - 1978

individuos en el mundo económico basado en la llamada función asistencial del Estado.

Para precisar aún más sobre la materia, es imprescindible excluir de imposición al mínimo existencial con total independencia del tipo marginal al que se encuentre sometido el contribuyente, pues de lo contrario se quebrantaría el principio de igualdad.

c) Un enfoque alternativo es aquel que sostiene que el mínimo no imponible actúa como un subsidio del Estado, con abstracción del montante primario de la renta, y siguiendo la autorizada opinión de Vogel, la concesión de mínimos de subsistencia a los poseedores de rentas se conjuga con el postulado de cargas de subsistencia social a cargo del Estado.

No enerva lo que antecede la cuantía de ingresos que pueda gozar el individuo; porque la cuantía mínima a dispensar de tributación en el impuesto a la renta lo es para todos los individuos como presupuesto objetivo de supervivencia.

Llevando esto último en palabras de Amato, el mínimo imponible debe ser deducido de la renta de todo individuo, aún de riqueza ostensible, antes de aplicar el impuesto, de forma tal que sobre el mínimo no incida la imposición, la que regirá en forma progresiva sobre el excedente resultante.¹⁸²

Tampoco invalida esta última posición sostener que el mínimo existencial no procede sobre familias no productivas. El principio de igualdad destroza dicha tesis, porque tienen las mismas necesidades de supervivencia primaria un individuo de acrecentado ingreso que un individuo de ingreso paupérrimo.

Las escuelas de ideología socialista que proponen una discriminación sobre la propia supervivencia del individuo, lo hacen manipulando la condición del individuo fuera del marco de una realidad de igualdad constitucional.

¹⁸² Amato: "Sulla esenzione tributaria del reddito mínimo" - Revista Internazionale de Scienza Sociale - Roma (Italia)

De resultas, el mínimo existencial, dentro de los principios de coherencia, importa que no se pueden establecer por debajo de los subsidios sociales para una vida digna.

b. El enfoque jurídico de la capacidad económica y equidad tributaria bajo el mínimo no imponible.

a) La exégesis constitutiva del mínimo no imponible, no recibe demérito en el ámbito jurídico y en principio responde a razones mayores que las que anteceden, lo cual obliga a un análisis más severo que el simple efecto recaudatorio.

Así debe entenderse, porque el mínimo no imponible, representa una protección jurídica al mínimo existencial del sujeto tributario, que se inserta en la garantía constitucional de protección a la familia.

Descartamos que el mínimo no imponible solo sea cuantificable desde un punto económico por parte del legislador, dado que este criterio encierra en determinados supuestos manifiestas arbitrariedades y violaciones al principio constitucional de la capacidad contributiva; por lo tanto, el problema en cuestión debe analizarse en las corrientes modernas que utilizan criterios jurídicos para cuantificar el mínimo existencial.

Se puede observar que tanto Francesco Moschetti¹⁸³ un clásico en la materia, como Palao Taboada¹⁸⁴; Regina Helena Costa y José Marcos Domínguez de Oliveira¹⁸⁵ entre otros autores, conexas el mínimo no¹⁸⁶ gravado en el impuesto a la renta como un supuesto que hace a la dignidad del hombre como presupuesto intangible, donde, respetar dicho principio, y más aún, preservarlo a ultranza, es obligación de todo poder público.

Esta posición autoral nos muestra que el derecho al mínimo existencial, no a cualquier expresión llamada por el legislador "mínimo no imponible" vincula a

¹⁸³ Moschetti, Francesco: "El principio de capacidad contributiva" - Instituto de Estudios Fiscales – Madrid (España)

¹⁸⁴ Palao Taboada: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva" - Volumen II - Homenaje de D. Federico Castro – Madrid (España) - 1976

¹⁸⁵ Domínguez de Oliveira, José M.: "Capacidade contributiva..." - Editorial Renovar Ltda. - Río de Janeiro (Brasil) - 1988

¹⁸⁶ Costa, Regina H.: "Princípio da capacidade contributiva" - Malheiros Editores Ltda. - San Pablo (Brasil) - 1993

todos los poderes del Estado democrático en su existencia como un derecho directamente aplicable.

Ello determina que no es posible valorar el "mínimo no imponible" desde la óptica de la llamada "justicia" en el ingreso, sino que tal valoración exige y requiere ser efectuada conjuntamente con el gasto del sujeto para la cuantificación correcta jurídicamente de dicho mínimo existencial.

El Estado actual, dentro de la teoría de la autonomía financiera de la familia, está obligado a resguardar la misma como signo inequívoco del desarrollo de la personalidad familiar¹⁸⁷ donde el mínimo existencial juega un rol relevante en el ingreso del individuo dentro de los postulados de justicia tributaria.

Bajo tal realidad, las alteraciones en menos del mínimo existencial que pueden establecerse por vía legislativa, son decisiones arbitrarias que abjuran de las propias condiciones de vida mínima del administrado para una supervivencia digna.

Por consecuencia el ingreso que traduce o comprende el mínimo no imponible no es un ingreso de simple bienestar conmensurable en la óptica tributaria, sino que representa el mínimo existencial antes que el goce de una riqueza pura.

Le asignamos valía impar a la autonomía financiera del grupo familiar, porque la misma se inserta como presupuesto y condición elemental de la libertad y la igualdad en el orden social, cosa que no puede dejarse de ignorar en el plano estricto de la justicia tributaria considerando que el principio constitucional de igualdad de aportación y sacrificios para atender necesidades colectivas, vía impuestos de manera alguna se contraponen a garantizar de forma efectiva una satisfacción mínima de las exigencias del contribuyente mediante la concesión de un mínimo existencial.

b) Difuso se ha escrito acerca de lo que representa el mínimo existencial e indagando en su contenido no hace falta esforzarse en demasía para brindar una respuesta.

¹⁸⁷ Velarde Aramayo, María S.: "Beneficios y minoraciones en derecho tributario" – Marcial Pons – Madrid (España)

Ello no es otra cosa que un gasto de sustancia tributaria que se debe valorar inexorablemente como mínimo en el marco de la dignidad humana, gasto que opera como una pérdida de capacidad económica, siempre y cuando que el mismo sea valorado por el legislador en forma correcta en la determinación de la base imponible del gravamen.

Si se abjura en la medición jurídica garantista de dicho gasto, lo que se realiza es aumentar la tasa efectiva de imposición que opera sobre una base imponible que no es en realidad indicativa de la verdadera capacidad contributiva del sujeto, lo cual trae evidente desmérito constitucional.

No es difícil extraer afirmaciones que avalen el reconocimiento de un mandato constitucional en virtud del cual el mínimo no imponible no puede sufrir alteraciones meramente recaudatorias.

Dentro de dichos tratados existen aquellos que en forma global señalan en su estructura fáctica principios hacia la no gravabilidad de la porción de la renta que debe destinarse a satisfacer necesidades básicas del grupo familiar, como resultan ser la salud, educación y manutención digna del grupo.

El Tribunal Constitucional alemán se ha pronunciado en dicho aspecto¹⁸⁸, lo cual es un antecedente valioso para nuestro análisis. La tesis del dicho Tribunal fija una doctrina de raigambre constitucional por la cual el legislador está obligado jurídicamente a dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en la medida en que estas sean necesarias para garantizar las condiciones de vida mínima de una supervivencia humana digna.

No estamos ante una mera construcción dogmática como podría entenderse a simple vista. El mencionado Tribunal, por el contrario, ha nutrido sus valiosos pronunciamientos con una argumentación imposible de soslayar y esto no es otra que afirmar que la referencia a la garantía constitucional de gravar únicamente la auténtica capacidad contributiva puede desaparecer del texto constitucional por el mero arbitrio de una reducción del mínimo existencial en el impuesto a la renta.

¹⁸⁸ Sent. del 29/5/1990 y 12/6/1990

Como hemos señalado en el apartado anterior, existen posiciones autorales que asignan el carácter de gastos fiscales al mínimo no imponible y a la postre lo comparan como un subsidio estatal.

Aun abrazando la calificación de subsidio asignado al mínimo no imponible, se comprueba que la protección del mínimo vital tiene también raíces en las cláusulas pétreas de la Constitución que protegen derechos sociales como las que propenden al desarrollo humano.

Y tiene tal protección, la que se justifica plenamente, porque si el Estado tiene el mandato constitucional de garantizar a los ciudadanos condiciones mínimas de vida digna, lo que se concreta mediante la concesión de subvenciones sociales, el mínimo existencial en el impuesto a la renta no difiere de tal tipología.

En efecto, las llamadas deducciones estándar representan el monto que las legislaciones deben asignar al contribuyente para eliminar la imposición sobre el ingreso mínimo tendiente a satisfacer la porción de necesidades del individuo y su grupo como tal.

De ello aparece que modificar en menos el mínimo no imponible o anularlo lisa y llanamente, es alzarse directamente contra dicho mandato jurídico, degradando al contribuyente; más aún, incumpliendo con los fines que proclaman la existencia del Estado.

Si algo falta agregar, no es otra cosa que subrayar que el mínimo no imponible no es un mero beneficio sobre la alícuota del tributo, sino una norma de exigencia constitucional al amparo de lo antes citado, destinada a proteger la medición de la verdadera capacidad contributiva en cuya razón se debe reflejar en las reglas de la configuración de la base imponible del tributo.¹⁸⁹

En los pronunciamientos precitados del Tribunal Constitucional alemán se encuentran conceptos imposibles de silenciar dignos de ser recogidos para el presente análisis.

¹⁸⁹ Díaz, Vicente O. ¿Existe el mínimo no imponible? Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) TOMO XXXIII Agosto 2012.

Ello se corresponde a la relación ingresos -gastos a que se hace alusión en apartados anteriores de este trabajo, de lo cual es posible constatar que el Estado debe preservar el mínimo no imponible como sustrato existencial del individuo, porque una decisión reformativa obligaría al mismo Estado a preservar por otra vía la garantía existencial reducida o anulada.

Tanto los cálculos macroeconómicos como la propia distribución inequitativa de la riqueza que se observa por la generalidad y el disímil y discriminatorio tratamiento impositivo de la misma, no nublan ni hacen olvidar que las cartas políticas garantizan la protección del ciudadano, en cuyo alcance es un absurdo evidente que el Estado actuando como garante de las cláusulas constitucionales, mediante la reducción o anulación del mínimo no imponible, quite al ciudadano los recursos necesarios para una subsistencia digna.

CAPITULO CUATRO.

EL MINIMO VITAL Y LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO.

A. El mínimo vital y el sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria.

1. Legitimidad constitucional del deber de contribuir del sujeto frente al hecho imponible.

El artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna en nuestro país recoge uno de los pocos deberes que establece expresamente nuestro texto constitucional: el deber de contribuir a los gastos públicos. La sujeción, de todos aquellos que manifiestan una capacidad económica que se considera suficiente para contribuir, a través del instrumento jurídico al que la propia Constitución se refiere: un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y que no tenga alcance confiscatorio.

Por lo tanto, puede afirmarse, en un primer momento y desde la jerarquía que conlleva el plano constitucional, que en nuestro ordenamiento jurídico se vincula la titularidad del deber de contribuir a la existencia de capacidad económica en el sujeto gravado por el tributo.

En este sentido Cortés Domínguez escribe que “la cualidad pues de contribuyente es un “*prius*” a cualquier realización de un hecho imponible. Esta realidad se ha abierto camino a través de la expresión del legislador cuando ha establecido en el artículo 31 de la Constitución que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”. Todos son pues ya contribuyentes, y cuando el legislador dice “*todos*” se refiere a todas las personas sometidas a la soberanía del Estado en una de sus más brillantes manifestaciones, la facultad de imposición que ha de ser obedecida”¹⁹⁰

En un segundo momento, el legislador debe desarrollar un sistema tributario que, cumpliendo los postulados de justicia recogidos en la Constitución, permita

171 Cortés Domínguez, M. *ordenamiento tributario Español 1, ob. Cit.*, pág. 323.

ordenar jurídicamente las detracciones que los particulares sufren en su patrimonio con dirección a la Hacienda Pública.

Sin duda, la forma más sencilla de hacerlo sería declarar como obligados tributarios a aquellas personas que poseen la capacidad económica que directamente se quiere gravar. De este modo, existiría siempre una plena coincidencia entre obligados tributarios y sujetos del deber de contribuir.

Como afirma Ferreiro Lapatza, “una interpretación primaria, quizás demasiado simple y rígida del principio de capacidad, exigiría que el legislador escogiese únicamente como hechos imponibles de los distintos tributos hechos que revolases en quien los realizara una cierta capacidad y que señalara únicamente como sujetos pasivos contribuyentes a estas personas”¹⁹¹.

Sin embargo, la consecución de otros objetivos que se consideran razonables, relacionados con la propia efectividad de la gestión tributaria¹⁹², pueden justificar, en ocasiones, la disociación entre el obligado tributario y la persona titular de la capacidad económica gravada. Nos encontraríamos ante lo que la doctrina ha denominado fenómenos de intermediación o interposición.

Así, como ha asegurado Cortés Domínguez, “el Estado no siempre obtiene ingresos tributarios –directa e inmediatamente- de los sujetos que estima –según el principio de capacidad económica- han de contribuir, sino que, con fines de comodidad y de agilidad administrativa, utiliza diversas técnicas de exacción de los mismos, que, a veces, consisten en obtener los medios pecuniarios que

¹⁹¹Ferreiro Lapatza, José Juan. “Sujetos pasivos y capacidad económica”, en Cívitas *Revista Española de Derecho Financiero* n° 71, 1991, pág. 310.

¹⁹² Alonso González entiende, refiriéndose al mecanismo de la sustitución, que es un supuesto de funcionamiento normal, “sin incumplimiento de ningún tipo, la sustitución con retención ofrece la posibilidad de alcanzar la reducción del número de obligados directamente al pago con los que se entiende Hacienda Pública; la elección como deudor principal de un sujeto más solvente que aquel al que se sustituye; la evitación del fraude al separarse la parte de renta afectada al pago del tributo en el momento en que nace; y la generación de una cierta ilusión financiera en el sentido de que la carga tributaria que recae sobre el contribuyente se hace más llevadera mediante la efectuada ya la detracción correspondiente”, en Alonso González, Luis Manuel. “El sustituido del contribuyente”, en AA.VV. *comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (libro homenaje a SAINZ DE BUJANDA)*, vol. 1. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 557.

necesita de esos sujetos que considera, en justicia, han de contribuir, pero a través de otros sujetos, cuya capacidad económica no considera en esa ocasión, sino que los utiliza como simple intermediarios para gravar a otros sujetos con capacidad económica”¹⁹³.

La legitimidad constitucional de los mecanismos tributarios utilizados para generar obligaciones tributarias a cargo de personas que no manifiestan la capacidad económica gravada por el tributo dependerá de dos condiciones:

En primer lugar, que del conjunto normativo que estructura el gravamen tributario puede deducirse inequívocamente quién es titular del deber de contribuir gravado por el tributo, ajustándose dicho gravamen a los principios de justicia tributaria –en particular, al principio de capacidad económica- referidos, en todo caso, al citado titular¹⁹⁴.

En segundo lugar, que la normativa del tributo prevea expresamente el resarcimiento patrimonial de los obligados tributarios que no sean titulares del deber de contribuir considerando por la norma, como exigencia insoslayable del pleno respeto al principio de economía¹⁹⁵.

¹⁹³ Cortés Domínguez, M. “Los sujetos de la obligación tributaria”, ob. Cit., pág. 25. En sentido análogo, Ferreiro Lapatza entiende que “con el fin primordial de facilitar y asegurar el cumplimiento del tributo nuestro ordenamiento jurídico ha conocido y conoce las diversas técnicas que, en general, interponen entre la Hacienda Pública y las personas a las que la Ley quiere gravar de modo expreso con el tributo a un tercer sujeto a quien obliga a ingresar las cantidades que él puede o debe cobrar de estas personas, generalmente un grupo de personas numeroso que tienen con el sujeto interpuesto una determinada relación.

De este modo, el número de personas a quienes Hacienda ha de dirigirse para cobrar el tributo se reduce de forma muy acusada. Si a esto unimos que los sujetos interpuestos son, en general, mucho más fácilmente identificables y son, también, en términos económicos, más significativos, entenderemos con facilidad que las técnicas de interposición no solo facilitan la gestión del tributo, sino que también aseguran el cobro, es decir, su efectiva aplicación”, en Ferreiro Lapatza, J.J. *curso de Derecho Financiero Español*, ob. Cit., pág. 372

¹⁹⁴En este sentido, Ferreiro Lapatza sostiene que “La adecuación de una Ley que utilice las técnicas de interposición al principio constitucional de capacidad económica no debe juzgarse, como resulta claro de todo lo que hasta aquí hemos dicho, en relación con el sujeto interpuesto, sino en relación con el sujeto que la Ley quiera gravar por entender que es él quien realiza un hecho, se configure este hecho o no como hecho imponible del tributo, que revela una cierta capacidad económica”, en Ferreiro Lapatza, J.J. “Sujetos pasivos y capacidad económica”, ab. cit., pág. 313.

¹⁹⁵Puede decirse que “Las técnicas de interposición solo serán constitucionalmente correctas si no perturban, entorpecen ni, mucho menos, impiden la aplicación real y efectiva del principio de capacidad económica, provocando un desplazamiento de la obligación tributaria desde el sujeto

De este modo, Bayona de Perogordo y Soler Roch han afirmado que en una primera aproximación, podría considerarse contribuyente sujeto titular del deber de contribuir, establecido en la Constitución, toda persona que concurre, en cumplimiento de aquel deber, al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica. En el terreno convencional, contribuyente es toda persona obligada al pago de tributos. En sentido técnico-jurídico y de acuerdo con su configuración en la LGT el contribuyente constituye uno de los supuestos de subjetividad pasiva en la obligación tributaria, caracterizado, frente a otros supuestos por ser la persona que configura el hecho imponible que da origen a dicha obligación¹⁹⁶.

En el mismo sentido, Martín Delgado entiende que, desde un punto de vista formal, "la obligación nace a cargo del sujeto que realiza el presupuesto y pone en marcha el mecanismo normativo, pero no tiene por qué verificarse la pretendida lógica sustancial, ya que el titular del hecho imponible no tiene por qué ser el titular de la capacidad económica del destinatario de la carga tributaria. Esto debe ser así para quienes identifiquen el tributo como una sola obligación tributaria, pero no para aquellos otros que mantiene la fungibilidad de los esquemas tributarios. Lo decisivo es que sea el tributo, concebido como un instrumento jurídico, el que se adecúe a la capacidad económica"¹⁹⁷.

Por nuestra parte, y como corolario de todo lo precedente, creemos conveniente distinguir entre dos conceptos tributarios que nos permitan comprender mejor la incidencia del principio de capacidad económica, y como consecuencia del mínimo exento, en los diversos sujetos que se ven involucrados en el fenómeno tributario.

Por un lado, denominaremos sujetos del deber de contribuir u obligados a contribuir a aquellas persona que, por manifestar la capacidad económica gravada por el tributo, deducida de todo conjunto normativo, sufren en última instancia, y

que realiza el hecho que revele la capacidad económica que la Ley quiera gravar al sujeto interpuesto, en algún modo irreversible" (ibídem, pág. 314).

¹⁹⁶Bayona DE Perogordo, J.J. y Soler Roch, M^a T., ob. Cit., tomo II, pág. 79.

¹⁹⁷Martin Delgado, J.M., ob. Cit., pág. 90.

siempre a través de un mecanismo jurídico, la detracción patrimonial en que consiste el gravamen tributario.

Por otra parte, denominaremos obligados tributarios a aquellas personas que ocupan las posiciones pasivas en las distintas relaciones jurídico-tributarias nacidas de la realización de los diferentes hechos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y las diversas leyes que establecen cargas a los particulares. En particular, denominaremos contribuyente a quien ocupe la posición pasiva de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

2. El patrimonio sometido a la imposición y su vinculación con el sujeto y el objeto.

Si por objeto del tributo entendemos la manifestación de capacidad patrimonial gravada que permite la concreción del deber de contribuir, en la medida en que constituye el criterio primordial que determina la sujeción al tributo, deducido siempre de su conjunto normativo; entonces, el sujeto del deber de contribuir se identifica con la persona titular del patrimonio cuya manifestación estática o dinámica justifica el gravamen tributario.

Dicho de otra manera, el obligado a contribuir es la persona vinculada al objeto del tributo, es decir, la persona titular de las relaciones jurídicas de contenido económico que justifican la existencia del gravamen tributario por denotar una capacidad económica suficiente.

De este modo, como ya habíamos mencionado, el objeto permite identificar a la persona (sujeto del deber de contribuir) que, con fundamento en el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, se encuentra gravado por el tributo, con independencia de la simplicidad o complejidad del mecanismo tributario utilizado.

En fin, queremos de nuevo reiterar el carácter jurídico tanto del objeto del tributo como el sujeto del deber de contribuir, ya que, en primer lugar, son las normas jurídicas que regulan el tributo quienes nos permiten conocer, a través de un proceso deductivo, cuál es la riqueza gravada y quien es el titular de la citada

riqueza; al mismo tiempo que, en segundo lugar, dichos conceptos se convierten en elemento claves para el necesario juicio de legitimidad constitucional que exige la incorporación de los principios de justicia tributaria en la Constitución de nuestro país.

La doctrina se ha visto en la necesidad de justificar el tributo, concretando los principios de justicia tributaria, ha elaborado reglas referidas tradicionalmente al hecho imponible y al contribuyente, como elementos conceptuales más trascendentes en el nacimiento de la relación jurídica tributaria.

Por otra parte, conocemos que el principio de capacidad económica se configura en la Constitución como el criterio esencial de sujeción al tributo, por tanto, queda vinculado necesariamente al titular del deber de contribuir, con independencia de que el ordenamiento jurídico-tributario, como instrumento destinado a dar efectividad a dicho deber, le confiere o no el carácter de obligación tributario.

Por consiguiente, creemos que los distintos elementos estructurales del tributo deberán articularse de modo que resulte efectivamente gravada la manifestación de riqueza (objeto) correspondiente al titular del deber de contribuir (obligado a contribuir), debiendo tener muy presente que las exigencias de la justicia derivadas del principio de capacidad económica, entre las cuales ocupa un papel fundamental del mínimo vital como su reverso jurídico, deben verificarse con respecto al objeto y al sujeto del deber de contribuir; y no necesariamente en relación con los conceptos de hecho imponible y del contribuyente.

Se ha afirmado que el titular o sujeto del deber de contribuir tiene necesariamente que determinarse en virtud de la manifestación de riqueza efectivamente gravada por el tributo, la cual hemos denominado objeto del tributo.

Pues bien, si el objeto del tributo consiste en la manifestación estática o dinámica de un patrimonio que resulta incida por un gravamen tributario, entonces el sujeto del deber de contribuir debe ser el titular citado patrimonio.

Por consiguiente, solamente los sujetos a los que el ordenamiento jurídico confiera la posibilidad de poseer un patrimonio pueden ser los destinatarios del deber de contribuir al que se refiere la norma constitucional.

Además, creemos que esta idea es coherente con la concepción patrimonial del Derecho Financiero sostenida por los profesores Bayona De Pregordo Y Soler Roch¹⁹⁸, de modo que nos permite definir el Derecho Tributario *como un conjunto de normas jurídicas que regulan el trasvase de riqueza que, con fundamento en el deber de contribuir, se produce desde los patrimonios particulares al patrimonio de la Hacienda Pública.*

3. El mínimo vital en los distintos sujetos pasivos.

Ahora bien es preciso determinar quienes tienen la posibilidad de ser titulares de un patrimonio, es decir, de un conjunto de relaciones jurídicas de contenido económico; ya que éstos serán ciertamente los destinatarios del deber de contribuir.

A nuestro juicio, corresponde al ordenamiento privado establecer cuáles son los sujetos que pueden ser titulares de un patrimonio, ya que en esta materia, como afirma Cortés Domínguez, el legislador no puede ser contradictorio, afirmando aquí lo que negó en el Derecho privado, y ello porque las ramas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamiento jurídico”¹⁹⁹

Pues bien, en nuestro derecho son las personas físicas y las personas jurídicas quienes pueden ser titulares de un patrimonio, es decir, quienes pueden ser titulares de relaciones jurídicas de contenido económico. Por tanto, éstas son, y no otras, las destinatarias del deber de contribuir, ya que a través de las manifestaciones estáticas y dinámicas de sus patrimonios demuestran la capacidad económica impredecible para quedar legítimamente sujeto a un tributo.

¹⁹⁸VID. nota 314.

¹⁹⁹ Cortés Domínguez, M. ‘Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria’, ob. Cit., pág. 106.

Finalmente, conviene establecer dos precisiones: en primer lugar, nuestra posición sobre la capacidad económica entendida como manifestación estática o dinámica de un patrimonio no supone, como es la tesis de Ferlazo, una nueva forma de entender la capacidad tributaria²⁰⁰.

Los conceptos de patrimonio y de personalidad jurídica se encuentran estrechamente unidos solamente en la medida en que el patrimonio presupone la existencia de personalidad jurídica, aunque ciertamente no agota todo su contenido. Consecuentemente, sólo tendrán un patrimonio –y, por ello, sólo podrán manifestar capacidad económica como expresión de dicho patrimonio– aquellos sujetos a los que ordenamiento jurídico confiere personalidad (personas físicas y persona jurídicas).

Sin embargo, a efectos del juicio de legitimidad constitucional sólo nos interesa comprobar que el tributo articula de manera que grava efectivamente la riqueza de la persona (física o jurídica), concretada en una manifestación estática o dinámica de su patrimonio. Por consiguiente, los problemas de capacidad tributaria, es decir, de aptitud para ser titular de relaciones jurídico-tributarias, que también se encuentran relacionados con la personalidad jurídica, quedan al margen de las cuestiones de justicia de las nos ocupamos en la presente tesis doctoral, si bien podemos aventurar, de conformidad con prácticamente la unanimidad de la doctrina, que no puede configurarse una capacidad tributaria distinta de la capacidad jurídica regulada con carácter general para todo el ordenamiento²⁰¹

²⁰⁰Recordemos que, para este autor, la capacidad tributaria no constituía una aptitud intrínseca al sujeto, sino que se adquiría extrínsecamente a través de su conexión con la capacidad económica, es decir, con la fuerza económica recogida en el presupuesto de hecho.

²⁰¹Ferreiro Lapatza manifiesta que “la capacidad se regula en forma unitaria para todo el ordenamiento. Las normas básicas de esta regulación están contenidas fundamentalmente, por razones históricas, en el Código Civil. El concepto de capacidad elaborado conforme a nuestro Derecho positivo ha de ser único y válido para todas las ramas del Derecho”, en FERREIRO LAPATZA, J.J. *curso de Derecho Financiero Español, ab. cit., pág. 391.*

Las personas como obligados tributarios, se convierten o no en sujetos del deber de contribuir dependiendo de la configuración de cada tributo y, en particular, del objeto asumido por las normas que delimitan el correspondiente gravamen.

La actuación del principio de capacidad económica requerirá que los distintos elementos estructurales del tributo se conformen de manera que ningún obligado tributario, que no sea sujeto del deber de contribuir, sufra una minoración definitiva de su patrimonio; al mismo tiempo que deberá respetarse las exigencias derivadas del mínimo vital en relación con el auténtico obligado a contribuir.

a. El principal

La delimitación del contribuyente se afecta desde su condición de persona que realiza el hecho imponible y, como consecuencia de ello, de persona que debe asumir la carga tributaria, entendida como efecto jurídico conectado con la realización del propio hecho.

Por consiguiente, el contribuyente, como lo demuestran las distintas leyes particulares de los diferentes tributos, es quien asume la posición pasiva en la obligación tributaria principal como consecuencia de la realización del hecho imponible del tributo, con independencia de que resulte gravada su propia capacidad económica.

Por lo anterior entendemos entonces que lo que se impone al contribuyente es la titularidad de la obligación tributaria, con independencia de que en definitiva soporte o no en su patrimonio el tributo. La vía seguida por el legislador al definir los sujetos pasivos es la del hecho imponible, prescindiendo de la incidencia material del tributo. Esta tarea queda confiada, en la medida que ello sea posible, a las leyes reguladoras de los distintos tributos.

De esta forma, la figura del contribuyente se deslinda conceptualmente de la persona que ostenta la capacidad económica gravada por el tributo y, por tanto, del auténtico titular del deber contribuir.

En este sentido, Bayona De Perogordo y Soler Roch distinguen tres supuestos de contribuyente: “el normal u ordinario en el que resulta obligado al pago del impuesto por configurar subjetivamente el hecho imponible, aquel en que aparece sustituido en el cumplimiento de la prestación tributaria y el supuesto en que repercute la cuota tributaria, por mandato de la ley, en una tercera persona” ²⁰²

La efectiva aplicación del principio de capacidad económica respecto del contribuyente permite distinguir dos situaciones muy diferentes: En primer lugar, tendríamos aquellos contribuyentes que quedan configurados por el tributo como auténticos sujetos del deber de contribuir, en la medida en que los distintos elementos estructurales del tributo se articulan de manera que el gravamen recae inequívocamente sobre una manifestación patrimonial (objeto) del contribuyente.

En estos supuestos, los requerimientos de justicia derivados del principio de capacidad económica, especialmente los relacionados con el mínimo vital, deben verificarse plenamente en relación con el contribuyente.

En segundo lugar, nos encontraríamos con aquellos contribuyentes que, pese a realizar el hecho imponible del tributo y asumir la posición pasiva en la obligación tributaria principal, no son sujetos del deber de contribuir, ya que los distintos elementos estructurales dirigen el gravamen tributario hacia una persona diferente.

En estos casos, el cumplimiento del principio de capacidad económica exige, en primer lugar, que la determinación del gravamen tributario se realice en relación no con el contribuyente, sino con la persona que, mediante el mecanismo jurídico regulado en la ley, deba hacer frente definitivamente al gravamen tributario (auténtico sujeto del deber contribuir). En particular, las exigencias derivadas del mínimo vital deben verificarse respecto de la persona obligada a contribuir y no respecto del contribuyente. En segundo lugar, es preciso también que se prevea jurídicamente el mecanismo de resarcimiento del contribuyente con cargo al patrimonio del obligado a contribuir, como requisito insoslayable del cumplimiento del principio de capacidad económica.

²⁰² Bayona De Perogordo, J.J. Y Soler Roch, M^a T., ob. cit., tomo II, pág. 79.

b. El repercutido.

En un sentido muy amplio, podríamos calificar como repercutido a toda persona que soporta, en virtud de un mecanismo diseñado por la ley, el gravamen tributario abonado a la Hacienda Pública por otra persona.

En esta acepción, al exigir que la repercusión se efectúe en virtud de un mecanismo jurídico, quedaría claramente excluida la mera traslación económica del impuesto, que la práctica unanimitad de la doctrina jurídica entiende ajena al estudio del Derecho Tributario.

Por ello, vamos a entender por repercutido, a aquella persona, ajena al círculo de obligados tributarios, que, en virtud de un mecanismo jurídico diseñado por la ley, soporta la repercusión del tributo del propio contribuyente. De este modo, el consumidor en el Impuesto al Valor Agregado constituirá el paradigma de repercutido tributario²⁰³.

Siguiendo con los conceptos que venimos manejando, podemos afirmar que en el supuesto de repercusión en la forma estricta en que lo acabamos de definir, se produce también una disociación entre obligado a contribuir y obligado tributario.

Así, continuando con el ejemplo del Impuesto al Valor Agregado, son obligados tributarios, en concepto de contribuyente, las personas físicas y morales que en territorio nacional adquieran bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o efectúen las importaciones delimitadas por el hecho imponible del impuesto. Cuya cuantía se calcula mediante la diferencia entre el importa del impuesto repercutido (trasladado) y el del impuesto soportado acreditable.

²⁰³ El IVA es un impuesto indirecto; no es percibido por el fisco directamente del tributario, sino por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (transferencia de bienes o prestación de servicios). Los vendedores intermediarios tienen el derecho a reembolsarse el IVA que han pagado a otros vendedores que los precedieron en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), y debiendo abonar el saldo al fisco.

Sin embargo, son sujetos del deber de contribuir aquellas personas que sufren jurídicamente la repercusión del impuesto sin posibilidad, a su vez, de efectuar la repercusión sobre un tercero. Es decir, son los consumidores de los bienes y servicios que, en ningún caso, llegan a ser obligados tributarios.

Adviértase que todos los repercutidos no pueden considerarse como obligados a contribuir, ya que, como acertadamente señalan en la doctrina europea con los autores Bayona De Perogordo y Soler Roch, “si observamos el funcionamiento de esta figura en el Impuesto sobre el Valor añadido, debemos concluir que el repercutido no es siempre ni necesariamente, el titular de la capacidad económica (el consumo) que la Ley quiere gravar; ello es así porque, en este impuesto, la repercusión es un mecanismo que desplaza el crédito tributario hacia el titular de aquella capacidad económica, de modo inmediato o mediato (según el sujeto pasivo contribuyente se relacione directa o indirectamente en el consumidor). Las consecuencias jurídicas de la repercusión son distintas, en cada caso: en la repercusión directa o inmediata sobre el consumidor, la prestación tributaria se entrega a título definitivo, sin generar para este sujeto ningún derecho ulterior de deducción o reembolso; en la repercusión inmediata, el repercutido genera un derecho a la deducción de las cuotas soportadas si, a su vez devenga el hecho imponible del impuesto como sujeto pasivo contribuyente. Solo en el primer caso puede, por tanto, afirmarse que el repercutido contribuye de modo definitivo”²⁰⁴

²⁰⁴ Bayona De Perogordo, J.J. y Soler Roch, M^aT., ob . cit., tomo II, pag. 140. Sin embargo, Moschetti, aun apreciando la distinción entre ambos tipos de repercutidos, cree que todos aquellos son titulares del deber de contribuir gravado por el tributo, en la medida en que entiende que la obligación de entregar una cantidad de dinero a título provisional implica una autentica contribución. Según el citado autor, “en el IVA debemos, por tanto, distinguir entre los titulares del deber de concurrir a los gastos públicos.

Son titulares de la obligación tributaria sustancial los empresarios y los sujetos asimilados. Son titulares del deber de concurrir a los gastos públicos los empresarios (y asimilados) y los adquirentes finales: unos a título provisional, otros a títulos definitivos. La provisionalidad no excluye el concurso a los gastos públicos del empresario, del mismo modo que el permanecer fuera de la relación tributaria con el Estado no excluye el concurso a los gastos públicos del adquirente final. El principio de capacidad contributiva opera, por tanto, en relación con ambos”, en MOSCHETTI, F. El principio de capacidad contributiva, ob. Cit. Pág. 243.

En consecuencia, el mecanismo de repercusión tiene la virtualidad de proporcionar a los obligados tributarios (contribuyentes), como exigencia ineludible del principio de capacidad económica, el preciso resarcimiento del impuesto abonado a la Hacienda Pública, con cargo al patrimonio del ultimo repercutido, autentico titular de la manifestación de capacidad económica sometida a gravamen y, por ende, verdadero sujeto del deber de contribuir del impuesto.

Como afirma Cortés Domínguez, “desde un punto de vista *exclusivamente jurídico*, no hay duda de que el *repercutido está obligado a contribuir*. Negar esto significaría aceptar un planteamiento tan excesivamente formalista del Derecho tributario que olvidaría las bases mismas de éste, porque, además, no puede olvidarse que el repercutido está obligado legalmente a reembolsar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, no por un puro capricho del legislador, *sino que la ratio legis de esa norma de repercusión es la misma que la de las normas que establecen los tributos* (el principio de capacidad económica), y no sólo, sino que el hecho imponible, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, cuya cuota se repercute, generalmente no recoja una manifestación de capacidad económica, supondría el establecimiento de normas injustas, contrarias a los dictados de las normas fundamentales, que, por el contrario, si recogen los presupuestos de hecho de las normas que autorizan o establecen la repercusión”²⁰⁵

Por lo tanto, es indudable la relevancia tributaria que adquiere la repercusión, destinada a hacer efectivo el deber de contribuir conforme a la capacidad económica del repercutido. Según Bayona De Perogordo y Soler Roch, cuya opinión compartimos plenamente, la repercusión es “una prestación impositiva exigida a título de tributo y cuyo fundamento es contributivo ya que la repercusión se establece, precisamente, para desplazar la carga tributaria hacia el sujeto cuya riqueza pretende gravar el impuesto indirecto (el consumo)”²⁰⁶

²⁰⁵ Cortes Domínguez, M. “Los sujetos de la obligación tributaria”, ob. Cit., pág. 26.

²⁰⁶ Bayona De Perogordo, J.J. y Soler Roch, M^a T., ob . cit., tomo II, pág. 135.

Del mismo modo, no puede negarse que el fundamento de la repercusión, como ha afirmado Cortés Domínguez, se encuentra necesariamente en el propio principio de capacidad económica y no en un pretendido enriquecimiento sin causa del contribuyente²⁰⁷

Por consiguiente, los requerimientos derivados del principio de capacidad económica, en particular del reverso jurídico en que consiste el **mínimo vital**, deben predicarse del repercutido como verdadero obligado a contribuir.

Por ello a nuestro parecer, la ley debe diseñar los mecanismos jurídicos pertinentes para que los consumidores –en el caso del mínimo vital en el Impuesto al Valor Agregado- no lleguen a soportar el impuesto, si bien creemos que debe realizarse sin hacer recaer, como ocurre en su actual configuración, dicha carga sobre los obligados tributarios, ya que los mismos no ostentan la capacidad económica que el tributo pretende gravar. Volveremos sobre esta última cuestión en el próximo capítulo de esta tesis doctoral.

²⁰⁷ En palabras del autor citado, “el fundamento de la traslación legal de la cuota es una delicada cuestión que generalmente se ha resuelto de manera simplista. Se afirma, en efecto, que la traslación vendría a tener el mismo fundamento que el enriquecimiento indebido, pero creemos que esta afirmación no es del todo válida porque comporta una visión del fenómeno impositivo basada fundamentalmente en la importancia de la obligación tributaria, dejando en la sombra otros aspectos de la imposición misma (...) Con la tesis del enriquecimiento indebido se pone el acento en el empobrecimiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria, considerado sin causa, y en el enriquecimiento del sujeto pasivo de la traslación. Pero razonar así, sin añadir nada más, no es exacto, porque, de una parte, el sujeto pasivo se empobrece por una justa causa: la ley, y el sujeto de la traslación no se enriquece porque no estaba obligado a nada.

No obstante, esta tesis tiene un trasfondo de verdad, y que el empobrecimiento y correlativo enriquecimiento se producen en base a los principios jurídicos que regulan el impuesto, esto es, en base al principio de capacidad económica; este principio constitucional orienta la imposición de manera que todos están obligados a contribuir a las cargas públicas según su capacidad económica; pero esto no significa siempre que la obligación tributaria, como vínculo jurídico, deba tener como titular al detentador de la citada capacidad; el tributo no es más que el medio técnico jurídico para actuar la contribución pública, pero lo que dispone el mandato constitucional es que la carga tributaria –la disminución patrimonial que significa el tributo- sea experimentada en el plano normativo por el titular de la capacidad contributiva, lo que puede conseguirse, bien atribuyéndosela a un tercero y concediendo a este un derecho de crédito de igual importe sobre el sujeto llamado a participar en el gasto público. Por lo tanto, no es la obligación del sujeto pasivo del tributo el fundamento de la traslación –ésta no es más que un presupuesto-, sino que el verdadero fundamento es la capacidad económica, en Cortés Domínguez, M. *Ordenamiento Tributario Español i, ob. Cit.*,pág 429.

Finalmente, la doctrina ha discutido en torno a las modalidades jurídicas que puede adoptar la repercusión para conseguir válidamente la necesaria adecuación el tributo al principio de capacidad económica.

Para gran parte de la doctrina es preciso que dicha repercusión se configure como un auténtico deber jurídico, de forma que el contribuyente no tenga ninguna opción sobre si efectúa o no la repercusión. Así, De Mita entiende que “cuando la repercusión es facultativa la falta de ejercicio de la misma lleva a un resultado inconstitucional”.²⁰⁸

En el mismo sentido, para lograr gravar la auténtica capacidad económica gravada por el tributo, Bollo Arocena sostiene que “no se trata únicamente de posibilitar la repercusión del impuesto, sino, además según se desprende de los términos imperativos con que se expresan las normas de los tributos en que tal mecanismo está previsto, de que la repercusión sea efectiva. De modo que aquellas no parecen dejar alternativas al sujeto pasivo contribuyente”²⁰⁹.

Por su parte, Alonso González prefiere hacer hincapié, para sustentar la obligatoriedad de la repercusión, en la necesidad de evitar la desprotección del contribuyente en la reposición de su patrimonio. Según su opinión, la

²⁰⁸ De Mita, E. Fisco e Costituzione, ob. Cit., 929

²⁰⁹ Bollo Arocena, María del Carmen. La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 20.

La citada autora equipara la traslación facultativa prevista por la ley a la mera traslación económica del impuesto, distinguiendo ambas de la auténtica repercusión que, a juicio, siempre tiene carácter obligatorio. Así, “la figura doctrinal del “contribuyente de hecho” es apta para explicar, como su propio nombre indica, un hecho, esto es, una situación que aunque permitida por la ley, aparece únicamente cuando y en la medida en que el contribuyente de derecho lo desee; se trata en suma de una eventualidad cuya verificación depende de la estricta voluntad de quien realiza el hecho imponible, aun cuando, según hemos expresado, precisamente por tratarse de un fenómeno previsto legalmente sea necesario distinguirlo netamente de la mera traslación económica.

Deja de ser correcta, sin embargo, en nuestra opinión, aquella asimilación cuando la ley establece que, al margen de la voluntad del realizador del hecho imponible, quien soporte la carga tributaria sea un sujeto distinto de él; es decir, la insuprimible concurrencia de este tercero para la corrección de la aplicación de tales impuestos impide reducirlo a una categoría meramente fáctica, requiriendo, como consecuencia de tales impuestos impide reducirlo a una categoría meramente fáctica, requiriendo, como consecuencia, -del mismo modo que ha ocurrido con otras figuras o mecanismos aparecidos a la luz de la reciente evolución de la normativa fiscal. Ya su enmarcación en conceptos jurídico tributarios acuñados, en cuanto ello sea posible, ya la consagración de una figura, en cuanto sea preciso” (ibídem, pág. 3).

administración debe quedar al margen de las relaciones entre contribuyente y repercutido, pero, para evitar la desprotección del primero ante la negativa al pago por parte del segundo, el apoyo de la Administración al contribuyente debe ser decidido, articulando cuantos medios sean posibles a su alcance para que el principio de capacidad económica permanezca incólume. Y un primer paso en esta dirección debe ser establecimiento siempre de la obligatoriedad de repercutir en lugar de dejar la acción de regreso como un derecho o facultad del contribuyente”²¹⁰

Sin embargo, no faltan autores que entienden que no es imprescindible establecer la obligatoriedad de la repercusión para que el impuesto se acomode al principio de capacidad económica, bastando desde el punto de vista de cumplimiento de los postulados de justicia constitucional con la mera previsión facultativa de dicha repercusión²¹¹ e, incluso, con su consideración implícita en la norma tributaria.²¹²

Por nuestra parte, si bien creemos que la situación más conforma con el principio de capacidad económica se corresponde con la imposición obligatoria de la repercusión por parte de la ley, no nos atrevemos a firmar que la mera previsión

²¹⁰Alonso Gonzales, Luis Manuel. “El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* n° 205, 1990, pág. 136.

²¹¹ Para Schiavolin, la regulación de la repercusión debe efectuarse en beneficio de quien debe resarcirse del pago de impuesto. Por tanto, a su juicio, “parece, pues, aceptable que el legislador obligue a ejercitar el reembolso solamente a los sujetos cuya posición haga facilísimo proveerse del mismo (como en el caso de los sustitutos del impuesto, los cuales pueden valerse del mecanismo de la retención), y dejar en los otros casos al particular la elección del tiempo y el modo en los que debe hacerse el reembolso y la valoración de la conveniencia misma de conseguir tal fin. Este modo de entender la facultad del reembolso, que implica sólo una libertad de elección en cuanto al ejercicio de tal derecho, pero no la disponibilidad del mismo (y por tanto la posibilidad de extinguirlo contractualmente), no está en contradicción con la inderogabilidad del deber de contribuir a los gastos públicos, deducida de la ratio solidaria del artículo 53 de la Constitución”, en SCHIAVOLIN, Roberto. “Il collegamento oggettivo”, en AA.VV. *La capacità contributiva*. Ed. Cedam, Padova, 1993, pág. 87

²¹²Para Moschetti, al derecho de repercusión implícito en una norma tributaria no debe atribuírsele “una relevancia distinta del derecho de repercusión expreso.

Con esto no se pretende dar reconocimiento indiscriminado al fenómeno económico de la traslación, sino sólo aquellos desplazamientos de la carga tributaria que, por su certeza, no pueden dejar de ser tenidos previamente en cuenta por el legislador. Si se comprende dentro de ser un fenómeno exclusivamente económico, para convertirse en un fenómeno jurídico, y pueden por tanto identificar al sujeto que concurre a los gastos públicos en el sentido del artículo 53”, en Moschetti, F. *El principio de capacidad contributiva*, on. Cit., págs. 244-245.

facultativa de la citada repercusión suponga una vulneración de los principios de justicia constitucional.

En mi opinión, en todo supuesto de repercusión previsto por la ley, tanto si es ordenado de forma obligatoria como si se configura con carácter meramente facultativo, el repercutido se encuentra, en todo caso, compelido a responder positivamente a la pretensión de resarcimiento patrimonial de contribuyente. Por consiguiente, la ley garantiza, en ambos casos, que el sujeto del deber de contribuir (el repercutido) se encuentre obligado a sufrir el quebranto patrimonial que impone el tributo en cuanto el contribuyente manifieste su voluntad de ejercer su derecho al cobro, lo que, a nuestro juicio, es una garantía –si se quiere mínima, pero quizás suficiente- derivada de la actuación del principio de capacidad económica²¹³

c. El retenedor

El retenedor se ha configurado en nuestro ordenamiento como un obligado tributario vinculando a los impuestos que tienen por objeto la renta.

En nuestra legislación la ley del impuesto sobre la renta establece la obligación a los patrones a retener el ISR por sueldos y salarios a los que les efectúen pagos, así como también a las personas morales de retener ISR a las personas físicas que le presten un servicio profesional independiente u otorguen uso o goce temporal de bienes.

La ley del impuesto al valor agregado también establece a las personas morales de retener 2/3 partes del IVA a las personas físicas que le presten un servicio profesional independiente u otorguen uso o goce temporal de bienes, así como también la retención los que enajenen desperdicios.

En mi opinión, la citadas normas obligan al retenedor a efectuar dos conductas diferentes: por una parte, le ordenan retener una determinada cantidad respecto

²¹³Téngase en cuenta que la omisión de la repercusión, en el caso de configurarse como un deber jurídico, puede suponer para el contribuyente la aplicación de una sanción tributaria, lo que implica un agravamiento de su situación patrimonial, cuyo restablecimiento es precisamente el objeto de la propia repercusión (vid Schiavolin, R., ob cit., pág. 87).

de una renta que debe satisfacer a otra persona, que es definida como contribuyente en un impuesto sobre la renta; y, por otra, le mandan ingresar la cantidad retenida en la Hacienda Pública, configurándose como una autentica obligación tributaria propia asumida por el retenedor.

Es indudable, pues, que existe una cierta similitud entre estas conductas y las que deber llevar a cabo el sustituto en los supuestos de sustitución con retención que hemos analizado con anterioridad. Por este motivo, una parte de la doctrina he entendido que el retenedor no es otra cosa que un verdadero sustituto²¹⁴, mientras que otra parte ha preferido destacar las diferencias existentes entre ambas figuras²¹⁵.

En nuestra opinión, la discrepancia suscitada no se centra tanto en una diferente descripción de los elementos definitorios de la retención o de la sustitución, como en un empeño de los distintos autores por destacar aquel elemento que más separa a las dos figuras, o bien aquél que más las acerca.

De esta manera, aquellos autores que sostienen la equiparación destacan, ante todo, que tanto en el caso de la sustitución como en el de la retención nos encontramos ante dos obligados tributarios que responden de una obligación propia, pero con fundamento en un deber de contribuir ajeno, el deber que le corresponde al contribuyente.

Por el contrario, los autores que mantienen la separación de las dos figuras destacan, en primer término, que la obligación tributaria que ingresa el sustituto se

²¹⁴Vid, Ferreiro Lapatza, J.J. Curso de Derecho Financiero Español, *ob. Cit.*, pág. 383 y “La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Crónica Tributaria* n° 28, 1979, pág. 68; y Alonso González, L.M. “El sustituto del contribuyente” *ob. Cit.*, págs. 564-565.

Para Cortés Domínguez, “corresponderá al legislador decidir si desea mantener la expresión de sustituto o sustituirla por la del Retenedor, pero ello no será nada más que un problema de terminología. Podrá también el legislador llamar a unos sustitutos y llamar a otros retenedores y, por último, lo más correcto, denominar como sustitutos al termino de genérico y emplear la expresión de Retenedor como un tipo o una especie de sustituto”, en CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español*1, *ob. Cit.*, pág. 422.

²¹⁵En contra de la equiparación entre retendor y sustituto puede citarse a Menéndez Morenom A. y Tejerizo López, j.m., *ob. cit.*, PÁG 22; Bayona De Peregordo, JJ. y Soler Roch, Mª T., *ob. cit.* Tomo II, pág 89; Casado Ollero, G; Falcón y Tella, R; Lozano Serrano, C y Simón Acosta. E., *ob. City.*, Págs. 216-217; y a Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario*, *ob. Cit.*, Pág 142.

corresponde con la obligación tributaria principal, quedando el contribuyente –en el normal desarrollo de la sustitución- al margen de cualquier relación ulterior con la Hacienda Pública; mientras que, sin embargo, en el caso de la retención, la obligación del retenedor es accesoria respecto de la obligación tributaria principal, que seguirá asumiendo el contribuyente frente a la Hacienda Pública.

Podemos, pues, afirmar que la sustitución y la retención vienen a cumplir funciones semejantes, pero se estructuran jurídicamente de forma diferente.

Pues bien, llegados a este punto, creemos oportuno volver a utilizar de nuevo los conceptos propuestos de obligado tributario y sujeto del deber de contribuir, para estudiar la aplicación del principio de capacidad económica y del mínimo vital en el mecanismo jurídico de la retención.

A mi parecer, del análisis de la posición jurídica del retenedor puede deducirse inequívocamente que es un auténtico obligado tributario, ya que asume una obligación tributaria propia frente a la Hacienda Pública.

Sin embargo, a nuestro juicio, el retenedor no es un obligado a contribuir, en la medida en que su obligación responde a la regulación de un tributo que pretende gravar un deber de contribuir ajeno, el de aquella persona que manifiesta la riqueza gravada por el tributo, que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es precisamente la persona Física que obtiene la renta. Por lo tanto, como conclusión, podemos afirmar que el contribuyente (que, al mismo tiempo, es el retenido, si se nos admite dicha expresión) es el auténtico sujeto del deber de contribuir en los supuestos de retención.

Si aceptamos la conclusión precedente, entonces podemos fácilmente colegir que los requerimientos derivados del principio de capacidad económica, entre los que se encuentran los referente al mínimo vital, han de determinarse con respecto al contribuyente y no en relación con el retenedor, si bien eso no significa que la regulación de las retenciones pueda quedar al margen de las exigencias de los principios de justicia tributaria.

Más bien al contrario, lo que se debe deducir es que las obligaciones derivada del sistema de retenciones deberán adecuarse, en todo caso, a la capacidad económico del contribuyente, estableciéndose los mecanismos necesarios para eximir de retención a aquellas rentas que no demuestran la riqueza suficiente para ser llamadas a contribuir.

Más adelante, en el siguiente capítulo de la tesis doctoral, analizaremos los diferentes supuestos de retención para comprobar el respeto de esta premisa en la regulación actual de los impuestos sobre la renta.

Por otra parte, el diseño del mecanismo jurídico de la retención garantiza, en un funcionamiento normal del mismo, que en retenedor siempre quede previamente resarcido del ingreso que efectúa a la Hacienda Pública. Únicamente, cuando no se haya practicado la retención, pudiera plantearse la existencia de anomalías en el cumplimiento de los principios de justicia tributaria.

En este sentido, creemos que la ley debería prever, al menos, que cuando el retenedor no haya podido practicar la retención por causas que no le fueran imputables (pensamos en la comisión de un error en la interpretación de las normas que establecen los supuestos de retención), tuviera la posibilidad de repercutir sobre el contribuyente la cantidad ingresada en la Hacienda Pública, para de esta forma restaurar el equilibrio patrimonial conforme al principio de capacidad económica que, no olvidemos, exige siempre que el tributo sea soportados definitivamente por el obligados a contribuir, que en este caso es el citados contribuyente.

B. El mínimo vital y el hecho imponible.

1. La no incidencia.

Para definir el concepto de la no incidencia, se hace necesario partir del concepto opuesto, sea el de la incidencia tributaria, que se traduce en la cobertura de la normativa tributaria hacia determinada persona u objeto. De tal suerte, que la no incidencia se da cuando "determinada persona o cosa se encuentran fuera del

campo de incidencia de la regla jurídica de tributación"²¹⁶, sea, que no se ve afectada por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios, por el no nacimiento de la obligación tributaria para un supuesto determinado.

En estos supuestos, el elemento distintivo lo constituye el hecho de que la norma tributaria no se despliega sus efectos jurídicos; motivo por el cual se puede afirmar que se trata de un concepto meramente negativo y amplio, ya que abarca todos los demás (régimen de exenciones tributarias, la "no sujeción", la inmunidad y las exclusiones tributarias).

Esta tesis fue propuesta por el jurista brasileño Souto Mayor Borges, quien elaboró teoría de las circunstancias, cuyo objetivo principal fue la de combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido. Sin embargo, presenta dos problemas fundamentales:

- ✓ No resulta suficiente para explicar la teoría jurídica de la exención; y
- ✓ Sólo las exenciones totales responden al concepto de la no incidencia, en tanto, una reducción parcial, a las cuales califica de "reducciones o bonificaciones de la deuda tributaria" en tanto se produce el hecho generador del tributo.

Ante tales respuesta, la doctrina distingue entre no incidencia y exoneración.

2. La no sujeción.

El concepto como tal tiene su origen en España, en el Impuesto General de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para pasar después a la Ley General Tributaria, bajo el siguiente precepto contenido en el artículo 29:

"La ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción."

La delimitación del concepto de "no sujeción" en realidad no presenta mayor

²¹⁶Souto Mayor Borges, José. Citado por Herrera Molina, Pedro Manuel. Op. Cit. p.35. Este autor elabora la teoría de las circunstancias, que pretende combatir la consideración de la exención tributaria como una dispensa de pago del tributo debido.

problema, ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, y que tiene gran similitud con el de la "no incidencia", en tanto ha sido conceptualizado como la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero que puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que "en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, se declara expresamente la no sujeción."²¹⁷

En este sentido es dable considerar que al definir el hecho imponible los elementos determinadores (o delimitadores) del tributo, éste puede dejar por fuera de su ámbito una gama infinita de situaciones y de personas que no quedan sometidas. Por tal motivo, la doctrina es conteste al estimar que las normas que permitan su declaración como tal –sea, la "no sujeción"-, no pueden considerarse como preceptos de exclusión del tributo, sino más bien como preceptos didácticos o interpretativos, en tanto tienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos; por lo que carecen de eficacia constitutiva²¹⁸, al no crear derechos ni deberes tributarios de ninguna especie.

Queda claro que si no existieran normas de "no sujeción", el resultado jurídico sería el mismo, sea, la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan. Esta circunstancia hace que el derecho a la no sujeción –que no es otra cosa que la ausencia de obligación tributaria-, deriva del precepto tributario que declara los hechos y personas que están sujetas al tributo.

En razón de la diversa técnica legislativa, se pueden encontrar los diversos tipos de "no sujeción":

- ✓ La simple no sujeción, es el caso más sencillo de no incidencia, y que se da cuando no existe norma tributaria alguna que contemple en su presupuesto la hipótesis no sujeta;
- ✓ La no sujeción expresa (stricto sensu), existe una norma expresa que

²¹⁷Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1.

²¹⁸Sainz De Bufanda, F. Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio. Citado por Herrera Molina, Pedro Manuel. p. 39.

declara explícitamente la no sujeción al tributo.

3. La exención tributaria.

La exención tributaria (o exoneración), consiste en una técnica tributaria que puede tener uno de los dos siguientes efectos jurídicos fundamentales: o impide el nacimiento de la obligación tributaria –exención total-, o reduce la cuantía del tributo²¹⁹ –exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, "por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen."²²⁰ Así, se considera exenciones todas aquellas normas tributarias que afectan, o el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo, sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen.

La teoría clásica de la exención define las exoneraciones como una dispensa legal de la obligación tributaria, sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible²²¹, que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva). Así, la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolla su efecto principal: el deber pagar el tributo u obligación tributaria.

Así, Lanziano, resume la anterior concepción en los siguientes términos:

"Una posición ampliamente generalizada sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la

²¹⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 36.

²²⁰ Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 1.

²²¹ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España. p. 136.

cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal."²²²

En este sentido es evidente que existen muchos casos de exenciones parciales, que operan reduciendo la base imponible o el tipo de gravamen, o incluso, efectuando deducciones directas de la cuota tributaria.

De tal forma que la estructura de la exoneración tributaria se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y seguidamente, la exención; de manera que la obligación tributaria nace, pero no es exigible.

Así, queda claro que la esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. En consecuencia, existe una separación neta entre el hecho imponible de la obligación tributaria y que es considerado el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación y el presupuesto de hecho de la exención, cuya realización determina la no exigibilidad de la obligación derivada del hecho imponible.

En algunas legislaciones se entiende por exención como la dispensa legal de la obligación tributaria. La exención es, pues, la dispensa del pago de un tributo debido por disposición expresa del legislador, debiendo, en consecuencia, la ley especificar las condiciones y requisitos para su otorgamiento, los impuestos que corresponden, si es total o parcial y, en su caso, el plazo de duración.

Un hecho o acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial. En este sentido, es importante anotar que la obligación tributaria principal lo constituye la prestación pecuniaria o pago; la cual es liberada en virtud de la exoneración tributaria; sin embargo, subsisten otras obligaciones subsidiarias (formales o instrumentales), por supuesto no accesorias de la obligación tributaria, y de contenido no patrimonial, tales como el deber de presentar la declaración de impuestos, el deber de

²²² Lanziano. Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 14. Citado por Torrealba Navas, Adrián. La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador?

informar, la obligación de soportar las visitas domiciliarias o actos de fiscalización, etc.

De tal suerte que

"[...] la exención impide el nacimiento de la deuda tributaria pero no afecta necesariamente a otras obligaciones o vínculos derivados del tributo, puesto que la exclusión del crédito tributario no dispensa del cumplimiento de obligaciones accesorias dependientes de la obligación principal cuyo crédito queda excluido."²²³

Sin embargo, la moderna teoría doctrinaria, concibe a las exoneraciones como una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).²²⁴ De acuerdo con esta concepción, la exención no es otra cosa que una modalidad del hecho generador: es decir, hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados) y hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al no nacimiento pleno o parcial de la obligación tributaria (supuestos exentos).

Ahora, el supuesto exento, entiendo, no sólo genera el efecto negativo de no nacimiento pleno de la obligación tributaria. En realidad, el supuesto exento sigue siendo un supuesto sujeto a un determinado impuesto, es decir, a una manifestación del deber de contribuir. Así, cuando el legislador sujeta un supuesto de hecho al deber de contribuir, la realización de dicho supuesto trae como consecuencia el nacimiento de una obligación contributiva. Cuando estamos ante un supuesto gravado, dicha obligación contributiva es la obligación tributaria en su sentido tradicional. Cuando estamos ante un supuesto exento, pueden darse dos tipos de obligación contributiva:

a) La obligación de contribuir a la satisfacción de fines públicos externos o ajenos al contribuyente a través de un mecanismo o procedimiento distinto del

²²³ Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5

²²⁴ En este sentido, C. Lozano Serrano, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Editorial. Tecnos, Madrid, 1989; P. Herrera Molina, La exención tributaria, Editorial. Colex, Madrid, 1990.

recaudatorio tradicional, es decir, en lugar de deber dársele el dinero al Fisco para que éste, a través del Presupuesto, lo asigne a gastos determinados que sirven para satisfacer fines públicos, se debe destinar el dinero directamente a una determinada finalidad: entregándolo a una fundación; invirtiéndolo en cierta actividad.

b) La obligación o carga de destinar cierta riqueza a la satisfacción de fines propios del contribuyente que se consideran especial y objetivamente relevantes: por ejemplo, gastos médicos, gastos en educación, gastos para mantener a la propia familia, etc.; lo que se ha denominado como mínimo exento o mínimo vital. Interesa resaltar la distinción entre las normas exonerativas de las subvenciones, aun cuando ambas normas tributarias conforman la categoría de los incentivos fiscales; en que el otorgamiento o reconocimiento de las primeras implican un no ingreso a los fondos públicos, y las segundas implican una erogación (o gasto) pública, esto es, un desplazamiento o disposición patrimonial por parte de la Hacienda Pública a la hora de otorgarlas; y en tal sentido, debe registrarse en el presupuesto; sin embargo, en ambos casos, la Hacienda Pública sufre un sacrificio.

a. Naturaleza jurídica de las exenciones.

La exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desgravatorio especial, a consecuencia de preceptos positivos expresos, y en ese sentido, no resulta adecuado hablar de una norma de exención, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, dependiendo de si se trata de una exoneración total o una parcial. Estas normas no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.

Por tal motivo, no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes. Se trata de que la obligación tributaria está exenta (o derogada), o surge con un monto más reducido, de conformidad como está lo define la norma tributaria (hecho imponible). Por ello, la mayoría de la doctrina

concluye que "La exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configurada del tributo."²²⁵

En este sentido, es claro que no puede alegarse la existencia de un derecho adquirido a disfrutar de una exoneración, por cuanto, en virtud de la potestad tributaria reconocida por el poder legislativo de crear contribuciones establecido en la Constitución Política, ésta puede derogarla en cualquier momento

Por ejemplo si en un momento determinado y bajo ciertos presupuestos, la Ley exonera del pago de impuestos a los vehículos de los funcionarios del servicio exterior, ello no otorga a los beneficiarios, que fueron nombrados bajo esas condiciones, una exención indefinida en el espacio y el tiempo, ni un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada a su favor, en el sentido de que aquéllas no puedan ser modificadas nunca jamás, puesto que esto implicaría crear una limitación a la potestad impositiva del Estado (creando una inmunidad indefinida), que no contempla la propia Constitución Política. Las exenciones, no obstante, fueron concedidas en función de determinadas condiciones valoradas en su momento por el legislador, y pueden ser derogadas o modificadas por una ley posterior, aun cuando se trate, como en este caso, de los vehículos de los funcionarios del servicio exterior. Tal proceder no resulta arbitrario por sí solo, sino que aparece como una respuesta a las necesidades fiscales del país y en el entendido de que su aplicación lo será hacia el futuro, es decir, que surtirá efectos a partir de su vigencia.

No obstante debe aclararse que sí se genera un derecho subjetivo el reconocimiento de la exención respecto de los sujetos pasivos o hechos que la ley haya establecido previamente por parte de la hacienda pública, y una omisión o desconocimiento por parte las autoridades correspondientes implicaría una afectación a un principio general de derecho, el de la seguridad jurídica, en relación con un principio constitucional, el de la irretroactividad de la ley.

b. Distinción entre la exención y "no sujeción" tributaria.

²²⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 84.

Por la similitud de sus efectos²²⁶, a nivel doctrinal, en algunos supuestos resulta difícil la distinción con la no sujeción. Por tal motivo, se ha intentado hacerlo desde diversos criterios para explicar la especial naturaleza jurídica de ambas figuras, y su distinta función en el sistema tributario, tales como el la estructura del precepto, interés o fin querido por el legislador y el contenido de la norma, o²²⁷su interpretación; que se intentará explicar a continuación.

i. *Desde el punto de vista formal, o de la estructura.*

Es el criterio que más aceptación ha tenido, parte del estudio de la estructura jurídica de las figuras. Así, la de la no sujeción es bastante sencilla, por cuanto deja por fuera el hecho imponible, siendo, para efectos del tributo concreto, hechos irrelevantes o ajurídicos, al escapar de su ámbito, de manera que no nace a la vida jurídica la obligación tributaria; motivo por el cual

"... no cabe eximir o liberar de deberes que no han nacido."²²⁸

Es así, como en la no sujeción no hay realización del hecho imponible, por cuanto la misma norma que lo tipifica, define los hechos cuyo ámbito no cubre (ajuridicidad).²²⁹ Por tal motivo las normas de no sujeción son muy sencillas, en tanto especifican la realidad, al aclarar lo que es.

Por su parte, las exenciones tienen una estructura mucho más compleja, al

²²⁶En los casos de la no incidencia y de la exención total, los efectos jurídicos se manifiestan de la misma manera: la no obligación de pago. Precisamente por esta identidad de efectos, muchos autores han obviado la distinción, pues bien, en sentido estricto, no existe diferencia entre unos y otros supuestos, de manera que poco afecta la calificación que el legislador le ha determinado hecho.

²²⁷ Se ha generado un criterio de distinción a partir de la interpretación de las normas, que pretende determinar los principios justificativos de cada disposición relativa al presupuesto del tributo, sea, si constituye o no una excepción al tratamiento ordinario del tributo que pretende generar un tratamiento de favor. Se trata de un análisis casuístico, sea, caso por caso, y que tiene en cuenta todo el complejo de normas que regulan el tributo, sea la función de la norma y los principios a los que responde. Sin embargo, es criticado por no aportar ningún parámetro de distinción universal, no ofrecer rasgos de individualización de cada tipo de norma, y no facilitar los atributos y cualidades emblemáticas y conformadoras de una categoría jurídica. Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 5.

²²⁸ Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 4.

²²⁹Por esta circunstancia, se ha estimado que las normas de no sujeción no añaden nada al ordenamiento jurídico, y por tal motivo, más bien se trata de normas didácticas o aclaratorias, cuyo propósito es evitar una confusión de su aplicación. Estas normas no tienen la virtud de provocar el efecto de la exclusión de la obligación tributaria.

integrarse con un precepto tributario de sujeción, y una disposición exoneradora o hecho imponible exento, cuyo presupuesto de hecho se halla comprendido en el precepto de sujeción. Así, las normas exonerativas delimitan, conforman y modulan el hecho imponible, pueden ampliar o reducir los hechos o a los sujetos hasta desfigurar casi por completo el presupuesto normativo; de manera que bien puede estimarse que determinan el alcance y proyección del hecho que se grava (exoneración objetiva) o al sujeto gravado (exoneración subjetiva).

En estos supuestos, se produce la norma de sujeción, pero no la obligación de pago, en tanto la norma exoneradora anula los efectos habituales de su verificación. Sea, se ha producido el hecho imponible, y ha surgido el deber de realizar la prestación tributaria, pero éste es liberada en virtud de la exención.

Interesa resaltar que ambos tipos de normas son incompletos, por carecer de autonomía, ya que tienen efectos jurídicos únicamente en tanto se definen en relación directa con el hecho imponible.

ii. Desde el punto de vista de los fines que persiguen.

Este criterio se define a partir de la finalidad o función de la norma, de manera que se intenta determinar el objeto de la exención o no sujeción; con lo cual bien puede estimarse que constituye el elemento teleológico o substancial estas figuras; y que atiende, no sólo al interés inmediato –individual o general- tutelado por la norma en cuestión; sino por fin social y público, o criterio social de justicia que inspira y busca la norma –perspectiva superior y de índole constitucional-. En este sentido, se ha intentado definir si existe un elemento que debe ser tomado en cuenta por el legislador a la hora de diferenciar entre ambas figuras, esto es, si se puede definir como técnica legislativa integrada por principios y criterios que vinculan al legislador en esta determinación. De tal suerte que se ha estimado que las exenciones encierra

"[...] un contenido positivo de justicia, o en general, de interés público que se quiere tutelar, y en virtud del cual la norma tributaria antepone esa necesidad a la del pago del tributo, y sacrifica el interés recaudatorio propio de la norma

tributaria, ..."230

De tal suerte, que para el jurista español Lozano Serrano,

"la norma de exención incorpora un contenido de justicia que se proyecta sobre el hecho imponible, configurándolo y codefiniéndolo, y, en segundo lugar, la norma de exención no es una norma excepcional o de negación del tributo, sino una norma que incorpora un contenido positivo cuyo fundamento válido se encuentra en la proyección de los principios de justicia o de los fines concretos de la política social, económica, etc. Siendo así las cosas, ni las normas de exención son accidentales o convertibles en –por ejemplo- subvenciones (pues su presencia en el ordenamiento dista mucho de ser meramente accidental y su versatilidad es irrelevante al otorgarse un contenido positivo orientado al principio de justicia y demás fines constitucionales) ni la distinción con las normas de no sujeción puede seguir siendo meramente formal, sino que reviste también un carácter positivo."231

En razón de lo anterior, en tanto a la exención se le asigna un contenido positivo y revitalizador, es insuprimible; motivo por el cual, el legislador, a la hora de determinar su establecimiento, debe valorar y hacer un pronunciamiento expreso de ese especial contenido.

También se la finalidad de la exención desde el punto de vista del contribuyente, en tanto atiende a la protección de sus intereses, sea reduciendo o eximiendo o excluyendo la carga tributaria.²³²

En cambio en los supuestos de no incidencia, no puede detectarse interés alguno que haya sido tomado en cuenta por el legislador, por no tutelarse valores ni intereses jurídicos individuales, no hay fin público que se quiera realizar, ni tampoco ninguna proyección particular de los principios de justicia, toda vez que al no existir un fin propio, ni principio material que fundamente estas normas, no puede darse tampoco ese deber de contribuir, propio del Derecho Tributario: al no haber sacrificio, no hay evaluación legal de estos hechos ajurídicos.

²³⁰ Lozano Serrano. Las exenciones y derechos adquiridos. Editorial Tecnos. Madrid. España. 1980. Citado por Herrera Molina, Pedro Manuel. Op. Cit. p.42

²³¹ Lozano Serrano. Citado por Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 14.

²³² Martínez De Pisón, Juan Arrieta. Op. Cit. p. 6.

Esta situación ha permitido determinar la diferenciación a partir de un nuevo elemento, la convertibilidad de ambas normas; de suerte, que mientras que la exención puede ser sustituida por una subvención²³³, la no sujeción no admite esta condición, pues –se reitera–, se trata de hechos irrelevantes para el ordenamiento jurídico.

C. El mínimo vital y sus elementos de cuantificación.

1. La proyección de la proporcionalidad tributaria en la base imponible y el tipo de gravamen.

a. En la base imponible.

La doctrina ha conocido en señalar que, en los tributos variables, la cuota tributaria viene determinada por la combinación de la base imponible y el tipo de gravamen. Sin embargo, pese a esta igualdad de planos entre ambos conceptos, la base imponible ha merecido una dedicación por parte de los estudios del Derecho Tributario que no ha tenido el tipo de gravamen, del que sólo pueden citarse escasas aportaciones.

En mi opinión, la responsabilidad de esta situación hay que atribuírsela, una vez más, a la hegemónica posición que la doctrina ha otorgado al hecho imponible, de modo que como la base imponible se ha conectado directamente con uno o varios de sus aspectos, los distintos autores, han abordado su estudio como una proyección del propio hecho imponible. Por el contrario, el tipo de gravamen, introducido directamente por la Ley, sólo puede relacionarse con el hecho imponible de forma mediata, a través precisamente de su conexión con la base imponible.

Así, Cortés Domínguez afirmaba que la base imponible no es “el resultado de medir la base, sino el resultado, permítaseme la expresión, de medir el presupuesto de hecho, de determinar concretamente, en todos sus matices y

²³³ Se advierte, en todo caso, que no resulta legítimo la identificación entre exención y subvención; no obstante que directa o indirectamente tengan fines concurrentes, y operen como incentivos comunes para el aumento de la producción, mayor ocupación, fomento de las inversiones, incremento de las exportaciones, protección de industrias nacionales, etc.

valorado oportunamente, el hecho jurídico del que nace la obligación de contribuir”²³⁴.

Para el citado autor, la eficacia del principio de capacidad económica, como instrumento metodológico que vincula a todas las categorías dogmáticas empleadas en la elaboración del tributo, debía de detener su reflejo también en la base imponible.

Además, en consecuencia con las principales construcciones italianas, entendía que al hecho imponible, como elemento caracterizador de todo tributo, le correspondía el deber de adecuar el tributo a la capacidad económica absoluta de la promesa.

Luego, era lógico que la base imponible, como elemento que debía cuantificar la capacidad económica relativa, estuviese siempre estrechamente ligada al hecho imponible como elemento generador de la obligación tributaria, cuya cuantía se trataba de averiguar²³⁵.

Como escribe Cortés Domínguez, *“nuestra idea es muy simple: la cuota tributaria debe reflejar, de la manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente. De tal forma que la determinación de la cuota debe lograrse por instrumento idóneos que permitan que, de acuerdo con la participación, con el grado con que el sujeto pasivo ha realizado la acción hipotizada en la norma,*

²³⁴ Cortés Domínguez, M. “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *ob. Cit.*, pág. 1041.

²³⁵ En nuestra opinión, se consolida así la tendencia a conocer de los distintos elementos estructurales con los diferentes aspectos del hecho imponible.

En realidad, Cortés Domínguez trata de conectar la base imponible con el aspecto cuantitativo del hecho imponible, de la misma forma en que el sujeto pasivo queda unido al elemento subjetivo del presupuesto de hecho: “se encentren ejemplos doctrinales y legales que abona la aceptación de un concepto de base imponible que, alejándose de lo propuesto por nosotros separa totalmente el hecho imponible de la base imponible. En la construcción de estos autores, la base imponible adquiere una total independencia del hecho imponible y se convierte en un elemento aislado del tributo. Este error de perspectiva, que en su día cometieron eminentes autores respecto de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, al configurarlos simplemente como deudores del tributo, olvidando que no eran más que la concreción del aspecto subjetivo del presupuesto de hecho, debe ser evitado a toda costa si no queremos perder el más valioso instrumento de interpretación de la dogmática del tributo que es el principio de capacidad contributiva” (ibídem, págs. 1042-1043).

llegue a una situación coherente en virtud de la cual, a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponda una mayor cuota tributaria”²³⁶.

De esta manera, la base imponible aparece como un elemento imprescindible de justicia tributaria destinada a medir la intensidad en la realización del hecho imponible, como paso insoslayable para que la cuota tributaria quede determinada conforme a la capacidad económica del llamado a contribuir. Su conexión con un presupuesto de hecho susceptible de ser realizado en distinto grado es, pues, la propia razón de su existencia²³⁷.

La doctrina posterior ha tenido que replantear la relación existente entre el hecho imponible y la base imponible con fundamento en el principio de capacidad económica, sobre todo en relación con aquellos casos en los que existe una disociación entre la riqueza cuantitativa por la base imponible y los supuestos recogidos en el hecho imponible del impuesto.

Por una parte, algunos autores han seguido sosteniendo, en la línea mantenida por Cortés Domínguez, que la base imponible tiene que estar ligada necesariamente al hecho imponible.

Así, para Ramallo Massanet la relación entre el hecho imponible y base imponible no se fundamenta sólo en una manera “razón lógica: que la base es uno de los elementos para pasar del hecho imponible (que dio lugar a la existencia de la obligación) a la cuota (que posibilita la extinción de la obligación)”²³⁸, sino que,

²³⁶ Ídem págs. 1038-1039.

²³⁷ No obstante no podemos dejar de mencionar la posición de Vicente-Arche Domingo rechazo que el parámetro (término utilizado por el autor por influencia de Berliri) tenga, siempre y necesariamente, que medir el presupuesto de hecho de la obligación tributaria (“Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, *ob. Cit.*, págs.. 928-929). La posición de este autor, manteniendo lo que contribuye el elemento esencial del análisis de los elementos del cuantificación, a saber, le necesaria vinculación del parámetro a las exigencias derivada del principio de capacidad económica (*ibídem*, págs. 931-932), supone –a nuestro juicio- un moderado alejamiento de la postura tradicional que convierte al hecho imponible en el punto de referencia necesario de cualquier elemento dogmático del Derecho Tributario, ante la evidencia de que, en el momento de redactar su trabajo, existan múltiples ejemplos en los que se llevaba a cabo esa disociación entre el hecho imponible y parámetro. El planteamiento de la polémica entre Cortés Domínguez y Vicente-Arche Domingo puede consultar en el trabajo de Lejeune Valcárcel, Ernesto. “Algunas reflexiones sobre la noción de base”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* No. 181, 1986, pág., 1199 y ss.

²³⁸Ramallo Massanet, Juna. “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* No. 20, 1978, pág. 614.

El mecanismo autor sostiene que el proceso lógico de aplicación del tributo requiere, al contrario de lo que piensa la mayoría de la doctrina, de dos silogismos diferentes: “en primer lugar y el

ante todo, “es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad contributiva. Si por carga fiscal entendemos la que cada ciudadano soporta, lo que cada uno paga al ente público, resulta que lo que quedará sujeto a la existencia constitucional mencionada será tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago”²³⁹

Por consiguiente, el autor citado entiende que la principal relación debe establecerse siempre entre hecho imponible y base imponible, luego cuando la riqueza que se pretende gravar no se recoge en el presupuesto de hecho, se produce una desvinculación entre objeto del tributo y hecho imponible, pudiéndose configurar la base imponible como la mediación de dicho objeto. A su juicio, este hecho produce necesariamente una distorsión del sistema tributario²⁴⁰

En la misma línea de pensamiento, Cors Meya identifica plenamente la base imponible con el aspecto cuantitativo del hecho imponible. En opinión del autor citado, “la base imponible se identifica con los distintos aspectos cuantitativos o las distintas medidas que nos puede ofrecer el hecho imponible. Con lo cual, la base imponible coincide plenamente con el aspecto cuantitativo del hecho imponible. Coincide, ya que si por voluntad las legislador el hecho imponible se puede realizar de distinto modo o intensidad, entonces el aspecto cuantitativo de ese hecho variable estará representado por todas las bases que sean hipotéticamente posible en aplicación de esa criterio o unidad de medida que exprese la norma”²⁴¹. De esta forma, la estrategia del autor se dirige a incorporar los preceptos reguladores de la base imponible en el ámbito del presupuesto de la norma y no de la consecuencia jurídica²⁴², por lo que creemos que el concepto de hecho

hecho imponible real, siendo la conclusión la subsunción o no del segundo en el primero, y, en consecuencia, el nacimiento o no de la obligación tributaria. En segundo lugar, deberemos realizar otro razonamiento cuyas premisas, mayor o menor, serán la base imponible normativa y, de nuevo, el hecho imponible real, siendo la conclusión a la que se llega la base imponible normativa y, de nuevo, el hecho imponible real, siendo la conclusión a la que se llega la base imponible fáctica, es decir, el elemento netamente variable para la cuantificación de la prestación” (*ibídem*, pág. 621).

²³⁹ Ídem, pág. 623.

²⁴⁰ Ídem, pág. 624.

²⁴¹ Cors Meya, Xavier. “La base imponible”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* No. 72, 1991, págs. 492-493.

²⁴² Como afirma el autor: “en efecto, la base no forma parte del mando o consecuencia, en el plano normativo forma parte del supuesto de hecho, es su expresión cuantitativa, es decir, la que nos

imponible queda expedido, incorporando en su seno la riqueza medida por la base imponible, con independencia de que la misma se recoja o no lo que estrictamente constituye el auténtico hecho imponible.

Por ello, más que sostener la existencia de una relación esencial entre hecho imponible y base imponible, lo que propone Cors Meya es una subsunción de éste concepto en aquél, de modo que si la base mide algo distinto de lo recogido en el hecho imponible, entonces ese algo queda incorporado al mismo a través de las normas que regulan la propia base.

En palabras del autor citado, “la base normativa siempre cuantifica el aspecto u objeto del presupuesto de hecho, incluso cuando cuantifica un objeto que no coincide con el inicialmente enunciado en la acción, estado o situación tipificada como hecho imponible, ya que al estar la base normativa integrada en el propio presupuesto de hecho, entendido éste en su configuración global –como contenido de todos los elementos determinantes del efecto jurídico, y no sólo como el que tipifica la acción, estado o situación que se somete a gravamen-, al ser, en definitiva, su expresión cuantitativa, es la que nos indica en última instancia el verdadero objeto gravado por el presupuesto de hecho”²⁴³.

Una tercera postura que también trata de mantener la relación entre hecho imponible y base imponible es la sostenida por Pagés y Galtés, quien confirma su naturaleza lógica, aunque –y aquí se encuentra la diferencia fundamental con otras teorías que hemos descrito- asegura que dicha relación sólo constituye una existencia de justicia tributaria con carácter general, de tal forma que “deben dejarse a salvo los puestos excepcionales en que el principio de capacidad económica puede verse a salvo los supuestos excepcionales en que el principio

indicará cómo se cifra ese hecho imponible en cada caso; y en el plano real, como diría Cortés: es el resultado de medir, concretar o fijar la participación del sujeto en el hecho imponible. Una cosa es la determinación del presupuesto de hecho, y por eso mismo su determinación cuantitativa o, si se prefiere, la determinación de la base; y otra cosa es la determinación o liquidación de la deuda, con la aplicación del tipo a esa base ya determinada.

La base no forma parte de la consecuencia jurídica, no realiza esa función proyectiva, en todo caso, se le puede atribuir por la naturaleza del tipo de gravamen una función intermedia, como diría Kruse, es decir, una función puente entre el supuesto y el mandato” (ídem, pág. 489).

²⁴³ Ídem, pág. 504.

de capacidad económica puede verse atemperado e incluso sustituido (lo cual no significa infringido) por otros principios también constitucionales”²⁴⁴.

De esta manera, el autor entiende que la base imponible se relaciona con el hecho imponible en base al principio de capacidad económica solamente cuando el objeto del tributo se recoge en el presupuesto de hecho. En los restantes casos, la ligazón existente entre los distintos componentes pierde consistencia y su fundamento se debe buscar en otros principios constitucionales²⁴⁵.

En una línea diferente, otros grupos de autores han preferido reafirmar la vigencia, en todo caso, del principio de capacidad económica de los principios estructurales del tributo, incluso acosta de realizar la relación existente entre el hecho imponible y la base imponible y de potenciar la noción de objetos de tributo.

Desde una posición muy tímida, Génova Galván sigue refiriendo la relación fundamental del hecho imponible y base imponible adquiere especial importancia²⁴⁶

En consecuencia, el autor citado se ve obligado a reconocer que en los supuestos en los que el hecho imponible no refleja la capacidad económica gravada por el tributo, tal como sucede en la imposición indirecta al determinar la base imponible el legislador ha de tener en cuenta la total estructura del impuesto y principalmente la repercusión legal del mismo, toda vez que la riqueza se quiere gravar es la del consumidor y no la del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible²⁴⁷

Por tanto, a juicio del autor que venimos comentando, sigue siendo válida la doctrina que sostiene la relación lógica entre el hecho imponible, si bien dicha

²⁴⁴ Pagés y Galtés, J. “La función cuantificadora del tipo de gravamen”, en *Cívitas Revista Española de Derecho Financiero* No. 72, 1992, págs. 548-549.

²⁴⁵ Según el autor que venimos comentando, “la otra forma de la base es la que la relación con el hecho imponible midiendo alguno de sus aspectos. Pues bien, cuando este elemento medido por la base imponible está constituido por el objeto del tributo el círculo metodológico se cierra armoniosamente cual perfecta obra arquitectónica se trate. Primero el legislador toma algún bien, alguna riqueza indicativa de la capacidad contributiva absoluta constituyéndola en objeto del tributo; después la hace partícipe del hecho imponible para que tal bien o tal riqueza gravada esté presente a la hora de provocar el nacimiento de la obligación tributaria; seguidamente aquella misma riqueza es medida por la base imponible para que aquella capacidad contributiva absoluta, generalizada, se relativice. Finalmente, se le aplica el tipo de gravamen subjetivizando, junto con otros elementos cuantificadores no esenciales, el tributo, fijando en qué medida tiene que tributar cada sujeto de acuerdo ya con su capacidad contributiva” (ibídem, págs. 549-550).

²⁴⁶ Génova Galván A. el concepto de base imponible revista española de derecho financiero n 43 1984, pág. 365

²⁴⁷ ídem pág. 366

relación adquiere diversos matices según la configuración adoptada con el tributo con respecto a la capacidad económica gravada²⁴⁸

Con más rotundidad, otros autores se destacan por entender que la relación fundamental con la base en el principio de capacidad económica, se produce entre La base imponible de la base imponible y el objeto del tributo.

En este sentido, Martin Delgado afirma que habrá tributo cuyo presupuesto normativo no contenga el elemento expresivo de la riqueza gravada, produciéndose entonces una distinción entre el presupuesto y el objeto del tributo. Razonando así también la base imponible debe ser objeto de reflexión, ya no será siempre la mediación de la capacidad incluida e indicada expresamente por el hecho imponible que podrá estar incluida o no en la definición del presupuesto ²⁴⁹

Igualmente, Lejeune Valcarcel, sostiene que la base, esa punibilidad una mediación de la riqueza que se quiere gravar, del objeto del tributo y solo como cuándo ocurrirá ciertamente en la mayor de los casos, el objeto del tributo es incorporado al elemento imponible, podrá afirmarse que la base es mediación del elemento material del mismo ²⁵⁰

El propio Cors Meya, pese a su peculiar que hemos descrito anteriormente entiende cuando el hecho imponible contempla en su hecho objetivo un índice de riqueza distinto al que se quiere gravar con el tributo es decir cuando no se cumple una de las funciones que en principio tienen encomendado en la estructura del tributo entonces es lógico que la base imponible se separe del enunciado del hecho imponible y mire directamente el objeto del tributo, por supuesto la base también puede medir la riqueza que, y en cierta medida separarse del objeto del tributo aunque no puedan desconectarse totalmente del mismo.

²⁴⁸ Para el citado autor la relación entre la base imponible y el hecho imponible es inmediata en aquellos supuestos en los que el legislador en la definición del hecho imponible aquel elemento de la acción real indicativo de la capacidad económica no es recogido de la definición del hecho imponible en algunos impuestos indirecto la relación del hecho imponible pueda parecer muy difusionada, pero aun en tales casos puede parecer esta tales relación si entendemos la a la total estructura del impuesto (y en especial a la determinación de los mismos del sujeto pasivo)

²⁴⁹ Martin Delgado, J.M., ob cit pag. 89.

²⁵⁰ Lejeune Valcarcel Ernesto algunas reflexiones de la noción de base

Al cuantificar la base de la riqueza se es acciona el tributo y ser la que en definitiva revelara capacidad económica para algunos de sus titulares ya sea el contribuyente en algunos supuesto de imposición indirecta.²⁵¹

Por mi parte desde los postulado que vengo asumiendo en la presente tesis creo que los elementos de calificación y de su correlativo lógico que representa el mínimo vital.

Por esta razón la base imponible junto con los otros elementos que permiten la cuantificación de obligación tributaria debe articularse coordinadamente con el resto de los elementos estructurales del tributo con la finalidad de gravar la manifestación de la riqueza del tributo que ostenta el auténtico obligado sujeto del deber de contribuir.

En consecuencia la función de la base imponible consiste en cuantificar la magnitud sobre la que se va a aplicar el tipo de gravamen por lo que creemos que el objeto del tributo debe seguir de singular guía del legislador parta regular la normatividad referente a la base imponible debe ser mostrada por la conformación normativa de los restos de los elementos estructurales del tributo.

Puede decirse que el hecho imponible como la base imponible al igual que los restos estructurales del tributo tiene como común misión impuesta en un plano jurídico adecuarse al principio de capacidad económica salvaguardando de todo gravamen a aquella riqueza que no se considere suficiente para contribuir

b. En el tipo de gravamen.

Los gravámenes deben ser de tipos proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la base liquidable para determinar la cuota.

Para determinar la función del tipo de gravamen debemos tomar en cuenta lo siguiente: En primer lugar, no es verdad que un tipo de gravamen se aplique siempre una base liquidable, debido a que cada tributo determinara en función de peculiar estructura su propias necesidades, si el tiempo de gravamen una base imponible o una base liquidable si se aplica distintas bases liquidables como sucede en el impuesto sobre la renta en personas físicas.

²⁵¹ Cors Meya, X los principio de justicia tributaria en la L.G.T. ob. Cit. Pag.94

En segundo lugar, las normas particulares de los tributos permitan las distinciones de diversos tipos de gravámenes que cumplen funciones diferentes en la cuantificación del tributo. Así por ejemplo en el citado ejemplo de las personas físicas como impuesto sobre sueldos y salarios donde se buscara una tarifa tributaria progresivas por escalones puedan distinguirse por un tipo de gravamen marginal, un tipo medio de gravamen o un tipo medio efectivo de gravamen, en algunos casos por sus mismas leyes regulada.

En tercer lugar es necesario destacar la vinculación existente entre el tipo de gravamen y la capacidad económica gravada por el tributo.

En este sentido, la doctrina ha subrayado en sus definiciones de tipo de gravamen la participación del sujeto activo en la capacidad económica cuantificada por la base imponible. Así Poveda Blanco define al tipo de gravamen como el elemento genérico establecido en la norma que partiendo del conocimiento de la base permite en los tributos variables cuantificar la participación del sujeto activo en dicha magnitud.²⁵²

Para Cortez Domínguez el tipo expresa siempre el mecanismo de cuantificación de la prestación tributaria aquella parte que por unidad o escalafón de la base corresponde al Estado o ente acreedor. Si el tipo es una alícuota, la parte se expresa en un porcentaje, si el tipo es específico la parte se concreta en una cantidad determinada, que varía según en una escala practicada en la base. Pero en todos los casos, y siempre referido a la magnitud –en que este expresada la base-, el tipo nos indica la participación del sujeto pasivo en la actividad económica privada. De ahí la estrechísima relación existente entre el tipo de capacidad económica y en consecuencia la polémica -que siempre alrededor del tipo- se ha planteado entre sistemas progresivos y regresivos.²⁵³

Por mi parte y dentro de los límites que nos hemos propuestos en esta tesis doctoral creo imprescindible reafirmar la necesidad adecuada del tipo de

²⁵² Poveda Blanco, Francisco el tipo de gravamen, en *civitas* revista española de derecho financiero n 58, 1998, pág. 171 vid. Igualmente PAGES Y GALTES, J. la función cuantificadoras del tipo de gravamen, ob. Cit., pág. 544

²⁵³ Cortez Domínguez, M ordenamiento tributario español , ob. Cit. Pág. 457

gravamen, como el resto de elementos estructurales del tributo a los requerimientos derivados del principio de capacidad económica.

Es importante definir el tipo de gravamen como parte de la base imponible que le corresponde al acreedor, fundamentalmente por dos razones:

En primer lugar, esta visión del tipo de gravamen puede entenderse cuando se aplica sobre una base imponible que mide la renta de las personas. En estos casos, sí podría afirmarse -hipotéticamente- que la capacidad económica medida en la base imponible se divide idealmente en dos partes: una que corresponde conservar a la persona otra que, a través el mecanismo jurídico de la obligación tributaria, es aprehendida por la Hacienda Pública.

Sin embargo, esta construcción encuentran muchas dificultades para explicar el funcionamiento el tipo de gravamen en otros tributos, por ejemplo difícilmente en un impuesto que gravare el consumo podremos afirmar que una parte de la base imponible (constituida por el precios el bien o servicio consumido) se desplaza hacia la Hacienda Pública. En estos casos la cuantía del consumo realizado es utilizado con elemento para ponderarla a capacidad económica manifestada por la persona, posteriormente calcular la cuota tributaria aplicando el tipo de gravamen obra dicha cuantía.

En definitiva, la cuota tributaria es un porcentaje ideal sobre a la base imponible, pero no una detracción real de la misma, en la medida en que la obligación tributarían no minora el precio del bien o servicio, que es pagado íntegramente por el consumidor además del impuesto correspondiente. No hay, pues, participación de la Hacienda Pública en la base imponible.

Del mismo modo la base imponible del Impuestos sobre la renta manifiesta la capacidad económica de la persona física medida través de la mera titularidad de relaciones jurídicas de carácter económico considerando el ordenamiento tributario, a través de la regulación de un tipo de gravamen que dicha manifestación a de tributar en una cuantía concreta.

Pese a ello, la Hacienda Pública nunca es acreedora de un porcentaje en su patrimonio, sino simplemente de la cuota tributaria resultante de aplicar el tipo de gravamen la base imponible correspondiente. Por lo tanto, puede asegurar que la

Hacienda Pública no participa en el patrimonio del sujeto pasivo, pese a que su valoración constituya la base imponible del impuesto. Pensar en otra forma, afirmando que solamente constituye un auténtico impuesto sobre la renta, aquel que se satisface exclusivamente con cargo al patrimonio de las personas, obliga necesariamente reconducir toda la imposición sobre el patrimonio a una imposición sobre la renta.

En segundo lugar, si bien funcionalmente el tipo de gravamen debe aplicarse necesariamente la base imponible, o una parte de la misma para determinar la cuota tributaria, su vinculación con el principio de capacidad económica no debe derivarse exclusivamente su relación con la base imponible del mismo orden que pensábamos que la adecuación de la base respecto del principio de justicia mencionado no responde únicamente su relación con el hecho imponible.

Dicho de otra manera como he intentado poner de manifiesto en anteriores ocasiones, la doctrina tradicional ha apuntado el hecho imponible como el elemento receptor e la capacidad económica gravada. Por esta razón, la adecuación en la base imponible al principio de capacidad económica debía producirse a través de su relación con el hecho imponible, y a su vez, la conformidad del tipo de gravamen con el citado principio de justicia dependía de su relación con la base imponible, quedando sí el tipo de gravamen en un tercer plano de legitimidad, lo que explica -que no justifica- la escasa preocupación doctrinal por este elemento esencial del el tributo.

Por mi parte, reconozco sin lugar a dudas, la existencia necesaria de una relación funcional entre tipo de gravamen y base imponible en orden a determinar la cuantía de la cuota tributaria. Pero, creo que el cumplimiento de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y, también del mínimo vital, requieren siempre un análisis conjunto de todos los elementos estructurales del tributo con la formalidad de gravar la verdadera manifestación de capacidad económica aprehendida por el tributo (objeto) respecto del auténtico obligado a contribuir, debiendo que dar siempre libre de gravamen la riqueza que no se considere suficiente para contribuir.

En conclusión, el hecho imponible, la base imponible y el tipo de gravamen, junto con el resto de elementos estructurales deben actuar siempre coordinadamente en un mismo nivel de análisis y cada una desde una propia función asignada por la ley reguladora del tributo, con el objetivo de adecuar el gravamen tributario a los requerimientos el principio de capacidad económica.

2. Configuración del mínimo vital a través de los elementos de cuantificación.

En mi opinión todos los elementos estructurales del tributo son responsables del respeto las riquezas que no manifiesta el nivel suficiente para considerarla objeto de tributación. Sin duda, la demostración esta aseveración constituye la justificación de todo el presente capítulo de ésta tesis doctoral.

En este sentido hemos visto en apartados anteriores como la propia definición del hecho imponible, los supuestos de no sujeción o las exencione tributarias pueden jugar un papel fundamental en la tarea de excluir del gravamen tributario a aquellas manifestaciones de riqueza que se consideren dignas de quedar exoneradas en virtud de respetar un mínimo vital.

De este modo, por ejemplo, un Impuesto sobre el consumo de bienes y servicios de lujo conlleva, por la propia definición de su hecho imponible, el respeto a la riqueza que debe quedar al margen de toda tributación. Si, por el contrario, el hecho imponible se determina únicamente por el consumo de todo tipo de bienes y servicios, podrías salvarse el respeto al mínimo vital mediante una exención de los consumos que se consideren de primera necesidad.

En ambos los elementos estructurales lógicamente anteriores al proceso del tributo habrían solventado los requerimientos de justicia tributaria inherentes al mínimo vital.

Por esta razón, no comparto esta opinión de Génova Galván cuando niega que el mínimo vital pueda recogerse en el hecho imponible del impuesto, decantándose en todo caso, por su recepción necesaria a los elementos de cuantificación del tributo.

Según el autor citado, "a nivel teórico, podría pensarse en una norma que preceptuara" constituye el hecho imponible de la obtención de una renta anual superior a X pesetas"; con lo que se estaría dando entrada al aspecto cuantitativo en el hecho imponible contra lo que exponemos en el texto. Tal norma adolecería de una defectuosa técnica legislativa y no respondería a las categorías jurídicas que se han elaborado por la doctrina. A mayor abundamiento, piénsese en nuestro derecho positivo, en donde los problemas del mínimo exento se recogen en la base imponible y en el tipo de gravamen y nunca en el hecho imponible.²⁵⁴

A mi juicio, Génova Galván limita las expresiones del mínimo exento a los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, lo que desde un correcto entendimiento del instituto en cuestión, vinculado al principio constitucional de capacidad económica y al deber de contribuir como piezas insoslayables de la creación y aplicación de todo tributo, no puede sostenerse.

Desde mi punto de vista, el juicio de legitimidad constitucional recae sobre el tributo en su conjunto, siendo todos los elementos estructurales que lo conforman responsables de que su regulación sea acorde con el principio de capacidad económica.

Incluso, en un segundo término, la mera oportunidad técnica de introducir el mínimo exento a través de uno u otro elemento estructural dependerá de la concreta articulación del tributo en orden a gravar la riqueza correspondiente. Tras estas precisiones, sí puede llegar a afirmarse que en los impuestos pretendidamente sintéticos sobre la renta o sobre el patrimonio global -a los que el autor mencionado limita su comentario- parece más plausible introducir el mínimo exento mediante los elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

²⁵⁴ Génova Galván A. el concepto de base imponible, ob. , pág. 365 nota 154.

a. Reducción de la base imponible.

Enlazando con lo sostenido anteriormente puedo afirmar que una de las fórmulas así inmediatas de introducir el mínimo vital, cuando el hecho imponible se define de una manera tan amplia como para englobar también la riqueza que no debe ser objeto de tributación (así o curre, por ejemplo, con la tributación global sobre la renta o el patrimonio), consiste en practicar una reducción sobre la base imponible equivalente al nivel de riqueza que queremos dejar exonerado de tributación.

Para Bayona De Perogordo y Soler Roch, las reducciones de la base imponible deben distinguirse de los meros substraendo de la base imponible (gastos deducibles cargas, deudas, etc.), ya que estos últimos forman parte de la propia base imponible, cuyo cálculo combina elementos positivo o negativos, traen su causa de las normas reguladoras de dicha base en la ley de cada tributo. Las reducciones en cambio con un elemento externo y ajeno que actúa sobre la cifra de base imponible, una vez calculada ésta y produciendo sobre la misma un efecto desgravatorio que conlleva una disminución de dicha cifra; traen su causa de las normas que establecen en beneficios tributarios de este tipo en la ley del tributo²⁵⁵

En consecuencia, la base liquidable, resultante de minorar la base imponible en esta reducción por mínimo exento, es la auténtica plasmación de una riqueza apta para recibir la aplicación del tipo de gravamen, dando como resultado una tributación perfectamente acorde con los postulados de justicia tributaria"

b) Los tipos de gravamen cero

Otra manera idónea de articular el mínimo exento en la estructura del tributo consiste en la regulación del tipo de gravamen cero. Es decir, se trataría de aplicar a toda parte de la base imponible liquidable un tipo de gravamen pero, de modo

²⁵⁵ Bayona De Perogordo Juan.y Soler Roch, María Teresa, ob. cit., tomo II, pág. 159

que la cuota tributaria para ese tramo de riqueza es cero y, en consecuencia produce el efecto jurídico de quedare exonerado tributación²⁵⁶

Pensemos, por ejemplo, en un impuesto que gravase todo tipo de consumos, asignando tipos de gravamen diferentes en función de la necesidad de los citados consumos lo que probablemente mejoraría la progresividad de cualquier sistema tributario (aunque esta cuestión se encuentra fuera de los límites de nuestra investigación) en este caso el mínimo exento podría articularse inmediatamente aplicación de un tipo de gravamen cero a los consumase primera necesidad.

La doctrina se ha planteado la naturaleza jurídica del tipo de gravamen cero. En este sentido Martínez de la Fuente lo ha equiparado plenamente a la exención tributaria, entendiendo que "no es un tipo de gravamen, pues no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino, antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa en el gravamen, por lo que su carácter de exención aparece."²⁵⁷

Por el contrario, otros autores en encontrado diferencias significativas entre ambas figuras. Para Bayona De Perogordo y Soler Roch, "la doctrina tiende a asimilar la naturaleza del tipo cero a la exención total por considerar que, en ambos casos' se impide el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, creemos que el mecanismo jurídico de un beneficio que actúa sobre el tipo de gravamen distinto del que actúa sobre el hecho imponible: éste impide, efectivamente el nacimiento de la obligación tributaria, pero aquél determina la inexigibilidad de dicha obligación por inexistencia de la prestación. Ello es, precisamente lo, que explica que se mantengan intactos los derecho conectados a la obligación tributaria, porque estas eh a devengado. Los efectos del tipo cero -como los de todo

²⁵⁶ Poveda Blanco parece aceptar la idea de que el tipo de gravamen cero actúe como mínimo exento (vid. Poveda,Blanco, F. "El tipo de gravamen "ob. cit., pág. 210)"

²⁵⁷ Martínez Lafijente, A. "El tipo cero y las exenciones tributarias," ob. cit., pág.74. De igual modo, se ha afirmado que "el tipo cero no es una técnica de gravamen, sino una técnica desgravatoria, si se prefiere, una forma de exención", en Casado Ollero, Gabriel y Herrero Madariaba, Juan. "La introducción el tipo cero en el IVA.

beneficio que actúa en el proceso de cuantificación- se limita, estrictamente a, la presentación tributaria lo que ocurre en este caso es que la reducción de la prestación a "cero" por el efecto aritmético de la aplicación del tipo, determina la lógica inexigibilidad e la obligación²⁵⁸.

De este modo, continúan los profesores citados," la ventaja de esta técnica frente a la exención total es la limitación del efecto desgravatorio la obligación tributaria, sin afectar a otras situaciones jurídicas relacionadas con el devengo de dicha obligación; en este efecto es especialmente en el Impuesto sobre el Valor Agregado, cuya peculiar estructura jurídica conecta a la realización del hecho imponible que genera la obligación tributaria principal el derecho al acreditamiento del IVA soportadas por el sujeto pasivo.²⁵⁹

En están misma línea de pensamiento, Pagés y Galtés ha sostenido que "es cierto que el tipo cero tiene a particularidad de eximir, pero no es menos cierto que lo hace de forma muy distinta a la tradicional exención que por afectar a la primera parte de la norma tributaria exime impidiendo la puesta en marcha del mecanismo cuantificador del tributo, pues el tipo cero exige cuantificando en cero, es decir, aplicando el porcentaje, el multiplicando o la "suma" será la base imponible.

De ahí que el tipo cero se nos presente como una figura tributaria híbrida que estructuralmente participa del concepto de tipo de gravamen al relacionarse con la base imponible para cuantificar la a obligación tributaria, pero que funcionalmente participa del concepto de exención total al determinarla inexistencia de tal obligación por ser ésta cuantificada en cero²⁶⁰

Por nuestra parte, consideramos que el tipo de gravamen cero es un auténtico tipo de gravamen en la medida en que se aplica una base imponible o liquidable para el cálculo de la cuota tributaria, de forma que, como acertadamente han señalado

²⁵⁸ Bayona De Perogordo.,J .y Soler Roch,M, T., ob. cit., tomo I, págs.1 64-165.

²⁵⁹ídem, pá9" 164" En sentido análogo, Ramallo Massanet, Juan. El tipo de gravamen, en AA.VV. Comentarios a la ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenajea Sainz de Bujanda). Ed. Instituto de Estudios Fiscales Madrid,

²⁶⁰Pagés y Galtés, J . "La función cuantificador del tipo de gravamen, "ob. cit., pág.579.

algunos de los autores citados, sus efectos no son estrictamente los mismos que en el supuesto de una exención tributaria, sino que dependerá de la concreta articulación del tributo en orden a la captación de la riqueza gravadas por el mismo.

Desde este planteamiento, son asumibles las palabras de Ramallo Massanet cuando afirma que "entiendo que la técnica de efectos económicos desgravatorio del tipo cero no es subsumible en una de las categorías dogmáticas que el Derecho tributario tienen más o menos acuñada en orden a la disminución de la cuantía de la prestación. Por el contrario, en cada caso dependerá de la estructura del tributo al que se aplique y, consecuentemente, se podrá asemejar más a una exención o a un supuesto de no sujeción dependiendo de aquella estructura normativa."²⁶¹

Por otro lado, dada la descripción del tipo de gravamen cero que hemos utilizado al comienzo, creemos que los supuestos subsumibles en dicho concepto no se restringen únicamente a los casos en los que se aplica un tipo proporcional cero a la base imponible o liquidable, sino que también debe incluirse aquellos impuestos que, poseyendo un tipo de tarifa regresiva por escalones, asignan el tipo cero al primer escalón de base imponible liquidable.

c) Las deducciones de la cuota

Finalmente las deducciones e la cuota también pueden ser utilizadas al incorporar al tributo las exigencias derivadas del mínimo vital, aunque pueda parecer más correcto técnicamente dejar esta área en manos de los anteriores elementos de cuantificación.

²⁶¹ Ramallo Massanet, Juan "El tipo de gravamen", ob. Cit. , pág.898

CAPITULO QUINTO.

EL MINIMO VITAL EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

A. Los regímenes actuales de tributación en las personas físicas afectos al mínimo vital.

1. El régimen de salarios y los mecanismos de salvaguarda de los ingresos para el trabajador.

a. Los ingresos exentos como medida de liberación del impacto del gravamen.

En principio debemos saber ¿Qué se entiende por salario?, por consiguiente veamos qué dice la Ley Federal del Trabajo:

“Artículo 82.- Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.”

Luego entonces se entiende que percibimos un salario o retribución siempre que exista una relación de trabajo. También encontramos el significado de salario en la legislación internacional, como lo es el Convenio internacional del trabajo no. 95 relativo a la protección del salario, el cual en su artículo 1 establece que:

“Artículo 1. A los efectos del presente Convenio, el término salario significa la remuneración o ganancia, sea cual fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, fijada por acuerdo o por la legislación nacional, y debida por un empleador a un trabajador en virtud de un contrato de trabajo, escrito o verbal, por el trabajo que este último haya efectuado o deba efectuar o por servicios que haya prestado o deba prestar.”

Vale decir que lo anterior es una definición más completa, pues establece ciertos elementos que lo constituyen. Un elemento importante es su fijación, en nuestro país la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos mediante resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación del 18 de diciembre de 2015, vigente a partir del 1 de enero de 2016, constituyó el salario mínimo en \$ 73.04.

Por otra parte, nos preguntamos ¿Cómo se integra el salario?, según la Ley Federal del Trabajo “el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones,

prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”²⁶²; sin embargo como veremos más adelante algunas de esas percepciones están exentas del pago de impuesto sobre la renta (ISR), impuesto que ocupa nuestro tema central “régimen de salarios”.

De acuerdo al Código Fiscal de la federación existen los siguientes regímenes fiscales que aplican para las personas físicas:

Asalariado

Las personas físicas que perciben salarios y demás prestaciones derivadas de un trabajo personal subordinado a disposición de un empleador, incluyendo la participación de utilidades y las indemnizaciones por separación de su empleo.

El término de sueldo suele ser utilizado como sinónimo de salario.

Otros ingresos con tratamiento similar al de salarios:

- Funcionarios y trabajadores de la Federación, Entidades Federativas y de los Municipios.
- Miembros de las fuerzas armadas.
- Rendimientos y anticipos a miembros de sociedades cooperativas de producción.
- Anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- Honorarios a personas que presten servicios a un prestatario en sus instalaciones.
- Los comisionistas o comerciantes que trabajan para empresas personas físicas o personas morales.²⁶³

Las personas físicas pueden obtener ingresos no solamente por salarios sino además por servicios profesionales independientes, por arrendamiento y por actividad empresarial, de la cual solo me voy a ocupar en el siguiente punto de este trabajo recepcional en el del régimen de incorporación fiscal.

Los profesionistas les corresponde tributar en el régimen de personas físicas que obtengan ingresos por prestar servicios profesionales de manera independiente

²⁶² Artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo.

²⁶³ Consultado el 21 de mayo de 2016 en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/asalariado/Paginas/default.aspx

(no como asalariados) a empresas, dependencias de gobierno o a personas físicas en general, por ejemplo: abogados, contadores, arquitectos, médicos, dentistas, ingenieros, entre otros.²⁶⁴

A diferencia de otros ingresos también existe la de arrendador entiéndase personas físicas que obtengan ingresos por otorgar en renta o alquiler bienes inmuebles como son: casas habitación; departamentos habitacionales; edificios; locales comerciales, bodegas, entre otros.²⁶⁵

Otra forma de obtención de ingresos son los que tributan en el régimen de actividad empresarial que además realizan actividades comerciales, industriales, de autotransporte, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas (Para tributar en este régimen no se establece un límite de ingresos).

Por ejemplo: talleres mecánicos, imprentas, restaurantes, cafeterías, cocinas económicas, cantinas, bares, tiendas de abarrotes, misceláneas; minisúpers, escuelas; kinders, guarderías, ferreterías, refaccionarias, entre otras.²⁶⁶

Sin más preámbulos abordaremos el régimen que nos ocupa, y del cual casualmente formo parte, por tanto me veo obligada a pagar el impuesto sobre la renta, mediante la aplicación de una tarifa progresiva a la base gravable, lo que se traduce en que entre más gane, mayor será el descuento del ISR a mi salario total. El artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene los ingresos que se consideran exentos de dicho impuesto. La mayor parte del articulado se refiere a disposiciones aplicables a las personas físicas que perciban ingresos por salarios. El artículo citado establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

- I. Prestaciones distintas de salario mínimo y tiempo extra
- II. Impuesto por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago
- III. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades
- IV. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y otros

²⁶⁴http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/profesionista/Paginas/default.aspx

²⁶⁵http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/arrendador/Paginas/default.aspx

²⁶⁶http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/empresarios/Paginas/default.aspx

- V. Totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador
- VI. Reembolsos de las pensiones de gastos médicos y de funeral
- VII. Prestaciones de seguridad social
- VIII. Prestaciones de previsión social
- IX. Previsión social
- X. Aportaciones y rendimientos de las subcuentas de vivienda y casas habitación
- XI. Cajas y fondos de ahorro
- XII. Cuotas de seguridad social
- XIII. Primas de antigüedad, retiro, indemnizaciones y otros
- XIV. Gratificaciones anuales y otras prestaciones
- XV. Por el excedente de los ingresos se pagará el impuesto
- XVI. Sueldos percibidos por extranjeros
- XVII. Viáticos
- XVIII. Contratos de arrendamientos prorrogados
- XIX. Enajenación de casa-habitación y bienes muebles
- XX. Intereses
- XXI. Cantidades por seguros contratados
- XXII. Herencias o legados
- XXIII. Donativos
- XXIV. Premios
- XXV. Indemnizaciones por daños
- XXVI. Alimentos
- XXVII. Ayuda para gastos de matrimonio, por desempleo y traspasos
- XXVIII. Enajenación de derechos parcelarios
- XXIX. Derechos de autor

Ahora bien, ¿cuáles son las medidas que ha tomado el legislador para aminorar el impacto del gravamen? en cuanto a las exenciones para personas físicas de régimen asalariado señalaremos las siguientes:

- **Prestaciones distintas de salario mínimo y tiempo extra**²⁶⁷

Son exentas las prestaciones distintas del salario que perciban los trabajadores cuyo salario sea de un SMG del área geográfica, siempre y cuando no excedan los límites de la legislación laboral, así como los percibidos por horas extras y percepción por trabajar su día descanso.

Ahora bien, para los trabajadores con salario superior al mínimo la exención será del 50% de su percepción por horas extras y de percepción por trabajar su día de descanso, siempre y cuando dicha exención no supere los 5 SMG. El excedente se considerara gravado para ISR.

- **Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades**²⁶⁸

Son exentas de ISR las indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades que se otorguen a los trabajadores de acuerdo a los contratos colectivos o por contrato Ley. En las mismas no hay limitación en cuanto importe, pero suena lógico que dicha indemnización sea proporcional a su salario, o bien ¿sería congruente pagar más de indemnización que por salario? Al trabajador le convendría pasarse la mayor parte del tiempo enfermo.

En el caso del patrón Infonavit, establece como prestación a sus trabajadores otorgarles el reembolso de los gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, por lo que los mismos serán ingresos exentos para ellos, siempre y cuando se otorgue de forma general.

- **Prestaciones de previsión social**²⁶⁹

Por otra parte si el patrón establece como prestación otorgar a sus trabajadores un subsidio para cuando el trabajador este incapacitado, becas para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, así como otras de previsión social, dichos ingresos para el trabajador se consideraran ingresos exentos. Por ejemplo, actualmente me encuentro becada por mi patrón

²⁶⁷ Artículo 100 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en México.

²⁶⁸ Ibidem.

²⁶⁹ Ibidem.

para realizar mis estudios de maestría, por lo que el “reembolso” por cada pago de colegiatura se encuentra exento.

Podemos decir que lo anterior constituye un término muy amplio que abarca las erogaciones del patrón que tengan como finalidad satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como otorgar beneficios a favor de los trabajadores.

- **Cajas y fondos de ahorro²⁷⁰**

Son ingresos exentos para los trabajadores también, los percibidos de cajas y fondos de ahorro cuando dichos fondos de ahorro sean deducibles para el patrón. Para que dichos fondos de ahorro sean deducibles para el patrón ambas partes deben aportar la misma cantidad y que la aportación del trabajador no sea superior al 13% de su salario. El trabajador podrá disponer de esos recursos una vez al año y al término de su relación laboral. En mi caso mi aportación para el fondo de ahorro es del 4%.

- **Primas de antigüedad, retiro, indemnizaciones y otros²⁷¹**

Los pagos que realiza el patrón a sus trabajadores al término de una relación laboral por concepto de prima de antigüedad, indemnizaciones u otros pagos serán ingresos exentos para el trabajador hasta el límite de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año laborado por el trabajador en la empresa. Dichos años deberán coincidir con los que sirvieron de base para el cálculo de dichas indemnizaciones. Si el trabajador laboró adicionalmente a los años cumplidos seis meses más, dicha fracción se considerara un año adicional para efectos del cálculo de la exención.

- **Gratificaciones anuales y otras prestaciones²⁷²**

Serán ingresos exentos para los trabajadores las gratificaciones que les otorguen los patrones hasta el límite de 30 salarios mínimos generales. Por costumbre dicha exención se aplica a las gratificaciones anuales como los aguinaldos.

Ahora bien, los pagos que perciban los trabajadores de sus patrones por concepto de prima vacacional y participación de los trabajadores en las utilidades (PTU)

²⁷⁰ Idem

²⁷¹ Idem

²⁷² Idem.

serán exentos hasta el límite de 15 salarios mínimos generales, al sumar ambos conceptos. El excedente será un ingreso gravable.

De hecho la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 123 del apartado A establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de la empresa.

El inciso C de la fracción IX del mencionado artículo señala:

“Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del impuesto Sobre la Renta”.

Asimismo, el reparto de utilidades también se encuentra comprendido en el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

“Artículo 120. El porcentaje fijado por la Comisión Nacional constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.”

Por otra parte, los pagos por concepto de prima dominical (25% de su salario por laborar el domingo) serán exentos de ISR hasta el importe de 1 salario mínimo general.

- **Viáticos**

Si un trabajador recibe cantidades por concepto de viáticos y la comprueba a su patrón con comprobantes fiscales, dicho importe será considerado ingreso exento, más en cambio si no lo comprueba con comprobantes dicho pago será considerado ingreso gravable para el trabajador.

- b.** El subsidio al empleo como medida de retribución para los de menor ingreso.

Este subsidio es un apoyo económico que tiene su fundamento legal en el en el artículo décimo transitorio de la LISR, en el cual indica que se deberá otorgar este apoyo a los contribuyentes que perciban ingresos a los que se refieren el primer párrafo del artículo 94 de la LISR (asalariados).

Este “apoyo económico” es otorgado por los patrones, por parte del gobierno, ya que éstos podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del

retenido a terceros las cantidades por concepto de subsidio que entreguen a sus trabajadores efectivamente pagado.

Se supone que dicho apoyo económico es para tratar de aligerar la carga fiscal de los trabajadores, ya dependiendo de su sueldo es como recibirán en efectivo el subsidio al empleo o se les retendrá el impuesto, normalmente a los que perciben un ingreso no mayor a dos salarios mínimos son los que reciben en efectivo el apoyo, y a los que no, digamos que a los que les resulta un impuesto mayor al subsidio especificado en la ley, les disminuye dicho impuesto (les retendrán menos de ISR).

El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente:

TABLA²⁷³		
Subsidio para el empleo mensual		
Límite inferior	Límite superior	Subsidio para el Empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	1,978.70	406.83
1,978.71	2,653.38	359.84
2,653.39	3,472.84	343.60
3,472.86	3,537.87	310.29
3,537.88	4,446.15	298.44
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Para poder entender mejor cómo funciona este subsidio, al final mostraremos un ejercicio para su cálculo.

²⁷³ Artículo décimo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CASO PRÁCTICO DE SUBSIDIO AL EMPLEO

Veámoslo de forma práctica con un trabajador que tiene un ingreso mensual de 3,500 pesos:

Ingreso mensual:	\$3,500.00
-Límite Inferior art. 96 ISR (retención y entero del impuesto por el patrón)	\$496.08
= excedente límite Inferior	\$3,003.92
tasa aplicable de ISR	6.40%
= Impuesto marginal	\$192.25
+ Cuota Fija	\$9.52
= ISR según artículo 96	\$201.77
<u>Para el subsidio, tomamos como base los mismos ingresos</u>	
Ingresos de	\$3,472.85
A ingresos de	\$3,537.87
<u>Cantidad de Subsidio para el décimo transitorio ISR 2016:</u>	\$310.29
Retención neta o Subsidio para el empleo efectivamente pagado	-\$ 190.99

Los \$3,472.85 y los \$3,537.87 se toman de la tabla del artículo décimo de la LISR.

Ingreso Mensual	\$3,500.00
(-) Menos Impuesto de ISR determinado	\$201.77
(+) Subsidio al Empleo al trabajador	\$310.29
<u>(=) Total entregado al trabajador</u>	<u>\$3,608.52</u>

2. La aminoración de la carga tributaria de las personas físicas no asalariadas que obtienen ingresos en el régimen de incorporación fiscal.

a. La reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas que realicen actividades económicas de ambulante, pequeños negocios, de puestos fijos, semifijos y de los que obtienen menos ingresos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 16 establece el concepto de actividad Empresarial²⁷⁴ que es donde se encuentra el régimen de incorporación fiscal, entre las que podemos destacar las siguientes:

Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter.

Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

²⁷⁴ Código Fiscal de la Federación 2016.

Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Por otra parte la ley del impuesto sobre la renta tiene un régimen especial para las personas físicas donde su capacidad económica puede verse reducida a pesar de encontrarse etiquetados como actividad empresarial y por lo tanto el legislador mexicano crea el Régimen de Incorporación Fiscal, que está citado en el artículo 111 de la LISR:

“Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos”²⁷⁵

En este sentido se otorga un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante diez años, al condicionar sus beneficios respecto del cumplimiento permanente y una vez que logren la estabilidad y conocimiento de

²⁷⁵ Ley del impuesto sobre la renta 2016.

sus obligaciones fiscales, se incorporen fácilmente al régimen general de ley aplicable a las personas físicas con actividad empresarial.

Como se mencionó anteriormente, el RIF resulta aplicable a las personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubieran obtenido ingresos propios de su actividad empresarial hasta por dos millones de pesos y que realicen únicamente las siguientes actividades empresariales:

- ✓ Enajenen bienes.
- ✓ Presten servicios por los que no se requiera un título profesional para realizarlos.
- ✓ Actividades empresariales mediante copropiedad (opcional, con ciertos límites).
- ✓ Inicien actividades y estimen que tendrán ingresos menores al límite señalado.

Esto implica que no pueden tener otro tipo de ingresos más que los señalados anteriormente, excepto por sueldos y salarios a sus asimilados e intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos, incluidos estos últimos, no excedan de dos millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior.

A través del RIF se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que presten servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el Régimen de Incorporación pretende también ofrecer acceso a servicios de seguridad social, de esta forma, se crea un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.²⁷⁶

Como es el del conocimiento a partir del año 2014 surte efectos las nuevas reformas fiscales, uno de los regímenes destacados en esta reforma fue el régimen de pequeños contribuyentes, quienes a partir de las reformas respectivas deben tributar bajo el esquema del Régimen General de Ley, sin embargo, permite

²⁷⁶ Pérez Chávez, José, Derecho Fiscal, Academic Edition, Law Schools, México, VLex Global, 2015, p. 48

una transición de los contribuyentes personas físicas que tengan ingresos hasta dos millones de pesos para poder tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal. En el ejercicio fiscal 2014 se estableció en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), que será aplicable a las personas físicas con actividad empresarial cuyos ingresos sean de hasta dos millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior. Este régimen sustituye al Régimen Intermedio y al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) aplicables hasta 2013, y con esto se pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes ya realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios y no cumplen con sus obligaciones fiscales, para lo cual el RIF, un régimen transitorio, facilitará la información a la formalidad de todos aquellos que hasta ahora han sido no contribuyentes.

A la utilidad fiscal que se obtenga de forma bimestral se le aplicará la tabla incluida en el artículo 111 de la LISR²⁷⁷. Es importante mencionar que el impuesto que resulte tiene el carácter de definitivo y debe enterarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior (marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente), o de conformidad con lo dispuesto en la Resolución Miscelánea, presentarlos a más tardar el último día del mes inmediato posterior.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de

²⁷⁷ Artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se puede observar, esta disposición obliga a estos contribuyentes a calcular y enterar el impuesto en forma “bimestral”, misma que tendrá el carácter de “pago definitivo”.

Ahora bien, el artículo 112 en su fracción VI establece lo siguiente:

*VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones bimestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en esta Sección. Los pagos bimestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.*²⁷⁸

En este otro ordenamiento se establece también que las declaraciones bimestrales en las que se determina y se paga el impuesto correspondiente, este tendrán el carácter de pago definitivo.

Como se ha mencionado, el RIF tiene la intención de incorporar a la formalidad a todos aquellos individuos en informalidad que no pagaban impuestos y, por otro lado, como un mecanismo de transición para que posteriormente se incorporen al régimen general de personas físicas con actividad empresarial. En este sentido, este régimen tiene como principal incentivo una disminución en el ISR conforme a los porcentajes y número de años que tengan tributando en el RIF, conforme a la siguiente tabla:

Años tributando en el RIF y porcentaje de reducción aplicable

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Al impuesto reducido no podrán deducirse créditos o rebajas por concepto de exenciones y/o subsidios, y los contribuyentes que opten por tributar en el RIF, solo podrán permanecer en él durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividad empresarial y profesionales incluido en la LISR.

²⁷⁸ Artículo 112 de La ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014.

La regla 2.5.7 de la RMF15, la cual indica que las personas físicas que durante el ejercicio de 2014 iniciaron actividades empresariales de conformidad con la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR, denominada "De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales" así como las personas físicas que durante el citado ejercicio reanudaron actividades empresariales conforme a la citada Sección, aún y cuando en ambos casos hubieran obtenido además ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, podrán optar por tributar en el régimen de incorporación fiscal, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el citado ejercicio, no hayan excedido de \$2 '000,000.00 y no se actualicen los supuestos del artículo 111, fracciones I a V de la referida Ley.²⁷⁹

El régimen que se propuso es exclusivo para las personas físicas que realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios; sin embargo, reconoce que en el ejercicio de estos actos hay actividades complementarias o intrínsecas a su realización que los hacen más competitivos o agregan valor a su actividad preponderante, o bien, los animan a adoptar nuevas y sanas prácticas, como lo es la inclusión financiera al usar terminales punto de venta de instituciones financieras o realizar operaciones a través de ellas, al mismo tiempo, que utilizan estos medios para evitar el manejo de efectivo que pone en riesgo su patrimonio.

Por otro lado, en el caso de contribuyentes que no sólo lleven a cabo operaciones con el público general y expidan comprobantes con requisitos fiscales, podrán aplicar lo establecido en la regla I.10.4.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, la cual aclara que los contribuyentes del RIF que emitan facturas con el IVA desglosado, no perderán el beneficio de acreditar el 100 por ciento de estos impuestos, previsto en el decreto publicado el 26 de diciembre de 2013, para lo cual sólo procederá el acreditamiento del IVA en la proporción que represente el valor de las actividades en que hubiera efectuado el traslado expreso del valor total de sus actividades del bimestre respectivo y, en estos casos, los

²⁷⁹ Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial, VLex Revista, México, Bimensual, núm. 81, octubre 2015 pp. 75-101

contribuyentes del RIF anotarán la expresión “operación con el público en general” en sustitución de la clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, tanto en el registro de sus cuentas, como en el comprobante que emitan por sus operaciones con el público en general.²⁸⁰

Con base en lo anterior, las personas físicas con actividad empresarial, para el ejercicio fiscal 2014 en adelante, pueden tributar bajo el RIF o bajo el régimen general y esto dependerá, como se ha expuesto, de su nivel de ingresos o de si llevan a cabo actividades adicionales.

En otro sentido, durante los años en los cuales inicia el RIF este podría ser inequitativo, ya que sus contribuyentes gozarán de una disminución del impuesto desde un 100 por ciento y otros contribuyentes (personas físicas) con el mismo nivel de ingresos que no pueden tributar en este régimen no gozarán de dicho beneficio.

A continuación mediante un caso práctico detallo la forma en el mínimo vital es afecto al régimen de incorporación fiscal.

El Señor Tomás es propietario de una tlapalería, está bajo el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y gana anualmente la cantidad neta de \$1´998,000.00

Según la LISR, los pagos definitivos bimestrales de quien tribute en RIF, en el artículo 111 ISR: Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo. Es decir, no tienen obligación de presentar declaración anual.

Al ser pagos bimestrales y definitivos no tienen la obligación de presentar la declaración anual conforme al art. 150 LISR (Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente...)

Y en consecuencia, tampoco tienes derecho a disminuir 'deducciones personales' en declaración anual, conforme al art. 151 LISR (Las personas físicas residentes

²⁸⁰ Domínguez Orozco, Jaime, Pagos Provisionales del ISR, Academic Edition, Law Shools, México, VLex Global, 2015, p. 144

en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales...)

Con base en lo anterior, y que recuerde no hay Regla miscelánea que indique si se permite disminuir las deducciones personales en los cálculos bimestrales, quienes tributen en el RIF no tienen derecho a las deducciones personales...

Y por último en el Art. 113 nos dice que si traspasamos nuestro negocio en su totalidad, quien lo compre no podrá estar en el RIF.

Caso contrario a una persona física que no estén bajo el RIF, y que gane la misma cantidad que nuestro caso expuesto anteriormente, es decir, el señor el señor Oscar, está bajo Régimen General y ganó al año \$1´998,000.00

En este supuesto, esta persona realiza su declaración anual como persona física, puede deducir todos sus gastos personales.

Las personas físicas que opten por tributar en este régimen fiscal sólo podrán permanecer en el mismo durante un máximo de 10 ejercicios consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, es decir, a partir del décimo primer ejercicio, deberán tributar conforme al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Los contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que apliquen lo dispuesto en el “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de septiembre de 2014, podrán aplicar el 100% de reducción del impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, por las actividades que realicen con el público en general en las que se deban pagar dichos impuestos, durante todo el segundo año de tributación en el citado régimen.

Para aplicar los porcentajes de reducción de la tabla establecida en el Artículo Segundo del mencionado decreto, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior considerarán como primer año de tributación en el Régimen de

Incorporación Fiscal, el segundo año en el que apliquen el 100% de reducción de los impuestos mencionados en el párrafo anterior.

En lo que se refiere a la prestación de servicios que no requieren título profesional para su realización, es importante mencionar que la misma, generalmente, está relacionada con una actividad empresarial, es decir, en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que es complemento a la actividad que se presta, tal es el caso, por ejemplo, del servicio de instalación, mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos, así como de otros servicios sanitarios (fontanería), en los cuales además, se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etc.).

Por tal razón, el esquema que se propuso está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.

b. Disminuciones de ISR para las personas que obtienen ingresos por agricultura, pesca, entre otras del sector primario.

Las personas físicas no pagan el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Las personas físicas con ingresos de más de 40 salarios mínimos²⁸¹ anuales del área geográfica del contribuyente y hasta 423 salarios mínimos anuales toman la exención de hasta 40 salarios mínimos anuales, y por el excedente pueden aplicar una reducción del impuesto sobre la renta de 40%.

²⁸¹ Artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre la renta vigente en 2014.

3. Precedentes jurisdiccionales y no jurisdiccionales del mínimo vital respecto a la ley del impuesto sobre la renta.

a. Posturas de los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México en los artículos 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el amparo en revisión 2237/2009.

En sesión de diecinueve de septiembre de dos mil once, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó por mayoría de votos el presente asunto, en el sentido de negar el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra del ‘Decreto mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y se establece el subsidio para el empleo’, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de octubre de dos mil siete, en concreto los artículos 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora analicemos el voto que cada ministro emitió respecto al amparo en revisión 2237/2009

En su voto particular el ministro Sergio A. Valls Hernández, inicia con los postulados del derecho al mínimo vital, un acercamiento a la descripción del concepto.

Como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, el derecho al mínimo vital se encuentra al alcance de todos los gobernados –de manera concreta, de las personas físicas, como postulado orientado a que sea reconocida la dignidad y libertad que les es propia–, en tanto obtengan ingresos en los que tengan relevancia el concepto de un mínimo de existencia, y siempre y cuando no pongan de manifiesto que cuentan con capacidad idónea para tributar, supuesto en el que la Carta Magna más bien mandata que no dejen de hacerlo, como una premisa básica de igualdad, en el contexto del principio de generalidad tributaria.²⁸²

²⁸² Análisis de los artículos 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el amparo en revisión 2237/2009.

- El derecho al mínimo vital no tiene un contenido 'homogéneo' entre todos los contribuyentes del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe repararse en las condiciones particulares bajo las que se produce el ingreso.²⁸³
- El cumplimiento al derecho al mínimo vital, no está sujeto a una figura jurídica específica, ya que para tal propósito pueden servir distintas figuras.
- La Ley del Impuesto sobre la Renta tutela el derecho de las personas físicas al mínimo vital, con el objeto de que los ingresos que perciban queden a salvo del gravamen, con el propósito de que puedan hacer frente a sus necesidades primordiales, esto es, en su texto consagra provisión al respecto.

Ahora bien la pregunta es ¿El derecho al mínimo vital debe salvaguardarse bajo una sola fórmula?

Al respecto se concluye de manera negativa, con base en las siguientes consideraciones:

Es cierto que el principio de proporcionalidad tributaria exige que las manifestaciones de capacidad económica que no sean idóneas para contribuir, no se vean afectadas por el sistema fiscal y, adicionalmente, que el impacto económico que representan los tributos, no deben dejar de valorar el variado grupo de necesidades que en cada caso intervienen en el resguardo de las necesidades elementales, ajustándose a los distintos niveles de capacidad contributiva, cuando ésta permite la imposición de gravámenes.

²⁸³ Análisis de los artículos 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el amparo en revisión 2237/2009.

Pero también es cierto que existen diversas circunstancias que permiten afirmar que la consecución de esos fines no debe quedar sujeta a los efectos de una figura jurídica en especial.

Dicha afirmación se sostiene sobre tres premisas básicamente:

No es válido sostener que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, requiera forzosamente que se incorpore una exención generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general.²⁸⁴

Lo anterior, ya que corresponde al legislador tributario definir el régimen legal del gravamen y, por lo que hace al caso concreto, determinar si en un momento específico, resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o es más acorde con la realidad del fenómeno financiero, un mecanismo u otro;

Frente a la eventualidad de que los requerimientos presupuestales puedan limitar el cumplimiento de los postulados propios del mínimo vital, el Estado está sujeto a buscar el máximo de recursos posibles y las políticas públicas adecuadas orientadas a la satisfacción de ese derecho.

Para lograr esto, con independencia de las restricciones monetarias, deben valorarse diversas circunstancias cubiertas, entre otras: que cuanto más actividades aparezcan cubiertas por el Estado, menos sentido tendrá el establecimiento de un límite a la potestad tributaria a través del mínimo vital; o bien, que cuanto mayor debe ser su participación en los beneficios sociales que el Estado distribuye, tomando en cuenta que las necesidades de las personas, siendo mayores, deberán ser cubiertas por la actividad prestacional del Estado.

²⁸⁴ Ibidem.

- *No resulta prudente sujetar el cumplimiento del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, a una figura jurídica exclusiva.*²⁸⁵

Ello es así ya que pudiera tener implicaciones como expresión de alguna posición ideológica, lo cual puede llegar al punto de establecer criterios rigoristas que no permitan que el creador de la norma desempeñe su función dentro del ámbito de configuración legislativa que este Alto Tribunal le reconoce.

De lo anterior, se advierte que para cumplir con los requerimientos del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, no es necesario que exista una figura exclusiva al respecto, sino que al contrario, para cumplir con ese propósito pueden servir diversas figuras como las exenciones generales, -o limitadas bajo algún criterio válido-; las deducciones generalizadas; las deducciones concretas por concepto; la valoración de condiciones sistemáticas, como puede ser la apreciación de la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive, las indirectas.

De igual manera aportan elementos para el juicio que se efectúe en relación con el grado con el que se cumpla con dicho derecho, la forma en la que el Estado social distribuya sus recursos, verificando la medida en la que las asignaciones directas o subsidios pueden tener un impacto en los más necesitados, valorando como impactan unas y otros en la tributación de esos grupos; de ahí que al no estar sujeto el cumplimiento del derecho al mínimo vital, a una figura jurídica concreta, no pueden sustentarse afirmaciones generales sobre el grado en que éste se tutela, por el hecho de establecerse, o no, una exención general.

En ese orden de ideas, se calificó como infundado el argumento de la parte quejosa a través del cual sostuvo que el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es contrario a la Constitución Federal, por someter a gravamen a los ingresos de las personas desde el primer centavo que perciban, sin que para ello exista una excepción a la carga tributaria por un mínimo de percepciones que

²⁸⁵ Ibidem.

sirvan para vestido, vivienda, alimentación, gastos médicos, de recreación, tanto para las personas físicas contribuyentes, como para su familia.

Ahora bien, es importante tener en consideración lo anterior, debido a la estrecha relación que guarda con la cuestión que se analiza enseguida de la presente sentencia.

Entonces ¿el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta respeta el derecho al mínimo vital?

Al respecto, en el presente fallo se responde negativamente, esto es, se califican de infundados los argumentos de la parte quejosa a través de los que pretendió poner de manifiesto que el dispositivo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgredía la garantía de proporcionalidad tributaria, por incumplir con los postulados derivados del principio del mínimo vital en su ámbito fiscal, en el marco más amplio –visión integral del mínimo vital– del derecho que tiene el gobernado para exigir del Estado el que le asegure una existencia digna, como enunciado básico de su entidad social, en la medida en la que postula la idea de remover los obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona, así como la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política económica, cultural y social del país.

Lo anterior con motivo de que no es por medio de una sola y única figura jurídica, que se puede cumplir con los requerimientos constitucionales del derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, sino que para tal propósito pueden servir figuras como las exenciones generales, exenciones restringidas, deducciones generalizadas o específicas por concepto, así como valorarse distintas condiciones sistemáticas, como la existencia de tratos favorables en otras contribuciones, incluso las indirectas, y la forma en la que el Estado social distribuye sus recursos, comprobando la medida en la que las asignaciones directas o subsidios pueden impactar, en los más necesitados y concretamente en la tributación de ese tipo de grupos.

Sobre esa misma cuestión, en el proyecto se inserta una parte considerativa más, en la que se señala que: “...el sistema general de tributación del Título IV de la Ley

del Impuesto sobre la Renta, no deja de respetar el derecho al mínimo vital, en su vertiente vinculada a la garantía de proporcionalidad tributaria, lo cual es efectuado a través de diversos mecanismos, algunos de ellos aplicables a cualquier actividad por la que se obtenga un ingreso, mientras que en otros tiene ese efecto atendiendo específicamente al tipo de ingresos que se percibe.”; y se hace referencia expresa a las deducciones y exenciones, con base en las cuales se considera que se tutela el mínimo vital en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, e incluso, en un último momento se dirige a pronunciarse en torno a la constitucionalidad de la tasa cero prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La contestación al concepto de violación planteado por la parte quejosa, en el sentido de que el artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no transgrede el derecho al mínimo vital, al no establecer una cantidad exenta del pago del impuesto, y en general con sus consideraciones; el hecho de realizar referencias atinentes a las deducciones y exenciones con base en las cuales se considera que se tutela el mínimo vital en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la del Valor Agregado (tasa cero), se estaría determinando el contenido del derecho al mínimo vital, al aseverar que en nuestro sistema fiscal, este derecho se respeta por el legislador en todo el ordenamiento con base en los ejemplos de las deducciones y exenciones previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y con el mecanismo de la tasa cero, contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, obedeciendo al tipo de ingreso.

Ello es así ya que al precisarse los conceptos, por los que se considera respetado el mínimo vital, se está refiriendo a que el sistema fiscal contenido en la ley del impuesto respectivo –incluso la del impuesto al valor agregado– es acorde para la protección del mínimo vital, lo que representa un pronunciamiento en sentido general de la normatividad a partir de un argumento orientado a una cuestión concreta.

En efecto, al realizarse dicho pronunciamiento se está afirmando que todos los mecanismos a los que se aluden en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado respetan el derecho al mínimo vital, sin que se

haya efectuado el análisis de cada uno de ellos contrastado con el contenido del derecho al mínimo vital por lo que hace a la garantía de proporcionalidad, para lo cual sería necesario en todo caso atender a los ingresos de cada sujeto pasivo.

En esa tesitura, al realizar un estudio generalizado sin la existencia de un planteamiento concreto respecto del cual se advierta que pudiera existir una vulneración al derecho al mínimo vital, edificaríamos su alcance a la luz de figuras de exención y de deducción, cuando el criterio que se sostiene es que no existe una fórmula específica, con base en la cual afirmemos que se tutela ese derecho.

Lo anterior, ya que no en cada uno de los casos que puedan presentarse se encontrarán beneficios con estos dos conceptos -deducciones y exenciones-, ya que cada supuesto variará de acuerdo al ingreso o a la situación de cada contribuyente, pudiendo acontecer que con las deducciones y exenciones previstas en la legislación tributaria, una persona se vea privada de recursos suficientes para cubrir sus necesidades básicas al no aplicarle estas dos figuras, por no cumplir con los requisitos establecidos en aquella con ese objeto.

.

El voto particular del ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano en su análisis del derecho al mínimo vital hace precisiones que este derecho se cumple constitucionalmente en el artículo 123 de la carta magna al establecer que el salario mínimo no es objeto de tributación.

Por lo tanto su voto se erige sobre que el derecho al mínimo vital no deriva exclusivamente del propio artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no participa de ella, porque no debe desconocerse la importancia que tiene en el tema a debate, el contenido de las fracciones VI y VIII²⁸⁶ del apartado A del artículo 123 de nuestra Carta Fundamental, en cuanto hacen referencia al salario mínimo, pues aun cuando son normas relacionadas con los trabajadores, contienen un referente objetivo –salario mínimo– que

²⁸⁶ “Artículo 123. Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley.

El Congreso de la Unión, sin contravenir a las bases siguientes deberá expedir leyes sobre el trabajo, las cuales regirán:

A. Entre los obreros, jornaleros, empleados domésticos, artesanos y de una manera general, todo contrato de trabajo:

(...)

impacta en lo que debe entenderse por el derecho fundamental al mínimo vital; y bajo ese parámetro objetivo, evitaríamos hablar de varios mínimos vitales, sino de uno solo para los gobernados en general.

La parte considerativa de la resolución se construye, precisamente, desconociendo la noción de salario mínimo y la disposición constitucional en el sentido de que dicho salario queda exceptuado de embargo, compensación o descuento y que esa circunstancia constriñe al legislador ordinario a no gravar los ingresos que, como salario mínimo, perciben los trabajadores.

Bajo ese orden de ideas, el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto grava los ingresos de las personas físicas, a partir del monto de \$0.01, sin atender un mínimo de percepciones libre del gravamen, que garanticen el derecho fundamental al mínimo vital o de subsistencia, resulta inconstitucional.

El voto concurrente que formula el ministro José Ramón Cossío Díaz, consiste en iniciar el análisis del derecho al mínimo vital o mínimo exento en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho.

Estableció que el fundamento constitucional del mínimo vital o mínimo exento si bien para efectos de la resolución del caso encuentra anclaje constitucional en los numerales 31, fracción IV, y 123, también es que dicho derecho trasciende a la materia tributaria abarcando todas las acciones positivas y negativas que permitan respetar la dignidad humana, en las condiciones prescritas en el diverso numeral 25 de la Ley Fundamental e interpretando el artículo 1 constitucional, así como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, y las Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Así, se precisa que los derechos fundamentales de libertad y la economía de mercado posibilitan y provocan desigualdades materiales entre las personas; sin embargo, el Estado social que describe nuestra Constitución exige la disminución de desigualdades. En aras de cumplir tal fin, el Estado asume la tarea de remover obstáculos de orden económico y social que impidan el pleno desarrollo de la persona y la efectiva participación de todos los ciudadanos en la organización política, económica, cultural y social del país.

En ese contexto, señala que además que el advenimiento del Estado social ha implicado una ampliación del ámbito funcional de éste en tres direcciones: la de la asistencia social, la de la intervención y tutela de la economía, y la de la remodelación social. Para tal efecto, se trae a colación la opinión de García Pelayo²⁸⁷ en el sentido de que corresponde al Estado, como una de sus principales misiones de responsabilidad de la procura existencial de sus ciudadanos, llevar a cabo las medidas que aseguren al hombre las posibilidades de existencia que no pueda asegurarse por sí mismo. El concepto de procura existencial no se considera esencial a las prestaciones que lo integran –como marco de referencia para la concreción del mínimo vital–, el que deban realizarse directamente por el Estado, sino que bastará que éste garantice que dichas prestaciones sean recibidas por los ciudadanos.

Ahora, me parece que si bien las razones antes señaladas atienden al concepto de Estado social, las razones que formulo pretenden robustecerlas.

Así, el concepto de Estado social debe analizarse conjuntamente con otros dos elementos consistentes en que ese Estado sea democrático y, además, de derecho. De este modo, la fórmula Estado social y democrático de derecho se puede identificar y caracterizar –haciendo abstracción de toda una serie de elementos y condiciones que en razón de tiempo y espacio no es momento de señalar– porque se trata de una forma de organización estatal que debe cumplir con los derechos de prestación otorgados a sus integrantes. Tales derechos

[...] se resuelven en prestaciones a cargo del Estado encaminadas a satisfacer los llamados «mínimos vitales». Más que derechos sociales, creemos posible hablar de derechos de igualdad cuando aludamos a las significación axiológica (o teleológica) del tema, y de derechos prestacionales cuando nos refiramos a su dimensión activa o material [...] la fórmula «Estado social y democrático de

²⁸⁷ Manuel García-Pelayo y Alonso, *Derecho constitucional comparado*, Madrid, Alianza, 1984 7ª edición 1961.

Derecho» no se realiza a partir de sus calificativos, sino por los valores que postula.²⁸⁸

Los citados derechos de prestación considero que son el rasgo distintivo del Estado social y democrático de derecho. Esto es así, porque a la par de la existencia de los “clásicos” derechos de defensa que consisten –principalmente– en una omisión o no injerencia del Estado en la esfera jurídica de los gobernados, los derechos de prestación implican precisamente lo contrario, es decir, una acción por parte del aquél para poder concretizarlos²⁸⁹. Dentro de los citados derechos y a título de ejemplo, basta con mencionar los relativos a la salud, a la educación, a la cultura, al medio ambiente, entre otros, precisamente este es el contexto en donde estimo se inserta el principio del mínimo vital o mínimo exento. Me explico.

La dignidad humana es un valor superior reconocido en la Ley Fundamental mexicana en su artículo 1. Este valor, como no podría ser de otra manera, se ha reconocido por la Suprema Corte en la tesis aislada P. LXV/2009, de rubro: “DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS FUNDAMENTALES”.²⁹⁰

²⁸⁸ Cossío Díaz, José Ramón, *Estado social y derechos de prestación*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989, p. 46.

²⁸⁹ “El concepto de ‘derecho a la acción positiva del Estado’ comprende una diversidad de derechos que se prestan a clasificaciones bastante distintas. Una posibilidad es dividirlos en tres grupos: (1) derechos de protección, (2) derechos de organización y procedimiento y, (3) derechos a prestaciones en sentido estricto. La estructura y contenido de estos derechos es bastante diferente, pero existe un común denominador que justifica esta agrupación. Todos ellos requieren una acción positiva. Con objeto de no conculcarlos, no basta con que el Estado se abstenga de interferir en los ámbitos que protegen, especialmente la vida, la libertad y la propiedad. El Estado debe hacer algo. Alexy, Robert, “Sobre los derechos constitucionales a protección”, en Alexy, Robert et al, *Derechos sociales y ponderación*, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2007, p. 50.

²⁹⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, diciembre de 2009, página 8, cuyo texto es: “El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las personas son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razones étnicas o de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social que atente contra la dignidad humana y que, junto con los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos suscritos por México, reconocen el valor superior de la dignidad humana, es decir, que en el ser humano hay una dignidad que debe ser respetada en todo caso, constituyéndose como un derecho absolutamente fundamental, base y condición de todos los demás, el derecho a ser reconocido y a vivir en y con la dignidad de la

Ahora, el principio de Estado social y democrático de derecho encuentra fundamento en los numerales 39 y 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y ha sido motivo de diversos pronunciamientos por parte del Alto Tribunal. Por mencionar sólo algunos, en cuanto al reconocimiento como tal del Estado mexicano, existe la jurisprudencia P./J. 51/99, de rubro: “DISTRITO FEDERAL. SU ASAMBLEA LEGISLATIVA ESTÁ FACULTADA PARA EMITIR DISPOSICIONES RELATIVAS A LA CREACIÓN Y REGULACIÓN DE AGRUPACIONES POLÍTICAS DE CARÁCTER LOCAL”²⁹¹. Por lo que se refiere específicamente a la aceptación de dicha forma de Estado en el ámbito tributario, es aplicable la tesis aislada 1a. CCL/2007, de rubro: “PROPORCIONALIDAD

persona humana, y del cual se desprenden todos los demás derechos, en cuanto son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, dentro de los que se encuentran, entre otros, el derecho a la vida, a la integridad física y psíquica, al honor, a la privacidad, al nombre, a la propia imagen, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal. Además, aun cuando estos derechos personalísimos no se enuncian expresamente en la Constitución General de la República, están implícitos en los tratados internacionales suscritos por México y, en todo caso, deben entenderse como derechos derivados del reconocimiento al derecho a la dignidad humana, pues sólo a través de su pleno respeto podrá hablarse de un ser humano en toda su dignidad”.

²⁹¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página 560, cuyo texto establece: “Los artículos 21 y 22 del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, acordes con lo establecido en el numeral 122, apartado C, base primera, fracción V, incisos f) y h), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal está facultada para expedir las disposiciones que rijan las elecciones locales en la entidad, sujetándose a las bases contenidas en el citado estatuto, y para legislar en materia de participación ciudadana en asuntos de interés público. Sobre este último aspecto debe precisarse que los principios del Estado social democrático, como lo es el Estado mexicano, se ponen de manifiesto, en el aspecto político-electoral, con el fomento estatal que ha buscado la consolidación de los partidos políticos como formas organizadas, legalmente reconocidas, de participación de los ciudadanos que cuentan con ideologías y propósitos comunes. Sin embargo, pese a la importancia que revisten estos partidos dentro de nuestro sistema, no puede deducirse que se constituyan en la única vía de participación política, pues no existe precepto constitucional que así lo prevea. Por el contrario, la propia Constitución Federal, cuando precisa en su artículo 41 las actividades que tiene a su cargo el Instituto Federal Electoral, incluye las relativas a los derechos y prerrogativas de las agrupaciones y de los partidos políticos, con lo que implícitamente reconoce la existencia de otras colectividades con fines políticos. Lo anterior permite concluir que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, al expedir las disposiciones del Código Electoral, relativas a la creación y regulación de las agrupaciones políticas de carácter local como formas colectivas de participación ciudadana, distintas de los partidos políticos, no transgrede precepto constitucional o estatutario alguno, máxime si, además de ello, también estableció que las referidas agrupaciones no podrían participar directa e inmediatamente en las elecciones locales del Distrito Federal, como sí pueden hacerlo los partidos políticos nacionales, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso f), constitucional”.

TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS”²⁹².

Así, si bien el valor superior de la dignidad humana se desarrolla en un plano axiológico y el principio de Estado social y democrático de derecho lo hace en un plano teleológico, ambos son perfectamente compatibles y de ellos se puede deducir “[...] la imagen del hombre de la Ley Fundamental: una persona soberana no aislada, sino con referencia y vinculación a la comunidad, a la que sin embargo se le reconoce un valor propio e intangible”.²⁹³

²⁹² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, diciembre de 2007, página 143, que establece: “La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) Que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones”.

²⁹³ Benda, Ernesto, «El Estado social de derecho», en Benda et al, Manual de Derecho Constitucional, Edición española de López Pina A. Madrid, Marcial Pons, 2001. p. 538.

Esta imagen directriz brinda una idea de fin a la política estatal. De ella resulta una línea intermedia entre individualismo y colectivismo. No es compatible con tal imagen del hombre un Estado de servicios de bienestar y previsión absolutos que libere al individuo de las decisiones más importantes y que para cubrir las costas de aquéllos le requiera una parte desproporcionada de sus ingresos. Pero menos vedado está el retorno a un modelo liberal de economía ajeno a cualquier compensación social.²⁹⁴

A partir de lo anterior, cabe señalar, el análisis del mínimo vital o mínimo exento me parece que abarca tanto el aspecto individual como el ámbito social y, por ende, no puede considerarse excluyente, sino al contrario, “[l]a vinculación que el principio democrático y el del estado de derecho han introducido en el sistema del »orden fundamental democrático-liberal« radica en que democracia y libertad del estado de derecho no se anulan parcialmente, sino que se complementan recíprocamente”.²⁹⁵

Por ello, el Estado social no está, como el Estado de Derecho, orientado a la libertad, sino más bien a la igualdad. Pero ambos se unen en el Estado social de Derecho. No le es indiferente la libertad, y ésta deberá ser tenida en cuenta a la hora de compensar intereses. Pero la misma libertad supone que habrá que apoyar directamente a los más débiles para lograr la igualdad de oportunidades. Ahora bien, igualdad de oportunidades no debe ser confundida con igualdad a todo trance. Muy al contrario: el Estado social impone que no se distribuyan conforme a un esquema general y abstracto los limitados recursos públicos, sino que se concentren en aquellos más necesitados. Que quienes no tienen la necesidad se aprovechen del Estado social es un atentado en contra él.

En este orden de ideas, en el Estado social y democrático de derecho para cumplir con los derechos de prestación –esos “mínimos vitales” en diversos ámbitos– otorgados por la Constitución a sus integrantes y reducir las desigualdades que se producen, entre otras causas, por la libertad y la economía de mercado, son

²⁹⁴ Ídem.

²⁹⁵ Böckenförde, Ernst-Wolfgang, *Escritos sobre derechos fundamentales*, Requejo Pagés, Juan Luis y Villaverde Menéndez, Ignacio (trads), Baden-Baden, Nomos, 1993, p. 71.

necesarios recursos monetarios (dinero) para que el Estado pueda implementar las medidas necesaria para tal fin , o en otras palabras, los derechos tienen un costo y éste se debe satisfacer, principal más no exclusivamente, a través de las contribuciones o tributos que todos los gobernados tienen que cumplir a título de deber u obligación, que en el caso mexicano reside en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pero para establecer contribuciones previamente el Estado de derecho mexicano cuenta con el poder o potestad tributaria por medio de la cual se establecen aquéllas. Expresión de soberanía popular que encuentra su fundamento constitucional en el artículo 73, fracción VIII, de la Carta Magna. A partir de esta atribución los representantes populares mediante las diversas propuestas que se presentan en el juego del pluralismo político que implica el Estado democrático, establecen las cargas tributarias que permitirán cumplir con los objetivos que se buscan con el Estado social.²⁹⁶

Esta conjunción del poder tributario del Estado y las contribuciones que son su consecuencia, forman una parte muy importante del Estado social y democrático de derecho al grado de que se sostiene que este modelo de organización política se alcanza a través de lo que se ha llamado «Estado fiscal o impositivo».

El Estado moderno de Derecho es sustancialmente Estado social a través de su función impositiva. La facultad jurídicamente ilimitada del Estado en materia tributaria le permite desempeñar una parte importante de sus misiones sociales, de tal modo que, mediante la recaudación y distribución de medios de pago, corrija el sistema de distribución de riquezas. Por esta vía de desarrollo del Estado social se orienta en un sentido que es congruente con el Estado de Derecho.

Aquí de nueva cuenta debo precisar que el hecho de que el Estado social se lleve a cabo a través del poder o potestad tributaria, esto es, que se erija en un Estado fiscal que establezca y recaude los ingresos necesarios para satisfacer sus fines y

²⁹⁶ Ibidem.

cumplir con los derechos de prestación de los gobernados, no implica que se dejen de lado a los otros elementos de la fórmula, es decir, al Estado democrático y de derecho.

Ello es así, en la medida en que por la misma relación que se da entre los elementos de dicha fórmula –Estado social/igualdad (1); democrático/pluralismo político (2) y de derecho/libertad (3) –, su análisis unitario permite concluir que el ejercicio del poder tributario se encuentra vinculado al cumplimiento de las prerrogativas constitucionales aplicables, entre otras, a las relativas a los derechos fundamentales, ámbitos competenciales y principios que rigen el deber u obligación de contribuir al gasto público. En efecto:

La potestad tributaria estatal está desde luego en una relación de complementariedad con las garantías de libertad propias de un Estado de Derecho. [...] el poder tributario no sólo es condición necesaria para la garantía de las libertades económicamente relevantes; constituye también un presupuesto irrenunciable del cumplimiento por el Estado del mandato constitucional de establecer un Estado social. El poder tributario constituye una conexión básica entre Estado de Derecho y Estado Social.

De esta forma, la interpretación sistemática de los elementos de la fórmula Estado social y democrático de derecho permite concluir que al ser las contribuciones – traducidas en los recursos monetarios, principalmente el dinero– una de las principales condiciones de existencia de cualquier forma de Estado, tales contribuciones deben respetar el mínimo vital o exento, en la medida en que éste resulta ser una de las condiciones de posibilidad para alcanzar dicha forma de Estado.

Desde esta perspectiva, el mínimo vital o mínimo exento no solamente contiene como se afirmó en la ejecutoria, una derivación del principio de proporcionalidad tributaria y consiste, fundamentalmente, en que el legislador al diseñar el sistema tributario busque gravar las manifestaciones idóneas para contribuir, respetando el umbral mínimo o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado

introducirse; sino que ese mínimo vital o exento debe ser de tal entidad que le permita al gobernado la satisfacción de sus necesidades personales y familiares. Precisamente a partir del valor superior del ordenamiento consistente en la dignidad humana, el legislador debe atender a las condiciones particulares de cada persona, así como a las de la familia como institución, para que una vez superadas las necesidades personales y, en su caso, familiares, sea constitucionalmente legítimo concurrir al cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Corroborar lo anterior que si bien el artículo 123 de la Constitución no es el fundamento constitucional del mínimo vital o exento en el ámbito tributario, resulta una disposición que –como se sostuvo en la ejecutoria– revela la trascendencia que tiene dicho derecho en el ámbito mencionado y debe tomarse en consideración para ser interpretada sistemáticamente con la fórmula de Estado social y democrático de derecho. Pues tal mandato constitucional es categórico al señalar que los salarios mínimos deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en diversos órdenes (material, social y cultural) y para proveer a la educación obligatoria (preescolar, primaria y secundaria) de sus hijos.

Por ello, me parece que el mínimo vital o exento no sólo debe proteger de gravamen lo “suficiente” para subsistir, sino aquello que garantice la existencia digna de las personas tanto en lo individual como en lo colectivo y, en este último aspecto, lo que permita el cumplimiento del mandato constitucional (proveer a la educación obligatoria de los hijos).

Así, sería muy extraño que nuestra Constitución impusiera al dador de trabajo pagar una retribución suficiente²⁹⁷ para las exigencias del trabajador y su familia, pero permitiera al fisco establecer tributos sin tener en cuenta las exigencias mínimas familiares. Si el dador de trabajo no reconoce lo que es “suficiente” para los familiares actúa ilegalmente, pero tan ilegítimamente actúa el ente impositor

²⁹⁷ Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

cuando establezca un tributo sin tener en cuenta no ya lo “suficiente”, sino el “mínimo”.

Precisamente a partir de tal intelección, resulta más comprensible la respuesta proporcionada a la pregunta relativa al contenido heterogéneo del mínimo vital o exento. Ciertamente, en atención a las características personales y de familia de cada gobernado, el legislador puede dotar de contenido el derecho al mínimo vital o exento, eligiendo dentro de los medios a su alcance, el que considere más idóneo para tal fin, lo que resulta congruente y constitucional con el amplio margen de acción con el que cuenta para el diseño del sistema tributario. Así, como se señaló en la ejecutoria, el mínimo vital o exento no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe repararse en las condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso.

El voto concurrente que formula el señor ministro Luis María Aguilar Morales comparte la opinión de que el “mínimo vital” constituye un derecho de las personas por virtud del cual el legislador tributario²⁹⁸, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas. Se trata de un derecho dirigido a salvaguardar las necesidades más elementales de las personas.

No obstante, no comparte la conclusión adoptada en la sentencia en el sentido de que se otorga la categoría de “derechos tendentes a respetar el mínimo vital” a ciertas previsiones que, aunque pueden considerarse beneficiosas para los contribuyentes, no necesariamente tienen ese alcance. En efecto, existen determinadas previsiones que, por su propia naturaleza, lejos de estar dirigidas a salvaguardar el referido derecho, se encuentran destinadas exclusivamente a favorecer ciertas actividades o a conceder algunos estímulos.

En la sentencia se sostiene que un análisis integral de la Ley del Impuesto sobre la Renta revela que se establecen diversas previsiones que protegen el derecho al mínimo vital. Así, por ejemplo, se afirma que una de tales previsiones es la

²⁹⁸ Véase el voto particular del ministro Luz María Aguilar Morales, https://www.scjn.gob.mx/PLENO/Solicitudes%20de%20Investigacin/15_2_2.pdf

contenida en la fracción XX del artículo 109 de dicho ordenamiento legal conforme a la cual los ingresos que correspondan a los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto a determinado gremio o grupo de profesionales, están libres de la obligación de pago.

Al respecto, considera que la exención prevista en el referido precepto no puede válidamente considerarse como una medida destinada a proteger el derecho al mínimo vital. Esto es así, pues se trata de ingresos que se obtienen de manera esporádica por una categoría reducida de contribuyentes. Además, desde mi punto de vista, dicha exención está más relacionada con el interés de fomentar el quehacer científico, la cultura y las artes que con el hecho de proteger un mínimo de subsistencia digna.

Lo mismo sucede con la exención prevista en la fracción XXVII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se aplica a los ingresos que se obtengan por actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras, pues si bien se trata de una previsión benéfica, lo cierto es que no necesariamente constituye una medida para salvaguardar el derecho al mínimo vital. Esto es así, pues la exención de que se trata podría estar dirigida a establecer un estímulo para que se lleven a cabo tales actividades tomando en cuenta la importancia que para el país tienen las actividades económicas del sector primario.

Para el ministro Luis María Aguilar Morales no todas las previsiones fiscales benéficas²⁹⁹ (exenciones, estímulos, reducción de tasas impositivas, entre otras) constituyen medidas dirigidas a salvaguardar el derecho al mínimo vital. Sostener una posición contraria (como lo hace la sentencia) implicaría que toda norma tributaria que establezca un estímulo fiscal lato sensu, por ese solo hecho, concurre a la finalidad que busca dicho derecho, cuestión que no es exacta pues el legislador puede o no seleccionar dichas previsiones benéficas con el objeto de incentivar o desincentivar diversas actividades económicas según sean o no necesarias para el desarrollo nacional. No debe perderse de vista que existen previsiones tributarias que persiguen fines extrafiscales; así, por ejemplo, tratándose de impuestos aduaneros el legislador puede imponer altas tarifas con

²⁹⁹ Ibidem.

el objeto de proteger la producción nacional o puede fijar tasas que incrementen el precio final de un producto con el objeto de proteger la salud de la sociedad (tabaco o alcohol). De la misma manera, para lograr el desarrollo de una determinada actividad puede fijar estímulos, sin embargo, ello no significa que todos ellos estén dirigidos a salvaguardar el derecho al mínimo vital.

Considera que la salvaguarda a dicho derecho debe obedecer al análisis concreto de cada caso particular que permita determinar si las normas fiscales aplicables tanto en lo individual como sistemáticamente contienen previsiones dirigidas a la protección de ese derecho para sujetos que se encuentran en situaciones tributarias semejantes. Es por ello en cuanto a que en lugar de limitarse a hacer el estudio concreto de si el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (que fue el precepto cuya constitucionalidad controvirtieron los quejosos) contiene previsiones que respetan el derecho al mínimo vital, hace generalizaciones sobre diversos preceptos que, además, prevén supuestos que no son aplicables a los quejosos y que, en consecuencia, técnicamente no tendrían que ser analizados.

En el orden de ideas expuesto, si bien comparte la sentencia³⁰⁰ por cuanto a que el “mínimo vital” constituye un derecho dirigido a salvaguardar las necesidades más elementales de las personas, sin embargo, discrepa del hecho consistente en que cualquier precepto que contenga una previsión fiscalmente beneficiosa constituya una prescripción dirigida a salvaguardar dicho derecho.

b. Postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON el ombudsman tributario) en los casos de ingresos por intereses y por pensión.

Personas físicas que sólo perciben ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos.

El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en los ejercicios fiscales de los años 2010 y 2011 establecía que las personas físicas que únicamente percibían durante el ejercicio, ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, deberían considerar la retención efectuada por dichos

³⁰⁰ Ibidem.

intereses como pago definitivo además de no estar obligados a presentar la declaración correspondiente.

En virtud de esa disposición, el Servicio de Administración Tributaria³⁰¹ desconoció el derecho de esta clase de contribuyentes a presentar declaración anual y, por tanto, a obtener la devolución de algún saldo a favor en caso de que la retención realizada resultara mayor al Impuesto Sobre la Renta del ejercicio anual. Lo que ocasiona que estos contribuyentes no tributen conforme a su real capacidad contributiva.

En cambio, los contribuyentes que perciben ingresos por intereses superiores a cien mil pesos están en posibilidad de presentar declaración anual y, por ende, acreditar el ISR que les fue retenido y obtener, en su caso, la devolución del saldo a favor.

Debido a lo anterior Prodecon ha conocido de diversos casos que se ubican en la primera de las hipótesis, ante lo cual se hizo cargo de la representación legal y defensa de los contribuyentes que solicitaron dicho servicio.

El precepto legal aplicable y controvertido en el caso que nos ocupa es el artículo 160, de la LISR que establece:

Artículo 160. Quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 de esta ley, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional. Tratándose de los intereses señalados en el segundo párrafo del artículo 159 de la misma, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables de los señalados en este Capítulo, considerarán la retención que se efectúe en los términos de este artículo como pago definitivo, siempre que dichos ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$100,000.00. En este

³⁰¹http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/asalariado/Paginas/default.aspx

caso, no estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere el artículo 175 de esta Ley.

Así, la mecánica de retención y entero prevista en el precepto legal transcrito establece:

- Que quienes paguen los intereses a que se refiere el artículo 158 de la misma Ley, deben retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que establece el legislador sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, considerándose dicho pago como provisional.

Que tratándose de los intereses pagados por sociedades que no se consideren integrantes del sistema financiero o que deriven de títulos valor que no sean colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores autorizadas o mercados de amplia bursatilidad, la retención se efectuará a la tasa del 20% sobre los intereses nominales.³⁰²

Que las personas física que únicamente obtengan ingresos por intereses y dichos ingresos no excedan de \$100,000.00, deberán considerar la retención hecha como pago definitivo y no estarán obligados a presentar declaración.

Sin embargo, no se advierte disposición alguna que decrete que no se tenga derecho a solicitar la devolución de saldo a favor por obtener ingresos por intereses que no excedan de \$100,000.00 (cien mil pesos 00/100 M.N.), o que el hecho de que la retención respectiva se considere pago definitivo, es decir, aquella que se presenta por única vez por un período determinado y por el que no existe la obligación de presentar declaración, sea un impedimento para presentar la declaración y solicitar algún saldo a favor.

Dicho precepto debiera interpretarse en el sentido de que, lejos de limitar o condicionar la procedencia de la devolución de un saldo a favor, consecuencia de una retención en cantidad mayor al impuesto causado, se concede al contribuyente una facilidad administrativa consistente en dejar de presentar la declaración anual a la que en principio está obligado en términos del artículo 175 de la LISR.

³⁰²http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/profesionista/Paginas/default.aspx

Prodecon conoció de varios casos en los que diversos contribuyentes vieron afectados sus derechos tributarios en virtud de que, aún y cuando presentaban ante la autoridad fiscal su declaración anual, ésta les negaba la devolución de saldos a favor en razón de que el monto por interés real acumulado manifestado era menor a \$100,000.00, y por lo tanto, la retención correspondiente se consideraba como pago definitivo.

En tal virtud, algunos contribuyentes, con el patrocinio de Prodecon, reclamaron la inconstitucionalidad del párrafo segundo del artículo 160 de la LISR vigente durante los ejercicios fiscales 2010 a 2011, y la resolución a través de la cual se negaba la devolución del saldo a su favor del ISR.

En estos juicios Prodecon adujo que al interpretarse el artículo 160, segundo párrafo, en la forma en la que lo están haciendo las autoridades, el precepto resulta violatorio de derechos fundamentales de los contribuyentes, personas físicas, que únicamente percibían ingresos por intereses en cantidad inferior a cien mil pesos, considerando así que se violan los siguientes principios y derechos fundamentales:

- Principio de mínimo vital. Se violenta el principio del mínimo vital cuando los contribuyentes no pueden efectuar ninguna deducción, acreditamiento, pagos provisionales, ni siquiera el ajuste por inflación del cálculo de los intereses reales que constituye la base gravable de los ingresos por intereses y tampoco disponen de exenciones generales o restringidas, deducciones generalizadas o específicas, entre otros, que constituyen medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la persona no cuente con las condiciones materiales indispensables que le permitan llevar una vida digna.

El mínimo vital es una proyección del principio de proporcionalidad tributaria³⁰³, mediante la cual el legislador tributario, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

³⁰³ HERRERA MOLINA, Pedro, Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán pág. 123.

Sin embargo, lejos de establecer un umbral libre o aminorado de tributación correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona física que solamente percibe ingresos acumulables por intereses inferiores a \$100,000.00, o en su defecto, de establecer algún mecanismo que salvaguarde ese mínimo vital, la autoridad fiscal considera como definitivo el impuesto que retuvo sobre el monto del capital que generó los intereses e impide que los ingresos del contribuyente sean gravados sobre la utilidad operacional.

- Principio de legalidad tributaria. El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta contrario al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, principio que no se agota con que los elementos esenciales del tributo se plasmen por el legislador en la ley tributaria respectiva, sino además exige que se establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones con un grado de claridad razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

Lo anterior no acontece cuando las personas físicas que únicamente perciben ingresos acumulables por intereses inferiores a \$100,000.00³⁰⁴, son gravadas con base en conceptos distintos al interés real que constituye la utilidad operacional o renta neta materia del impuesto y con una tasa distinta a la prevista en el artículo 177 de la ley de la materia.

Es decir, para la determinación del pago provisional (primer párrafo del artículo 160 de la LISR), que se convierte en definitivo para aquellas personas físicas que únicamente hayan obtenido ingresos por intereses en cantidad inferior a \$100,000.00 (segundo párrafo del artículo 160 de la LISR), se atiende a un elemento ajeno al objeto del gravamen, como es el monto del capital que dé lugar al pago de intereses o los intereses nominales, y a una tasa distinta de aquélla prevista en el artículo 177 de la LISR para el cálculo anual del impuesto a cargo de las personas físicas.

³⁰⁴ Artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007

- Violación al principio de equidad. El artículo 160 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulta contrario al principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pues establece una diferencia injustificada respecto de las personas físicas que obtienen ingresos por intereses acumulables inferiores a \$100,000.00 y de aquéllas que perciben ingresos por intereses acumulables superiores a esa misma cantidad.

Es de señalar 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, esto es, 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.

Los contribuyentes cuyo único ingreso acumulable eran intereses superiores a \$100,000.00, al acumular los ingresos correspondientes a los intereses reales (aquellos superiores a la inflación en la parte excedente a ésta) que les fueron pagados, podían reflejar las retenciones que les realizaron a manera de pago provisional, por lo que, en caso de que dichas retenciones fueran superiores al impuesto retenido, podían solicitar la devolución respectiva, en cambio, aquellos contribuyentes que sólo obtuvieron ingresos por intereses inferiores a \$100,000.00 y a quienes la retención efectuada se les consideraba como pago definitivo, no podían reducir el impuesto a su cargo con las retenciones que les realizaron.

Aunado a lo anterior, tampoco era posible determinar pérdidas y aplicarlas al impuesto a su cargo en ejercicios posteriores, a diferencia de aquellos contribuyentes que perciben ingresos por intereses superiores a \$100,000.00³⁰⁵ y que sí podían calcular y reflejar las pérdidas en comento en cinco ejercicios fiscales siguientes, tal y como lo dispone el artículo 159, quinto párrafo, de la LISR.

Además, resulta inequitativo que el que percibe mayores ingresos por intereses pueda tener acceso a las deducciones y al acreditamiento de los pagos provisionales que le fueron retenidos, así como a solicitar la devolución del saldo a

³⁰⁵ Ibidem.

favor que en su caso se pueda generar y el que percibe menos de \$100,000.00 no tenga acceso a ninguna de estas alternativas.³⁰⁶

Se advierte que el artículo 160 de la LISR vigente para los ejercicios fiscales 2010 y 2011 propiciaba el desconocimiento del derecho de las personas que obtenían ingresos por intereses pagados por sociedades que no forman parte del sistema financiero a tributar conforme su real capacidad contributiva.

Lo anterior, basándose supuestamente una facilidad administrativa, esto es, poder omitir la presentación de la declaración anual a la que en principio está obligado todo contribuyente. Sin embargo, esa disposición debe interpretarse como un beneficio a estos contribuyentes y no como una prohibición que afecte sus derechos tributarios.

En consecuencia, los principios de mínimo vital, de legalidad tributaria, y de equidad se veían lesionados, ocasionando la inconformidad de algunos contribuyentes.

Régimen fiscal de las cuentas individuales de ahorro para el retiro (pensiones).

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como Ombudsman fiscal, ha venido investigando la grave situación fiscal que presentan aquellos trabajadores que recuperan sus fondos para el retiro.

Se ha advertido que cuando los trabajadores van a retirar los recursos de la subcuenta de seguro de retiro (SAR 92) y la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez (RCV) en una sola exhibición (por que se actualiza alguno de los supuestos que prevén las Leyes del Seguro Social de 1973 y 1997 o la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado de 2007), sufren una retención del ISR que puede ser hasta del 20% de la cantidad que retiran.

Ello es así, ya que, contrario a la naturaleza de esos recursos, no se clasifican como ingresos derivados del salario, sino dentro del Título IV, Capítulo IX “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas” (artículo 170) de la LISR, lo

³⁰⁶ Ibidem.

que provoca que las AFORES retengan el 20% sobre el ingreso gravado cuando pagan este concepto.

El artículo 109, de la ley antes mencionada, en su fracción X, establece una exención parcial a estos retiros, pero la misma se reduce a apenas 90 veces el salario mínimo por cada año de aportación, lo cual sólo alcanzó en el año 2012 la cifra de \$5,610 por año. Se ha considerado que este tratamiento fiscal representa una flagrante violación al derecho al mínimo vital (reconocido en los tratados internacionales de los que México es parte, según lo ha establecido la propia SCJN), pues sólo se exentan 90 días de salario mínimo de los 365 días laborados por el trabajador, con lo que inconstitucionalmente se está gravando también, de manera indirecta, el salario mínimo de los días restantes.

Prodecon tiene conocimiento de que hay contribuyentes que ni siquiera pueden disfrutar de esa exención ante la imposibilidad que tienen de obtener su resolución de pensión o la constancia de separación de la relación laboral (negativa de pensión). Es así que al acudir sin dichos documentos a retirar los fondos de las subcuentas SAR 92 o RCV, no se les aplica la exención que prevé el artículo 109, fracción X, de la LISR, dado que sin ellos (de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal de 2012, regla 1.3.10.5) se “presume” que no se ha dado el supuesto de la separación laboral y así no se podrán determinar los años de cotización de los trabajadores.³⁰⁷

La Procuraduría ha considerado que estos ahorros no deben ser gravados, pues la cuota de seguridad social en la parte que incorpora el ahorro para el retiro ya pagó impuesto sobre la renta por la cantidad que aportó el asalariado, mientras que la cuota aportada por el patrón y el Gobierno (mensualmente), no integra salario de conformidad con la Ley del Seguro Social, por lo que no debe causar el impuesto.

No obstante, cuando el trabajador retira sus fondos, se le cobra impuestos no sólo sobre el monto de los rendimientos, sino también por las mismas aportaciones de seguridad social generadas a lo largo de todos sus años de trabajo, con lo cual se

³⁰⁷ Resolución Miscelánea Fiscal de 2012, regla 1.3.10.5

desconoce la naturaleza de esas aportaciones y se afectan gravemente las finalidades mismas de los sistemas de ahorro para el retiro.

Ahora bien, si estos trabajadores logran presentar declaración anual, la tarifa del impuesto a pagar se irá a la general del ISR, como si el trabajador hubiera percibido el monto del retiro en un año de calendario, sin atender a que corresponde a ahorros generados durante muchos años, esto es, el trabajador podrá obtener una devolución parcial del impuesto retenido —si la tarifa resulta menor al 20%— o bien generar un impuesto por una cantidad aún mayor a la retenida inicialmente por la AFORE³⁰⁸ (de hasta 30%, que es la tarifa máxima del ISR), lo que aplica incluso respecto de trabajadores que tuvieron uno o dos salarios mínimos durante toda su vida laboral y por tanto estuvieron exentos del ISR.

Además se elige el momento más inoportuno para cobrar el impuesto: la edad del retiro, y con una tasa de retención muy alta 20%.

Ante esta grave problemática, Prodecon, mediante el conocimiento de diversos casos, se dio a la tarea de hacer una investigación profunda. En primer lugar indagó sobre el régimen legal que en materia de seguridad social regula las cuentas para el retiro, así como los otros eventos o supuestos en que el trabajador o sus beneficiarios pueden hacer el retiro de los fondos de la cuenta individual o subcuentas que la integran.

En segundo lugar, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente solicitó a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), a la Asociación Mexicana de Afores (AMAFORE) y a las principales sociedades que administran las cuentas individuales, AFORES, que informaran sobre como vienen operando el tratamiento fiscal a los retiros de las cuentas o subcuentas individuales, acorde tanto con las diversas disposiciones aplicables de la Ley del Seguro Social, como respecto del régimen tributario establecido en la Ley del ISR.

Con base en lo anterior la Procuraduría llegó a las siguientes conclusiones:

Se advirtió que existen una multiplicidad de escenarios que pueden variar la mecánica para calcular el Impuesto Sobre la Renta por el retiro de esas

³⁰⁸ Ibidem.

subcuentas, pues en cada caso se debe analizar el número de años en los cuales el trabajador cotizó al IMSS, al ISSSTE o a ambas dependencias, si cuenta o no con el beneficio de la jubilación³⁰⁹, la legislación que resulta aplicable, la subcuenta de la cual provienen los fondos (SAR 92 o RCV) y si le fue entregada o no al trabajador la documentación correspondiente a la retención que le fue aplicada por la AFORE.

Como común denominador, en todos los casos se observó que el retiro de los recursos de las subcuentas se encuentra sujeto a un sistema tributario que resulta sumamente complejo, que además de disminuir el monto líquido de los recursos que serán entregados al trabajador en edad de retiro, impide establecer fácilmente y con exactitud la forma en que se deberá pagar el ISR por la obtención de dichos recursos.

Además, es importante tener en cuenta que la ley grava la suma de los recursos aportados a las subcuentas al momento en que la AFORE los entrega al trabajador, sin considerar que las aportaciones efectuadas al SAR 92 y RCV, se realizaron periódicamente a lo largo de su vida laboral y que, por tanto, en todo caso, la carga tributaria debe dividirse entre el número de años en que se efectuaron dichas aportaciones, de manera similar a cuando el trabajador obtiene ingresos por concepto de primas de antigüedad, retiro, indemnizaciones u otros pagos por separación.

No pasa desapercibido que de conformidad con el artículo 109, fracción X de la LISR, los recursos que se obtienen por el retiro del saldo de las subcuentas SAR92 o RCV gozan de una exención equivalente a 90 veces el salario mínimo por cada año de servicio o de cotización.

Sin embargo, un primer requisito que establece el artículo 109, fracción X, de la LISR para ser sujeto de la exención es que el trabajador se haya separado de la relación laboral. Cuestión que en términos de lo previsto en las Reglas I.3.10.5 y I.3.10.10 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012, sólo puede acreditarse mediante la exhibición de la concesión o negativa de pensión emitida por el IMSS

³⁰⁹ Véase en la Ley del Seguro Social Retiro, Cesantía y vejez

o el ISSSTE según sea el caso, en la cual esas dependencias señalen el número de semanas cotizadas por el trabajador.

En este contexto, Prodecon se percató de diversos supuestos en los cuales los contribuyentes no están disfrutando de la exención, como es el caso de aquéllos que retiran los fondos de su subcuenta SAR 92 por el sólo hecho de haber cumplido 65 años, ya que se enfrentan a la imposibilidad de exhibir la constancia de separación de la relación laboral (negativa de pensión).

Otro caso es cuando mediante laudo, se reconoce el derecho a obtener los ahorros del trabajador por beneficiarios de éste, como ocurre con las viudas y los hijos menores de edad de los trabajadores fallecidos, pues es común que en la sentencia relativa no se precisen las semanas cotizadas por el trabajador, porque regularmente esa no es la litis en el procedimiento, en consecuencia, las AFORES retienen el impuesto a la tasa del 20% sin exención alguna. Lo mismo se presenta respecto de trabajadores que obtienen mediante laudo su derecho a pensionarse por haber sufrido incapacidad permanente por riesgo de trabajo³¹⁰.

Prodecon también ha conocido de asuntos en los que incluso cuando los contribuyentes cuentan con la resolución o negativa de pensión, la cantidad que se retira es gravada, sin aplicarle la exención contenida en el artículo 109, fracción X, de la LISR; tal es el caso de los trabajadores que obtienen su pensión y el derecho a retirar sus ahorros de la subcuenta SAR92 por separación de la relación laboral en virtud de incapacidad permanente parcial por riesgo de trabajo, ya que, como lo ha observado Prodecon, esas resoluciones de pensión carecen del dato de las semanas cotizadas, lo que hace nugatorio el derecho de los contribuyentes de acceder al beneficio de la exención.

Es así que las AFORES retienen el 20% sobre el total de recursos existentes en las subcuentas SAR 92 o RCV, según sea el caso, en términos de lo previsto en el artículo 170 contenido en el capítulo IX de la LISR denominado “De los demás ingresos”, del Título IV “De las personas físicas”, lo cual genera confusión y desconcierto en el trabajador que, en algunos casos, a sabiendas de que no cuenta con una pensión por jubilación, decide retirar los fondos de su subcuenta,

³¹⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta en México artículo 109 Fracción X.

con base en los datos arrojados en el estado de cuenta que le proporcionó su AFORE mes con mes.

En similares condiciones se encuentran los trabajadores que cotizaron al ISSSTE por varios años pero no lograron reunir las semanas requeridas para obtener el beneficio de la jubilación y por tanto, se ven en la necesidad de retirar los fondos existentes en su subcuenta RCV.

Ello en virtud de que el artículo 109, fracción X, de la LISR sólo exenta del pago del impuesto a los recursos provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la anterior Ley del ISSSTE (SAR ISSSTE), más no así a los recursos existentes en la cuenta individual que opera PENSION ISSSTE conforme a la actual ley en vigor (RCV ISSSTE), lo que ocasiona que a este grupo de trabajadores no les resulte aplicable la exención de noventa días de salario mínimo en el Distrito Federal por año cotizado.

En resumen, Prodecon ha detectado que el sistema fiscal que rige a las subcuentas SAR 92 y RCV es muy complejo y rígido, ya que dicho sistema impide al trabajador conocer con exactitud el monto líquido de los recursos que le serán entregados al término de su vida laboral³¹¹.

La falta de regulación clara y precisa sobre el régimen fiscal del sistema de ahorro para el retiro, genera inseguridad jurídica tanto para las AFORES, retenedoras, como para los contribuyentes que reciben sus fondos para el retiro con una disminución considerable, ya que la aplicación de la normatividad fiscal se hace depender no sólo de la interpretación que cada AFORE realice de ésta, sino incluso, de la información que cada persona pueda tener u obtener para retirar sus fondos y acreditar las semanas cotizadas, lo que propicia que la exención no se aplique en forma estricta.

La interpretación realizada por las autoridades fiscales a través de las reglas de carácter general en relación con los supuestos en los que se aplica la exención prevista en el artículo 109, fracción X de la LISR, limita el derecho de los contribuyentes al citado beneficio al considerar que sólo se actualiza en el supuesto de separación de la relación laboral.

³¹¹ Ibidem.

El régimen fiscal de los recursos obtenidos por el retiro de la subcuenta SAR 92 y RCV, desconoce la naturaleza misma de las aportaciones que las integran pues, como se ha señalado, la recuperación de estos recursos no puede considerarse una manifestación de riqueza en virtud de que no representan un beneficio específico e individualizado.

Consecuentemente, Prodecon estima que el régimen fiscal aplicable a los ahorros de las subcuentas para el retiro, debe gravar única y exclusivamente, los intereses o rendimientos que genere la inversión y no la totalidad del recurso, de conformidad con lo previsto en Título IV, capítulo VI, “De los ingresos por intereses” de la LISR. Lo anterior a efecto de no gravar las aportaciones de seguridad social y a su vez, otorgar mayor seguridad y certeza jurídica a un sector socialmente vulnerable³¹².

Cuando el trabajador decide jubilarse se le aplica el 20% de descuento por el impuesto sobre la renta, si el trabajador hace el retiro en una sola exhibición es facultad de las Afores retener el Impuesto Sobre la Renta ISR y pagar al Sistema de Administración Tributaria SAT, aunque hay que considerar que existe exenciones, el mismo artículo 93 de la referida ley, señala que no se pagara el ISR cuando se encuentre el trabajador en el supuesto que el total de la cantidad de la indemnización no exceda diario de quince veces el salario mínimo . Hagamos una reflexión si el trabajador trabaja para x empresa y tiene ingreso de \$18,000 mensuales al inicio de la contratación laboral pero sucede que al transcurso de años decide jubilarse pero ya no gana los \$18,000, sino que su ingreso ahora es de \$30,000. Por lo tanto este trabajador al momento de jubilarse recibirá por su jubilación aproximadamente los \$500,000. Es decir que un trabajador que se jubila recibiendo esta cantidad, entonces este trabajador, solo pagara el excedente de la cantidad a la que hace referencia el artículo 93 de la ley referida.

Hay que tomar en cuenta cuando el patrón contrata al trabajador, desde ese momento el trabajador puede percibir más de dos salarios, siendo así entonces

³¹² Ahora es de suma importancia comentar sobre la indemnización por pensión, voy a permitirme, citar las referencias legales para la aplicación del descuento del impuesto sobre la renta, cuando el trabajador haga los trámites para recibir la indemnización por pensión artículos 93 fracciones IV, V, X y XIII; 142 fracción XVIII, 145 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2014; Reglas 1.3.10.4 y 1.3.10.7 de la Resolución miscelánea fiscal 2014.

se le debe aplicar la retención del Impuesto Sobre la Renta, así sucesivamente se estará haciendo, durante el tiempo que el trabajador permanezca ocupando el cargo que se le encomendó en la empresa, entidad pública o donde se le haya contratado. Si el trabajador llega a cumplir la antigüedad laboral que exige la ley reglamentaria para su pensión o jubilación, trámite que se hará a través de la Administradora del fondo para el retiro, es decir que si bien es cierto que el trabajador contribuye con el pago del ISR por ser ingreso salarial el patrón debe retener la parte correspondiente del pago del ISR, impuesto que el trabajador desconoce para lo que será utilizado, es decir el trabajador no ve los beneficios por parte de la federación ya que el ISR, es pagado y declarado ante el Sistema de Administración Tributaria. Que si bien es cierto que el trabajador como persona física, si esta dado de alta ante el Sistema de Administración Tributaria, puede deducir el pago de impuesto al que nos estamos refiriendo, pero no va hacer siempre porque no todas las personas físicas hacen de manera personal su declaración sino que se hace por medio del patrón³¹³.

Es decir el trabajador después de tener varios años de trabajo, y desea jubilarse pero no está en el supuesto de invalidez o incapacidad laboral o sin haber llegado a la edad de 65 años, aunque al trabajador el patrón estuvo haciendo las retenciones correspondiente para que tuviera los derechos a la seguridad social y a la vivienda, y a la vez la Afore administrara la subcuenta de ahorro, al momento que el trabajador realice los tramites por la obtención del pago total que va a percibir por concepto de la jubilación o pensión debe hacer la declaración y el pago correspondiente ante SAT.

Como podemos apreciar el trabajador desde el momento que fue contratado, el patrón le retiene los impuestos correspondientes, como se dijo con antelación para que tenga derecho a la seguridad social y a la vivienda, sin embargo resulta perjudicial que al pasar los años de trabajo, el trabajador desea pensionarse

³¹³ Contextualicemos ahora la fracción XVIII del artículo 142 de la ley en cuestión, como podemos darnos cuenta este artículo hace referencia de algunos supuestos que el SAT los considera como gravados es decir señalando otros ingresos dentro de estos supuestos podemos señalar que también los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en el supuesto de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años.

haciendo sus cálculos que con la cantidad que perciba tendrá lo suficiente para poder vivir de una forma que no tendrá preocupaciones por unos cuantos años, lo que no sabe el trabajador que del pago la afore le retendrá un porcentaje, ocasionándole perjuicio al pensionado ya que no recibirá al 100%.

Por otra parte, podemos decir, así como los artículos anteriores son fundamento legal para la aplicación del ISR por concepto del pago total de pensión del trabajador, también el artículo 145 párrafo 1 de la citada ley, señala que los contribuyentes que obtengan de forma esporádico ingreso cubrirán pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulta aplicable a la tasa del 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna.

Si bien es cierto que el artículo 145 párrafo 1, contrapone el dicho de los artículos anteriores, ya que no es igual realizar retenciones del ISR por ingresos de salarios que por ingreso esporádico ; de acuerdo al significado que la Real Academia Española le da al concepto del termino esporádico, es decir que el pago total de la pensión es único es decir una sola vez, cabe aclarar que nos referimos a la cantidad que le corresponde al trabajador por la antigüedad de trabajo, por cumplir los 65 años de edad, etc. Por lo tanto el legislador no considera que hacer ese pago afecta al patrimonio del trabajador.

Esta regla se relaciona con la fracción XIII del artículo 93 de la Ley del ISR, que señala las Afores o pensión ISSSTE que entreguen al trabajador o a su beneficiario en una sola exhibición, recursos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro (SAR92).³¹⁴

El texto anterior si analizamos como se entiende la función de la ley, se puede interpretar que la regla es clara diciendo que la Afore o pensión ISSTE, al realizar el trámite de jubilación y entregar en una sola exhibición la cantidad correspondiente al trabajador proveniente de los recursos de la cuenta individual, la administradora debe retener el 20% que señala el artículo 145 de la ley de ISR. Aunque cabe destacar que la fracción IV del artículo 93 de la Ley del ISR, cuyo monto diario no excede de quince veces el salario mínimo, si en caso dado se

³¹⁴ La regla 1.3.10.4 y 1.3.10.7 Resolución de la miscelánea fiscal 2014 ambas señalan el procedimiento para determinar los años de cotización de los trabajadores afiliados al IMSS y al ISSSTE en el retiro de los recursos de la cuenta individual.

excediera entonces se pagara el excedente. Veamos el criterio que tiene Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Como ven podemos apreciar el criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señala que las reglas señaladas con anterioridad se contraponen al señalamiento que dice los artículos 94 y 95 de la ley de ISR, es decir que si hablamos de la prestación de un servicio personal subordinado, aplica la retención del ISR, porque se grava el ingreso por parte del salario. Pero resulta que la regla 3.1.10.4 y 3.1.10.7 de la miscelánea fiscal 2014, quiere relacionar la prestación de un servicio personal subordinado que es un ingreso pero, por salario; y, no por monto de los ingresos gravados provenientes de las subcuentas de seguro de retiro o de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, las AFORES y PENSION ISSSTE disminuirán del total entregado al trabajador, en una sola exhibición, la cantidad exenta que prevé el artículo 93, fracción XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y que al monto así obtenido, se aplicará la retención a que se refiere el artículo 145 de la propia ley (20%)³¹⁵.

Ahora bien, que es lo que sucedido, con los pagos que hacen las Afores al SAT por importe que se le retiene a las personas físicas que han recibido el beneficio de la indemnización por pensión, de acuerdo al criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es violatorio.

De acuerdo al párrafo del artículo 145 de la Ley del ISR, tal como esta planteado en la regla 3.1.10.4 y 3.1.10.7 de la Resolución Miscelánea fiscal 2014, señalando que para determinar el monto de los ingresos gravados provenientes de las subcuentas de seguro de retiro o de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, las AFORES y PENSIONISSSTE disminuirán del total entregado al trabajador, en una sola exhibición, la cantidad exenta que prevé el artículo 93, fracción XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y que al monto así obtenido, se aplicará la

³¹⁵ Es decir no puede confundir la retención del impuesto de ISR por ingreso al trabajador por la prestación de un servicio personal subordinado que sería el salario; por un ingreso a la Subcuenta de seguro, manejada por la Afore, ya que este ingreso está considerado como un ahorro del trabajador. Si consideramos que el trabajador a través de la subcuenta está realizando un ahorro para asegurar su vejez, entonces esta dos reglas regla de la miscelánea fiscal 2014, que señala que las afore deben retener el 20% del ISR, esto estaría vulnerando el principio de subordinación jerárquica, ya que en este caso no existe por que el trabajador no es subordinado de una subcuenta si no que hizo un ahorro para su retiro.

retención del 20% a que se refiere el artículo 145, sin deducción alguna. Es decir que el artículo referido es tan claro que la persona física que recibe la indemnización por pensión no puede deducir tal pago.

4. Las deducciones personales de las personas físicas como el mecanismo de vinculación del derecho al mínimo vital.

Para comenzar el tema de las deducciones para personas físicas bajo el régimen de salarios, resulta importante conocer la postura³¹⁶ de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto al tema del mínimo vital en relación a esta sección:

RENTA. EL RESPETO AL DERECHO AL MÍNIMO VITAL IMPLICA CONSIDERAR LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES PARTICULARES BAJO LAS CUALES SE GENERA EL INGRESO DE LAS PERSONAS, CONFORME A LOS DIVERSOS CAPÍTULOS DEL TÍTULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta para las personas físicas es general, porque grava los ingresos obtenidos en diversas actividades económicas (prestación de servicios personales subordinados, prestación de servicios profesionales, actividades empresariales, arrendamiento, intereses, dividendos, premios, enajenación y adquisición de bienes); sin embargo, deben valorarse las consecuencias que tiene la estructura cedular del Título IV, denominado "De las Personas Físicas", de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto el contribuyente debe calcular la cantidad que por cada capítulo debe acumular, considerando los ingresos (activos o pasivos) y, de ser el caso, las deducciones autorizadas y las peculiaridades propias de cada capítulo -por ejemplo: en la prestación de servicios personales subordinados que permiten obtener salarios, debe acumularse el ingreso respectivo sin deducción alguna; en la realización de actividades empresariales y profesionales, los contribuyentes pueden determinar una utilidad fiscal (ingresos menos deducciones), así como una utilidad gravable (utilidad fiscal menos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes

³¹⁶ Ibidem

de aplicar) para calcular una renta neta del ejercicio; lo anterior, sin que esté autorizado, por regla general, la compensación de las ganancias de un capítulo con las pérdidas de otro, etcétera-, para aplicar a la suma de dichos conceptos la tarifa anual prevista en el artículo 177 de dicho ordenamiento, a través de la cual se determinará de manera diferenciada (en lo cuantitativo y lo cualitativo) el impuesto a pagar. Lo anterior pone de relieve que el derecho al mínimo vital, como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -y como lineamiento tendente a que los recursos apenas suficientes para subsistir dignamente queden resguardados frente a la potestad tributaria del legislador-, si bien tiene una proyección sobre todas las personas físicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, no tiene un contenido homogéneo entre todos los sujetos del indicado Título IV y, por tanto, no debe respetarse en idénticos términos para todos sus beneficiarios, sino que debe analizarse por cada categoría de contribuyentes, tomando en cuenta las características y condiciones particulares bajo las cuales se produce el ingreso obtenido.

DEDUCCIONES. LAS AUTORIDADES FISCALES DEBEN RECONOCERLAS EN LA MEDIDA EN QUE SE ACREDITE SU ESTRECHA RELACIÓN CON LA CAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE PARA GENERAR INGRESOS Y, POR ENDE, SU ESTRICTA INDISPENSABILIDAD³¹⁷. Las deducciones son un derecho de los contribuyentes contenido en la mecánica del impuesto sobre la renta y, por ende, en todas las regulaciones que le dan vida, comenzando por nuestra Constitución Federal. La proporcionalidad posibilita a los gobernados a contribuir al gasto público de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, es decir, sobre las utilidades que se generen, entendiéndose a éstas como el resultado de la comparación de los costos y gastos que se tuvieron que erogar para la generación de los ingresos. Es por ello que, a juicio de esta Procuraduría, la capacidad contributiva, en el caso del impuesto sobre la renta vinculado a actividades empresariales, se basa en la idea de que la determinación del

³¹⁷ Por otra parte la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (de ahora en adelante PRODECON), ha establecido lo siguientes respecto a las deducciones: 27/2013/CTN/CS-SASEN (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013)

impuesto se justifica si se toma en cuenta la utilidad real, obtenida considerando el ingreso y las cantidades erogadas como gasto para su generación. Dichos gastos comprenden a las deducciones autorizadas por la ley, las que, por regla general, deben ser reconocidas por el legislador en atención al principio de proporcionalidad tributaria, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva. De tal forma, si las autoridades hacendarias rechazaran ciertas deducciones que resultan estructurales para un sector de contribuyentes, sin el análisis, la reflexión ni entendimiento de la lógica empresarial del sector en específico, se contravendrían postulados normativos generales esenciales y básicos que trascienden a la totalidad del sistema tributario, como lo es la deducción de gastos que son necesarios e indispensables en atención a la peculiaridad de los negocios y, por ende, los derechos fundamentales de los contribuyentes³¹⁸.

Después de haber revisado los criterios de las autoridades, nos surge la cuestión ¿Qué puedo deducir como bajo el régimen de personas físicas?, pues bien, a partir de la Reforma Fiscal 2016, el Poder Legislativo llevó como iniciativa el tema de las deducciones personales; sin embargo, reconoce que debe ampliar el monto de su deducibilidad y a la vez fomentar el ahorro entre los contribuyentes personas físicas.

Aunado a lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se ha pronunciado en contra del límite a las deducciones personales para la declaración anual del ejercicio 2015, de las personas físicas del régimen de salarios, lo que conlleva que se genere un mayor impuesto a pagar, al no poder incluir la totalidad de los gastos personales erogados.

Es así que a través de demandas de amparo la Prodecon está haciendo valer la inconstitucionalidad del límite fijado, puesto que mientras más bajos son los ingresos de estos contribuyentes, mayor impacto económico tiene en la economía personal y familiar el tope diseñado por el Legislativo, violando de manera directa el derecho al 'mínimo vital' y la dignidad humana.

³¹⁸ Criterio sustentado en: Recomendación Sistémica DGAS/RS/001/2012.

De acuerdo a los requisitos de la Ley del ISR, las personas físicas podrán disminuir de su ingreso anual, para el cálculo del impuesto sobre la renta, deducciones personales.

Así pues, el primer párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la renta dice que:

“Artículo 151. Las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en este Título, para calcular su impuesto anual, podrán hacer, además de las deducciones autorizadas en cada Capítulo de esta Ley que les correspondan, las siguientes deducciones personales”.

Mencionamos a continuación las deducciones personales que establece el citado artículo:

a. Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios³¹⁹.

Pagos efectuados por la persona física para sí mismo, su cónyuge o quien viva en concubinato, ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año ingresos en cantidad igual o superior a \$24 mil aproximadamente.

La compra o alquiler de aparatos para la rehabilitación, medicinas incluidas en las recetas expedidas por hospitales, honorarios a enfermeras, análisis, estudios clínicos, prótesis y adquisición de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales hasta por \$2,500 al año, son algunos ejemplos de este tipo de gastos.

Asimismo, estos pagos tendrán que hacerse mediante cheque nominativo, transferencia electrónica de fondos o mediante tarjeta de crédito o débito. El IVA pagado en los gastos forma parte de las deducciones personales.

CRITERIO JURISDICCIONAL 8/2015 (Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria 27/03/2015)

DEDUCCIONES PERSONALES. A JUICIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, LOS HONORARIOS MÉDICOS POR TRATAMIENTOS DE REPRODUCCIÓN ASISTIDA POR INFERTILIDAD MASCULINA, SON DEDUCIBLES. De

³¹⁹ Véase artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

conformidad con lo dispuesto por los artículos 176, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, en relación con el 240 de su Reglamento, el Órgano Jurisdiccional consideró que los gastos efectuados por el contribuyente relativos al tratamiento de reproducción asistida por infertilidad masculina, son deducibles, pues por honorarios médicos, se entiende los pagos realizados al profesional que se encuentra legalmente autorizado para ejercer la medicina, consecuentemente, si el tratamiento en cuestión fue proporcionado por personal médico de una institución especializada y se emitió la factura correspondiente por el gasto, es claro que éste se ubica en el concepto de honorarios médicos a que se refiere el señalado artículo 176, fracción I. Además, el Órgano Jurisdiccional consideró que este tipo de tratamientos son destinados para la salud, pues como lo ha señalado la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la salud constituye el estado de bienestar físico, mental y social, y no sólo la ausencia de enfermedades, por lo que el gasto efectuado por el contribuyente, se comprende dentro del concepto de la salud reproductiva³²⁰.

b. Gastos funerarios

También se podrán deducir los gastos que hayas realizado para pagar gastos funerarios de tu cónyuge/concubino, así como tus ascendientes y descendientes directos.

Sin embargo, de acuerdo a los límites establecidos, no deberán exceder de \$24 mil aproximadamente al año y las erogaciones para cubrir funerales a futuro sólo procederán hasta el ejercicio en que se utilice el servicio.

c. Donativos

Serán deducibles hasta por el 7% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones personales. En caso de donativos a favor de la

³²⁰ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Sala Regional Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2015. - Sentencia firme.

Federación u organismos descentralizados, no podrán exceder el 4 por ciento de los ingresos antes referidos.

Los donativos no están sujetos al tope entre \$97 mil aproximadamente o el 10 por ciento de sus ingresos brutos, el importe menor.

Lo anterior, dicho de otra manera se encuentra en la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

RENTA. EN EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DIO LUGAR A LA REFORMA DEL ARTÍCULO 176, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SE JUSTIFICÓ ADECUADAMENTE LA INTENCIÓN DE LIMITAR EL MONTO DE LOS DONATIVOS DEDUCIBLES, POR LO QUE NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008). El citado precepto legal establece que las personas físicas residentes en el país que obtengan ingresos de los señalados en el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden considerar diversas deducciones personales, como la que corresponde a los donativos no onerosos ni remunerativos, en los casos previstos en ese ordenamiento, y cumpliendo determinados requisitos, para lo cual el monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior. Ahora bien, debe valorarse que la deducción de donativos no se justifica en razones empresariales, es decir, no tiene que reconocerse como si se tratara de una erogación efectuada atendiendo a los fines de la negociación. En tal virtud, si se trata de una deducción simplemente otorgada o concedida -y cuyo reconocimiento no viene demandado constitucionalmente-, el nivel de exigencia que da el legislador para justificar dicha medida debe ser uno de simple racionalidad, pues se trata de una decisión legislativa que no debe atender a parámetros de capacidad contributiva, y en relación con la cual basta que no se configure arbitraria o discriminatoriamente, por lo cual no es necesario que el legislador fiscal precise con exactitud las razones por las que determinó que la deducción quedara hasta el 7% de los

ingresos acumulables del ejercicio anterior, y no en un porcentaje diverso. Por tanto, la reforma al artículo 176, fracción III, último párrafo, de Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece el porcentaje que podrá deducirse de los donativos no onerosos ni remunerativos, es constitucional en la medida en que prevé una situación concreta que el legislador consideró debía ser regulada en un sentido diverso al que venía aplicándose. En el caso, sería la necesidad de establecer un límite a la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos con el fin de evitar la erosión de la base gravable y fortalecer las finanzas públicas, para que el Estado pueda apoyar a la población de escasos recursos o sectores vulnerables, tal como se advierte del proceso legislativo correspondiente, en donde el legislador federal tuvo la explícita intención de que el apoyo a dichos sectores vulnerables se diera directamente a través del gasto público, es decir, a través de un accionar directo por las instituciones competentes. Lo anterior demanda mayores recursos, objetivo que no sólo puede conseguirse con límites a deducciones no estructurales -como la que regula la disposición combatida-, sino que pone de manifiesto que se buscó que el Estado recuperara esas funciones que ya no demandan una suerte de sustitución de éste por los particulares para cumplir con dichas atribuciones, y mucho menos la compensación que ello supuestamente demandaría del sistema fiscal.

d. Intereses reales por créditos hipotecarios

Estamos de acuerdo en que el derecho a tener una vivienda es fundamental e incluso se encuentra protegido por el Pacto de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales; sin duda nos encontramos ante un derecho de mínimo vital.

La mayoría adquirimos una vivienda a través de un crédito hipotecario y como dijimos, estamos ante un derecho humano vital, por lo que se han emitido diversos criterios que permiten la posibilidad de deducir los intereses pagados por un crédito³²¹.

Un ejemplo es el siguiente criterio sustantivo emitido por la PRODECON:

³²¹ CRITERIO JURISDICCIONAL 8/2014 (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

CRITERIO JURISDICCIONAL 8/2014 (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 24/01/2014)

DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. DERECHO DE LOS CONTRIBUYENTES A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL Y A DEDUCIR INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS POR CRÉDITOS HIPOTECARIOS. De lo dispuesto por los artículos 176, fracciones I, II y IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, y 238, del Reglamento de la indicada ley, no se desprende, según la interpretación del Órgano Jurisdiccional, la imposibilidad legal de los contribuyentes que únicamente obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado de solicitar la devolución del saldo a favor, derivado de la deducción de intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con los integrantes del sistema financiero, ya que el hecho de que el causante haya presentado declaración anual del ejercicio no trae como consecuencia la pérdida del derecho a la aplicación de deducciones y a la solicitud del saldo a favor, pues para ello debe tenerse en cuenta lo previsto en la fracción IV del primero de los numerales citados, máxime que no existe precepto legal alguno que prohíba a los contribuyentes de que se trata, presentar la declaración anual, ni que establezca la pérdida del derecho a solicitar alguna cantidad a favor por la presentación de dicha declaración³²².

La deducción de los intereses reales hipotecarios son pues permitidas en la declaración anual de las personas físicas. Por ejemplo, dada la cantidad de acreditados del INFONAVIT, la deducción de los intereses pagados al Instituto resulta de relevancia para los trabajadores.

Para tomar esta deducción es necesario contar con la constancia de intereses expedida por el Instituto, ya que ahí se menciona el monto de los intereses que se podrán deducir en la declaración del ejercicio.

³²² Juicio Contencioso Administrativo. Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2013. - Sentencia firme

Esta constancia puede ser obtenida por Internet directamente en la página del Instituto, desde donde se puede imprimir. Para obtenerla basta tener el Número de Crédito, e indicar el año por el que se solicita la constancia.

e. Aportaciones complementarias de retiro y voluntarias

El monto máximo de dichas aportaciones será el 10 por ciento de los ingresos acumulables de la persona física, sin exceder de \$119 mil aproximadamente. En caso de retirar las aportaciones voluntarias deducibles antes de cumplir 65 años de edad o no exista invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, la Afore realizará una retención del 20% de ISR.

Ahora bien, los ingresos por jubilaciones y pensiones vitalicias están exentos del ISR siempre que no excedan de \$29 mil mensuales aproximadamente; por el excedente se pagará ISR.

El plan de pensiones o jubilaciones debe ser administrado por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadoras de sociedades de inversión, Afores o instituciones de crédito.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, conoció del caso de contribuyentes en cesantía (60 años) o vejez (65 años) que al retirar sus ahorros en una sola exhibición de las subcuentas de retiro y cesantía en edad avanzada y vejez, les es retenido el 20% de los recursos por concepto de ISR por las administradoras de fondos (Afores), pues dichos ahorros son considerados ingresos esporádicos conforme a reglas de Resolución Miscelánea Fiscal.

Ante esta problemática y por estimar que existen violaciones a derechos fundamentales, se promovieron amparos indirectos que concluyeron con la adopción de un criterio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que consideró inexistente la transgresión a derechos, ya que el legislador estableció un monto exento, con lo que se respeta el mínimo vital.

Además la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el siguiente criterio:

ADMINISTRADORAS DE FONDOS PARA EL RETIRO (AFORES). AL RETENER EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DERIVADO DE LA SUBCUENTA DE RETIRO, CESANTÍA EN EDAD AVANZADA Y VEJEZ, NO TIENEN EL CARÁCTER DE

AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. Conforme al artículo 5o., fracción II, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en términos de la fracción indicada, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general que les confiera las atribuciones para actuar como una autoridad del Estado cuyo ejercicio, por lo general, tenga un margen de discrecionalidad, esto es, cuando dicten, ordenen, ejecuten o traten de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria u omitan el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas. Ahora bien, las AFORES que, en cumplimiento a los artículos 109, fracción X, 166 y 170, primer y tercer párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, así como los párrafos tercero, cuarto, quinto y octavo de la Regla I.3.10.5 de la Resolución de Miscelánea Fiscal para el año 2013, retienen el impuesto sobre la renta derivado de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, no tienen el carácter de autoridad responsable para efectos del juicio de amparo, en tanto que no actúan de manera unilateral y con imperio en un plano de supra a subordinación con respecto a los trabajadores titulares de las subcuentas, sino como auxiliares del fisco federal y responsables solidarios del cumplimiento de la obligación a cargo de los contribuyentes.

Sin embargo, la Prodecon convencidos de la violación al mínimo vital, y además de la violación del derecho humano a la seguridad social por no reconocerse la naturaleza del ahorro generado a lo largo de la vida laboral, la Subprocuraduría se dio a la tarea de separar el esquema de defensa a fin de acceder a la justicia federal a través del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad, por lo que promovió juicios de amparo indirecto, por una parte, y juicios de nulidad, por otra.

Esta estrategia de tutela resultó en un criterio del órgano judicial que estableció que la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal que obliga a las Afores a retener el 20% de los recursos que se entregan al pagador de impuestos, es violatoria del

derecho humano a la seguridad social prevista en el artículo 123 de la Constitución Federal y en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Convención Americana sobre los Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, porque al considerar a tales recursos como ingresos esporádicos, distorsiona su naturaleza de prestación de seguridad social. Así, el amparo tuvo el efecto de desincorporar de la esfera jurídica del quejoso la regla de Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente, a fin de que el contribuyente presente su declaración anual con base en las disposiciones del Capítulo I “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y así lograr una deducción autorizada.

f. Primas de seguros y gastos médicos

El beneficiario deberá ser el propio contribuyente, su cónyuge o con quien vive en concubinato, así como sus ascendientes o descendientes, en línea recta. El pago del deducible del seguro de gastos médicos no se considera una deducción personal, por lo que no se puede restar de la base gravable del contribuyente.

g. Pago de colegiaturas

Esta deducción personal permite disminuir pagos de colegiaturas efectuados por la persona física para sí mismo, su cónyuge o quien viva en concubinato, ascendientes o descendientes en línea recta desde el nivel preescolar hasta bachillerato, con el límite anual de: Preescolar \$14,200, Primaria \$12,900, Secundaria \$19,900, Profesional Técnico \$17,100 y Bachillerato \$24,500. Cabe mencionar que dicho estímulo no está sujeto a la limitante de las deducciones personales.

Al respecto, la Prodecon establece en sus criterios una serie de requisitos de procedencia:

CRITERIO JURISDICCIONAL 3/2015 (Aprobado 2da. Sesión Ordinaria 20/02/2015)

DEVOLUCIÓN POR PAGOS DE COLEGIATURAS. A JUICIO DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL, LA REGLA MISCELÁNEA QUE REGULA LA APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL A LOS PAGOS REFERIDOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LEY. El Decreto que rige al estímulo fiscal para personas físicas en relación con los pagos de servicios educativos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de febrero de 2011, establece como requisitos para su deducción, que los pagos: a) se realicen a instituciones educativas privadas del país con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación; b) sean para cubrir únicamente los servicios correspondientes a la enseñanza del alumno, conforme a los programas y planes de estudio autorizados para el nivel educativo de que se trata; c) se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios; d) se comprueben con la documentación que reúna los requisitos fiscales. En este sentido, el Órgano Jurisdiccional estimó que la Regla I.13.8.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011 que sirvió de fundamento a la autoridad para negar la devolución solicitada, transgrede el principio de primacía de ley al exceder lo dispuesto por el referido Decreto así como los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, pues dicha Regla establece que los comprobantes fiscales que expidan las instituciones educativas deberán señalar dentro de la descripción del servicio, el nombre y CURP del alumno, sin que en los referidos artículos 29 y 29-A y en el Decreto se precise como requisito de los comprobantes fiscales, dicha referencia a la CURP³²³.

Podemos concluir sobre el tema, que el derecho al mínimo vital se ve afectado al imponer límites a las deducciones de personas físicas aunado a la progresividad del impuesto sobre la renta, pues no existe una igualdad entre los contribuyentes, ya que una persona que obtiene mayores ingresos es susceptible de deducir un monto mayor en comparación de una persona que obtiene ingresos mínimos.

³²³ Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2014. - Sentencia firme

Los gastos que hemos mencionado son consecuencia de una necesidad y por lo tanto resultan ser un derecho humano de cada persona que obtiene el ingreso, pues los podemos encontrar dentro del catálogo de derechos sociales y económicos de los tratados internacionales, sin embargo falta mucho todavía para lograr un mejor beneficio para los contribuyentes.

B. Aspectos normativos y fiscales de la seguridad social.

1. La seguridad social como eje rector de la dignidad humana.

a. Los derechos sociales como protectores de los sectores más desprotegidos.

El garantizar y desarrollar la seguridad social es una de las principales funciones de los Estados y uno de los medios indispensables de protección que ejercen con respecto de sus sociedades y de sus trabajadores, por lo tanto, es necesario entender el concepto de la misma.

Encontramos regulada a la seguridad social dentro del derecho social, en donde los satisfactores de la población se hacen exigibles al Estado.

El derecho social es entendido como “el conjunto de normas jurídicas tutelares de la sociedad y de sus grupos débiles obreros, campesinos, indígenas, entre otros, consignadas en las constituciones modernas y en los códigos orgánicos o reglamentarios.”³²⁴

Son los Estados los que determinan la forma en que se otorga la seguridad social a sus poblaciones, estableciendo sus legislaciones de acuerdo con sus capacidades económicas, políticas y sociales.

“Los derechos sociales consisten en prestaciones y servicios a cargo del Estado, a favor de los sectores postergados de la población. Tienen un carácter esencialmente asistencial. Por eso, aunque formalmente están atribuidos a todas las personas, son en realidad derechos de las capas pobres de la ciudad y del campo y están contenidos especialmente en las leyes laborales, agrarias, de

³²⁴ Trueba Urbina, Jorge, Derecho de la Seguridad Social, México, Librería Herreros Editorial, 1954. p. 83-84.

seguridad social, de inquilinato, de protección infantil, defensa del consumidor y demás estatutos de ésta índole.”³²⁵

Dentro de las características esenciales del derecho social, podemos mencionar las siguientes:

- Son leyes que ven al hombre de una manera más cercana, real y concreta;
- Está dirigido a proteger a un grupo determinado de la sociedad;
- Tiende a ser una legislación de índole protectora debido a la intervención del Estado en todas las actividades;
- Coordina los intereses de la comunidad, mediante la seguridad económica para las personas de escasos recursos económicos y las protegen de situaciones que puedan poner en peligro su dignidad, su libertad, su salud, su integridad y hasta su vida;

b. Fundamento constitucional de la seguridad social.

El fundamento constitucional según el Dr. Luis M. Ponce de León Armenta en su libro “Sistema Jurídico de la Seguridad Social” nos indica que esta prevista en nuestra legislación mexicana en el artículo 123, apartado “A”, fracciones XII, XIV, y XXX, y en el apartado “B” fracciones XI, XIII, XIII bis y XIV, así como en los artículos 28, párrafo 5to; 3º, fracción VIII; 115, fracción IX; 4º, párrafos 3ro y 4to.

El artículo 123 apartado “A” en su fracción XII reglamenta el derecho de los trabajadores a la vivienda.

La fracción XIV atribuye responsabilidad a los empresarios sobre accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de los trabajadores.

La fracción XXIX constituye el fundamento de la Ley del Seguro Social y prevé la seguridad social para los trabajadores en general sujetos a una relación de trabajo, con extensión a determinados sectores no asalariados, textualmente esta fracción señala que “es de utilidad pública la Ley del Seguro Social”, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y de cualquier

³²⁵ Borja, Rodrigo, Enciclopedia de la Política. 3ª ed., México. Ed. Fondo de Cultura Económica, 2002, p. 368.

otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

El apartado “B” del artículo 123 prevé la seguridad social entre los Poderes de la Unión, el gobierno del Distrito Federal y sus trabajadores; en su fracción XI señala que “La Seguridad Social se organizara conforme a las siguientes bases mínimas³²⁶”:

- Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.
- En caso de accidente o enfermedad, se conservara el derecho al trabajo por el tiempo que determine la Ley.
- Las mujeres durante el embarazo no realizaran trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozaran forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el periodo de lactancia tendrá dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutaran de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y de servicio de guarderías infantiles.
- Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.
- Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.
- Se proporcionaran a los trabajadores habitaciones baratas en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado, mediante las aportaciones que hagan los trabajadores, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un

³²⁶ Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente al 2016.

sistema de financiamiento que permita otorgar a estos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas, o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

- Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social, regulándose en su Ley y en las que correspondan la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrara el citado fondo y otorgaran y adjudicaran los créditos respectivos.

La fracción XIII prevé el régimen de seguridad social para los militares, marinos, miembros de los cuerpos de seguridad pública y personal de servicio exterior. Señala que “Los militares, marinos y miembros de los cuerpo de seguridad publica así como el personal de servicio exterior, se regirán por sus propias Leyes”³²⁷

El Estado proporcionara a los miembros en el activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, las prestaciones a las que se refiere el inciso f de la fracción XI de este apartado, en términos similares y a través del organismo encargado de la seguridad social de los componentes de dichas instituciones.

La fracción XIII bis del artículo 123, apartado “B”, señala que las instituciones a que se refiere el párrafo V del artículo 28, regirán sus relaciones laborales con sus trabajadores por lo dispuesto en el presente apartado.

De conformidad con esta fracción, los trabajadores de las instituciones señaladas en el párrafo quinto del artículo 28 constitucional, serán protegidos por las instituciones de seguridad social previstas por el apartado “B”, fracción XI.

El artículo 28, párrafo quinto, establece que el servicio de banca y crédito será prestado exclusivamente por el Estado.

El artículo 3º., fracción VIII, señala que las universidades y las demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía tendrán la facultad y la responsabilidad de gobernarse a sí mismas; realizarán sus fines de educar, investigar y difundir la cultura de acuerdo con los principios de este artículo,

³²⁷Ponce de León Armenta, L.M., Sistema Jurídico de la Seguridad Social en México, instituto de investigaciones jurídico, México, 1988, Fundamento Constitucional Capitulo III.

respetando la libertad de cátedra e investigación y de libre examen y discusión de las ideas; determinaran sus planes y programas fijando los términos de ingreso, promoción y permanencia de su personal académico como del administrativo, se normaran por el apartado "A" del artículo 123 de esta constitución, en los términos y modalidades que establezca la Ley Federal del Trabajo.

El artículo 115, fracción IX, señala que la relación del Estado y sus trabajadores se regirá por las leyes que expidan las legislaturas de los estados con base a lo dispuesto en el artículo 123 de la constitución.

El artículo cuarto constitucional también se integra al sistema jurídico de la seguridad social en México en sus párrafos tercero y cuarto, en los cuales se plasman el derecho a la salud y el derecho a la vivienda, cuya reglamentación quedo establecida en la Ley General de Salud y en la Ley Federal de la vivienda.

Por otro lado la Dra. Ana Laura Medina Conde en su libro "Problemática Fiscal de la MIPYME Mexicana en torno a las Aportaciones de Seguridad Social" nos alude que La seguridad social fue incluida en la Constitución Política bajo el principio de la justicia social en la fracción XXIX del artículo 123, en la cual se expresó claramente: "Se considera de Utilidad Social el establecimiento de cajas de seguro populares, de invalidez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de accidentes y de otros fines análogos, por lo cual, tanto el gobierno federal como el de cada estado deben fomentar la organización de instituciones de esta índole para infundir e inculcar la previsión social."³²⁸

El Código Fiscal de la Federación nos señala en su artículo primero, que son las personas físicas y morales las que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Así como, en su artículo segundo que, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras, cuyos conceptos se mencionan en su capítulo II.

³²⁸ Conde Medina, Ana Laura, Problemática Fiscal de la MIPYME Mexicana en Torno a las Aportaciones de Seguridad Social, EUMED, España, 2012, Fundamento Constitucional y Legal de las Aportaciones de Seguridad Social (Punto 3.3).

Mientras en un blog de internet la maestra María Fernanda Matus Figarola hace mención del fundamento constitucional fundándose en la Ley del Seguro Social concordando con nuestros dos autores antes mencionados que a su letra dice:

La Seguridad Social en México está prevista en el Artículo 123 Constitucional, en el apartado "A" fracción XXIX y en el "B" fracción XI, que dicen lo siguiente:

El artículo 123 establece que toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

Para finalizar en el aspecto del fundamento constitucional haremos un pequeño recuento de cómo se constitucionalizo el seguro social haciéndose internacional abarcando algunos organismos en los dos continentes, citado por el Lic. German Alemán Díaz y el Lic. Raymundo Morales Ortega.

Pese a que fue en Alemania e Inglaterra, en el viejo continente, donde se legislaron las primeras leyes en materia de seguridad social, Estados Unidos de América se convirtió en la primera nación del mundo que la elevó a rango constitucional. En 1935, el Congreso estadounidense la incorpora a su Constitución, con lo cual se convierte en el primer país que la instituye como un derecho constitucional.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU), creada en 1946, instituye una red de organismos subsidiarios especializados para desarrollar la cooperación internacional multilateral; en su primera Asamblea General se aprobó la «Declaración Universal de los Derechos Humanos³²⁹», que en su artículo 22 indica: «Toda persona como miembro de la sociedad tiene derecho a la seguridad social y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional ávida cuenta de la organización y los recursos de cada estado, la satisfacción de

³²⁹<http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=COCe6cyN174CFQIT7AodqmlAoQ#Texto>
http://www.oas.org/dil/esp/tratados_A
41 Carta de la Organización de los Estados Americanos.htm
<http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

los derechos económicos, sociales y culturales indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad».

El artículo 25 de la misma Declaración es un complemento de la disposición anterior, que dice: “Toda persona tiene derecho a un nivel de vida que le asegure, así como a su familia, la salud y bienestar, en especial la alimentación y el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene derecho así mismo a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez y vejez y a otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad, la maternidad y la infancia tiene derecho a los cuidados y asistencias especiales”.³³⁰

2. El reconocimiento al derecho al mínimo vital en materia de seguridad social en diversos instrumentos jurídicos.

a. Normatividad, leyes que regulan el derecho humano en cuestión.

La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.³³¹

La seguridad social está claramente definida en los Convenios de la OIT y en los instrumentos de la ONU como un derecho fundamental –aunque en realidad sólo una pequeña proporción de la gente en nuestro planeta disfrute del mismo.

Sólo el 20 por ciento de la población mundial tiene una cobertura adecuada en materia de seguridad social mientras que más de la mitad no dispone de ninguna forma de protección social. Aquellos que no están cubiertos tienden a formar parte de la economía informal, por lo general, no están protegidos en su vejez por la seguridad social y no están en condiciones de pagar sus gastos de salud.

³³⁰ Díaz Alemán, German y Ortega Morales, Raymundo, Principios y Fundamentos de la Seguridad Social 2da parte, Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Economía, UNAM, 2009, México, La Constitucionalización de la Seguridad Social.

³³¹Figarola Matus, María Fernanda, Seguridad Social, En línea, México, 2012, Fundamento Constitucional

Aún en países con un elevado crecimiento económico, cada vez más trabajadores, a menudo mujeres, se encuentran en empleos menos seguros, como es el trabajo eventual, el trabajo a domicilio y algunos tipos de empleo por cuenta propia que carecen de cobertura de la seguridad social. Los grupos más vulnerables que no forman parte de la fuerza de trabajo, son personas con discapacidad y personas mayores que no pueden contar con el apoyo de sus familiares y que no están en condiciones de financiar sus propias pensiones.

La seguridad social ha sido considerada como un derecho humano básico en la Declaración de Filadelfia de la OIT (1944), y en su Recomendación sobre la Seguridad de los medios de vida, 1944 (Núm. 67). Este derecho está confirmado en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 1948, y en el Pacto Internacional sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1966. Los convenios y recomendaciones de la OIT³³² relativas a las políticas de extensión de la seguridad social incluyen:

- Convenio sobre la seguridad social (norma mínima), 1952 (núm. 102)
- Convenio sobre la igualdad de trato (seguridad social), 1962 (núm. 118)
- Convenio sobre las prestaciones en caso de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, 1964 (Cuadro I, Lista de Enfermedades profesionales, Enmendado en 1980) (núm. 121)
- Convenio sobre las prestaciones de invalidez, vejez y sobrevivientes, 1967 (núm. 128)
- Convenio sobre asistencia médica y prestaciones monetarias de enfermedad, 1969 (núm. 130)
- Convenio sobre la conservación de los derechos en materia de seguridad social, 1982 (núm. 157)
- Convenio sobre el fomento del empleo y la protección contra el desempleo, 1988 (núm. 168)

³³² Los Convenios y las Recomendaciones son preparados por representantes de los gobiernos, de los empleadores y de los trabajadores, y se adoptan en la Conferencia Internacional del Trabajo de la OIT, que se reúne anualmente. Una vez adoptadas las normas, se requiere de sus Estados Miembros, en virtud de la Constitución de la OIT, que las sometan a sus autoridades competentes (normalmente el Parlamento) para su examen.

- Convenio sobre la protección de la maternidad (Revisado), 2000 (núm. 183)
En 2001, la Conferencia Internacional del Trabajo adoptó la Resolución y Conclusiones Relativas a la Seguridad Social.³³³

En la actualidad, existe un consenso internacional respecto a la consideración de la seguridad social como un derecho humano inalienable, producto de casi un siglo del trabajo mancomunado de organismos internacionales relevantes, como la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización de las Naciones Unidas (ONU), e instituciones supranacionales, como la Asociación Internacional de Seguridad Social (AISS), la Organización Iberoamericana de Seguridad Social (OISS) y la Conferencia Interamericana de Seguridad Social (CISS). Por último, cabe señalar que la seguridad social es mencionada como un derecho en la Carta Internacional de Derechos Humanos, donde claramente se expresa:

Artículo 22. Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.³³⁴

La Asociación Internacional de la Seguridad Social (AISS) es la organización internacional líder a nivel mundial que reúne organismos e instituciones de seguridad social. La AISS promueve la excelencia en la administración de la seguridad social a través de normas profesionales, conocimientos expertos, servicios y apoyo para que sus miembros construyan políticas y sistemas de seguridad social dinámicos en todo el mundo. Creada en 1927 bajo los auspicios de la Organización Internacional del Trabajo, la AISS agrupa en la actualidad alrededor de 330 organizaciones de más de 160 países.

La Organización Iberoamericana de Seguridad Social (OISS) es un organismo internacional, de carácter técnico y especializado, que tiene como finalidad promover el bienestar económico y social de los países iberoamericanos y de

³³³ Hechos Concretos sobre la Seguridad Social, México, Oficina Internacional del Trabajo, Estadísticas Claves y Repercusión Social.

³³⁴ Seguridad Social para Todos, Centro Interamericano de Estudios de Seguridad Social, [Citado 31-08-2015] ¿Qué es la Seguridad Social?.

todos aquellos que se vinculan por el idioma español y portugués mediante la coordinación, intercambio y aprovechamiento de sus experiencias mutuas en Seguridad Social y, en general, en el ámbito de la protección social.

La OISS encuentra sus primeros antecedentes en el I Congreso Iberoamericano de Seguridad Social celebrado en Barcelona en 1950, en cuyo seno se creó una Secretaría de apoyo a ulteriores congresos que recibiría el nombre de Comisión Iberoamericana de Seguridad Social; pero fue en el II Congreso Iberoamericano de Seguridad Social celebrado en Lima (Perú) en 1954 en el que, con la presencia de la mayoría de los países integrantes de la Región junto con representantes de la OIT, OEA y AISS, quedó aprobada la “Carta Constitucional de la OISS”.

A partir de esa fecha la Organización inicia actividades con una estructura transitoria y estatutos provisionales, que fueron aprobados en el III Congreso Iberoamericano de Seguridad Social, celebrado en Quito, Ecuador, en noviembre de 1958; consolidándose, desde entonces, como un Organismo Internacional, que ha ido evolucionando en el tiempo para dar respuesta en cada momento histórico, a las necesidades existentes en el ámbito de la Seguridad Social y brindar la más estrecha y eficaz colaboración a las instituciones que la integran.

La CISS³³⁵ está integrada actualmente por instituciones de seguridad social de 36 naciones. La membresía se divide en miembros titulares, asociados, vinculados y adherentes, según su responsabilidad en cuanto a la normatividad, administración, gestión, supervisión, estudio o investigación de la seguridad social.

Hoy, son más de 70 instituciones formando una verdadera red de cooperación regional a lo largo y ancho del hemisferio.

³³⁵ La Conferencia Interamericana de Seguridad Social (CISS) es un organismo internacional, técnico y especializado de carácter permanente, que fue fundado en 1942 con el objetivo de fomentar el desarrollo de la seguridad social en los países de América y el Caribe.

Normatividad de la corte interamericana de los derechos humanos en relación a la seguridad social.

Protección de los derechos económicos, sociales y culturales

En el presente caso, la Corte Interamericana entró de lleno a la consideración del artículo 3 del Protocolo de San Salvador, relativo a la obligación de no discriminación, el cual estipula que los Estados partes se comprometen a garantizar el ejercicio de los derechos enunciados en dicho Protocolo, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen racial o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. Además, la Corte no realizó la interpretación de este derecho en forma aislada, sino que lo analizó en conexión con el derecho al trabajo, establecido en el artículo 6 del Protocolo y con el derecho a condiciones justas, equitativas y satisfactorias de trabajo, establecido en el artículo 7 de dicho instrumento. En estos artículos se señala el derecho que toda persona tiene al trabajo, el cual incluye la oportunidad de obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada, así como el derecho de toda persona al goce del derecho al trabajo, anteriormente descrito, en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, lo que deberá ser garantizado por los Estados en sus legislaciones nacionales.

En este sentido, la Corte consideró que la no discriminación, junto con la igualdad ante la ley y la igual protección de la ley a favor de todas las personas, son elementos constitutivos de un principio básico y general relacionado con la protección de los derechos humanos, tanto en el derecho internacional como en el interno. El elemento de la igualdad es difícil de desligar de la no discriminación ya que este principio debe garantizarse sin discriminación alguna. Al respecto, la Corte afirmó que existe un vínculo indisoluble entre la obligación de respetar y garantizar los derechos humanos y el principio de igualdad y no discriminación. Los Estados están obligados a respetar y garantizar el pleno y libre ejercicio de los derechos y libertades sin discriminación alguna. El incumplimiento por el Estado, mediante cualquier tratamiento discriminatorio, de la obligación general de

respetar y garantizar los derechos humanos, le genera responsabilidad internacional. En concordancia con ello, el Tribunal considera que el principio de igualdad ante la ley, igual protección ante la ley y no discriminación, pertenece al *jus cogens*, puesto que sobre él descansa todo el andamiaje jurídico del orden público nacional e internacional y es un principio fundamental que permea todo ordenamiento jurídico. Hoy día no se admite ningún acto jurídico que entre en conflicto con dicho principio fundamental, no se admiten tratos discriminatorios en perjuicio de ninguna persona, por motivos de género, raza, color, idioma, religión o convicción, opinión política o de otra índole, origen nacional, étnico o social, nacionalidad, edad, situación económica, patrimonio, estado civil, nacimiento o cualquier otra condición.

Este principio (igualdad y no discriminación) forma parte del derecho internacional general y en la actual etapa de la evolución del derecho internacional, el principio fundamental de igualdad y no discriminación ha ingresado en el dominio del *jus cogens*. Por consiguiente, los Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, de eliminar de dicho ordenamiento las regulaciones de carácter discriminatorio y de combatir las prácticas discriminatorias.

Esto implica que el Estado, ya sea a nivel internacional o en su ordenamiento interno, y por actos de cualquiera de sus poderes o de terceros que actúen bajo su tolerancia, aquiescencia o negligencia, no puede actuar en contra del principio de igualdad y no discriminación en perjuicio de un determinado grupo de personas. En este sentido, la Corte estimó que los Estados están obligados a adoptar medidas positivas para revertir o cambiar situaciones discriminatorias existentes en sus sociedades, en perjuicio de determinado grupo de personas. Esto implica el deber especial de protección que el Estado debe ejercer con respecto a actuaciones y prácticas de terceros que, bajo su tolerancia o aquiescencia, crean, mantengan o favorezcan las situaciones discriminatorias.

Al respecto, también señaló que el incumplimiento de estas obligaciones genera la responsabilidad internacional del Estado, y ésta es tanto más grave en la medida en que ese incumplimiento viola normas perentorias del Derecho

Internacional de los Derechos Humanos. De esta manera, la obligación general de respetar y garantizar los derechos humanos vincula a los Estados, independientemente de cualquier circunstancia o consideración, inclusive el estatus migratorio de las personas. Dicha obligación se impone a los Estados, en beneficio de los seres humanos bajo sus respectivas jurisdicciones, e independientemente del estatus migratorio de las personas protegidas. En virtud de lo anterior, los Estados no pueden discriminar o tolerar situaciones discriminatorias en perjuicio de los migrantes.

Sin embargo, sí puede el Estado otorgar un trato distinto a los migrantes documentados respecto de los migrantes indocumentados, o entre migrantes y nacionales, siempre y cuando este trato diferencial sea. Además, la Corte ha considerado que el Estado debe garantizar que el acceso a la justicia sea no solo formal sino real. Los derechos derivados de la relación laboral subsisten, pese a las medidas que se adopten. Los derechos laborales surgen necesariamente de la condición de trabajador, entendida ésta en su sentido más amplio. Toda persona que vaya a realizar, realice o haya realizado una actividad remunerada, adquiere inmediatamente la condición de trabajador y, consecuentemente, los derechos inherentes a dicha condición.

El derecho del trabajo, sea regulado a nivel nacional o internacional, es un ordenamiento tutelar de los trabajadores, es decir, regula los derechos y obligaciones del empleado y del empleador, independientemente de cualquier otra consideración de carácter económico o social. Una persona que ingresa a un Estado y entabla relaciones laborales, adquiere sus derechos humanos laborales en ese Estado de empleo, independientemente de su situación migratoria, puesto que el respeto y garantía del goce y ejercicio de esos derechos deben realizarse sin discriminación alguna.

De este modo, la Corte Interamericana ha estimado que la calidad migratoria de una persona no puede constituir, de manera alguna, una justificación para privarla del goce y ejercicio de sus derechos humanos, entre ellos los de carácter laboral. El migrante, al asumir una relación de trabajo, adquiere derechos por ser trabajador, que deben ser reconocidos y garantizados, independientemente de su

situación regular o irregular en el Estado de empleo. Estos derechos son consecuencia de la relación laboral. Sin embargo, si los migrantes indocumentados son contratados para trabajar, inmediatamente se convierten en titulares de los derechos laborales que corresponden a los trabajadores, sin que exista posibilidad de discriminación por su situación irregular. Lo anterior es de suma importancia, ya que uno de los principales problemas que se presentan en el marco de la inmigración es que se contrata a personas migrantes que carecen de permiso de trabajo en condiciones desfavorables en comparación con los otros trabajadores, lo cual se constituye en una violación del artículo 7 del Protocolo de San Salvador, al cual ya se ha hecho Asimismo, el Tribunal ha determinado que no basta con referirse a las obligaciones de respeto y garantía de los derechos humanos laborales de todos los trabajadores migrantes, sino que es pertinente señalar que estas obligaciones proyectan diversos alcances y efectos para los Estados y a terceros. En el marco de una relación laboral en la cual el Estado se constituye en empleador, éste evidentemente debe garantizar y respetar los derechos humanos laborales de todos sus funcionarios públicos, sean éstos nacionales o migrantes, documentados o indocumentados, ya que la inobservancia de este deber genera la responsabilidad estatal interna e internacionalmente. Sin embargo, en una relación laboral regida por el derecho privado, se debe tener en cuenta que existe una obligación de respeto de los derechos humanos entre particulares. Esto es, de la obligación positiva de asegurar la efectividad de los derechos humanos protegidos, que existe en cabeza de los Estados, se derivan efectos en relación con terceros (erga omnes). Dicha obligación ha sido desarrollada por la doctrina jurídica y, particularmente, por la teoría del *Drittwirkung*, según la cual los derechos fundamentales deben ser respetados, tanto por los poderes públicos como por los particulares en relación con otros particulares.

De esta manera, la obligación de respeto y garantía de los derechos humanos, que normalmente tiene sus efectos en las relaciones entre los Estados y los individuos sometidos a su jurisdicción, también proyecta sus efectos en las relaciones interindividuales. En este sentido, la Corte ha afirmado que dichos

efectos de la obligación de respeto de los derechos humanos en las relaciones entre particulares se especifican en el marco de la relación laboral privada, en la que el empleador debe respetar los derechos humanos de sus trabajadores. La obligación impuesta por el respeto y garantía de los derechos humanos frente a terceros se basa también en que los Estados son los que determinan su ordenamiento jurídico, el cual regula las relaciones entre particulares y, por lo tanto, el derecho privado, por lo que deben también velar para que en esas relaciones privadas entre terceros se respeten los derechos humanos, ya que de lo contrario el Estado puede resultar responsable de la violación de los derechos.

Instituciones internacionales en seguridad social

Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Dentro de los instrumentos internacionales que tienen relación con la seguridad social y que han sido adoptados en el marco de la Organización de las Naciones Unidas, podemos mencionar:

- Declaración Universal de los Derechos Humanos, 1948.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1966.
- Declaración de los Derechos del Niño, 1959.
- Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo Social, 1969.
- Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familias, 1990.

Organización de los Estados Americanos (OEA)

La Organización de los Estados Americanos ha logrado tener algunos otros avances en materia de seguridad social y las disposiciones relacionadas con la Centro de Documentación, Información y Análisis Dirección de Servicios de Investigación y Análisis Subdirección de Política Exterior misma en encuentran en instrumentos tales como:

- Carta de la Organización de los Estados Americanos, 1948.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969.
- Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Protocolo de San Salvador), 1988.

Organización Internacional del Trabajo (OIT)

La Organización Internacional del Trabajo, ha sido uno de los principales organismos para el impulso y fomento de las normas internacionales de seguridad social, “se creó en 1919, tras la Primera Guerra Mundial y la Revolución Rusa, como una organización internacional con el mandato de promover la paz industrial protegiendo a los trabajadores y hacer progresar la justicia social en todo el mundo (...) 9 Para poder cumplir con su mandato, la OIT fue creada sobre la base de una estructura tripartita cuyo consejo de administración está formado por los Gobiernos y los representantes de los empleadores y los trabajadores y, aunque en un principio su creación se debe a países europeos y norteamericanos, en la actualidad se ha extendido hasta incluir a la práctica totalidad de los países del mundo”.³³⁶

En el preámbulo de la Constitución de la OIT, se establece “que la paz universal y permanente sólo puede basarse en la justicia social”²⁵ En la Declaración de Filadelfia de 1994, adoptada como un anexo de la Constitución de la OIT para reafirmar los fines y objetivos de la misma, se establece en el Artículo I, que: “...

c) la pobreza, en cualquier lugar, constituye un peligro para la prosperidad de todos;

d) la lucha contra la necesidad debe perseguirse con incesante energía dentro de cada nación y mediante un esfuerzo internacional continuo y concertado, en el cual los representantes de los trabajadores y de los empleadores, colaborando en un pie de igualdad con los representantes de los gobiernos, participen en discusiones libres y en decisiones de carácter democrático, a fin de promover el bienestar común”.³³⁷

Así, la OIT es el Organismo Internacional que ha dado mayor impulso y fomento al desarrollo de la seguridad social a nivel internacional, colaborando con estudios, convenios, resoluciones y recomendaciones para que a los Estados se les haga

³³⁶Colin, Gillion y John Turner, Pensiones de Seguridad Social. Desarrollo y Reforma. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, España, 2002, p. 29

³³⁷Colin gillion, “organismos internacionales”

<http://www.ilo.org/public/spanish/about/iloconst.htm#prehttp://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/convenios/Conv06991-2.htm>

un poco más sencillo el integrar políticas, acciones y programas en sus territorios. La OIT está compuesta por tres órganos principales que son, la Conferencia General de Representantes de los Miembros o Conferencia Internacional del Trabajo, que es órgano principal y supremo; el Consejo de Administración; y la Oficina Internacional del Trabajo.

La Conferencia Internacional del Trabajo es la encargada de adoptar normas sociales para apoyar a los Estados en el mejoramiento de las condiciones de trabajo en al interior de los Estados. Las medidas adoptadas por la Conferencia pueden ser convenios o resoluciones. Podríamos decir que todos estos convenios y todas las resoluciones aprobadas por la OIT forman en la actualidad el Código Internacional del Trabajo, en donde se regulan temas tan importantes como la seguridad social, las condiciones de trabajo, la protección de la maternidad, relaciones de trabajo, desempleo, discriminación, etc.

En cuanto a las resoluciones de la OIT, los convenios deben ser ratificados por el órgano competente en cada Estado y una vez cumplido este requisito el convenio se convierte en derecho positivo en el Estado lo que impide que el Derecho Internacional del Trabajo vaya en contra del derecho interno de los países; el otro tipo de resolución que puede emitir la OIT son las recomendaciones, que para poder convertirse en parte del derecho interno de cada Estado, necesita una ley posterior.

Los convenios adoptados en el marco de la OIT han sido:

- Convenio sobre la indemnización por accidentes de trabajo, 1925.
- Convenio sobre las enfermedades profesionales, 1925.
- Convenio sobre la igualdad de trato (accidentes de trabajo), 1925.
- Convenio sobre el seguro de enfermedad (industria), 1927.
- Convenio sobre el seguro de enfermedad (agricultura), 1927.
- Convenio sobre el desempleo, 1934.
- Convenio sobre la seguridad social de la gente de mar, 1946.
- Convenio sobre la seguridad social (norma mínima), 1952.

Centro de Documentación, Información y Análisis

Dirección de Servicios de Investigación y Análisis

Subdirección de Política Exterior

- Convenio sobre la protección de la maternidad, 1952.
- Convenio sobre la igualdad de trato (seguridad social), 1962.
- Convenio sobre las prestaciones en caso de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, 1964.
- Convenio sobre las prestaciones de invalidez, vejez y sobrevivientes, 1967.
- Convenio sobre asistencia médica y prestaciones monetarias de enfermedad, 1969.
- Convenio sobre la prevención de accidentes (gente de mar), 1970.
- Convenio sobre la conservación de los derechos en materia de seguridad social, 1982.
- Convenio sobre la protección de la salud y la asistencia médica (gente de mar), 1987.
- Convenio sobre la seguridad social de la gente de mar (revisado), 1987.
- Convenio sobre el fomento del empleo y la protección contra el desempleo, 1988.
- Convenio sobre la protección de la maternidad, 2000.

Dentro de los temas incluidos en las recomendaciones de esta Organización encontramos: Indemnizaciones por accidentes de trabajo; Indemnizaciones por enfermedades profesionales; Seguros de enfermedad; Asistencia a los desempleados; Asistencia médica a las personas de mar; Protección de la maternidad; Protección de la salud en los lugares de trabajo; Asistencia médica y las prestaciones monetarias de enfermedad; Prestaciones de invalidez, vejez y sobrevivientes; Prevención de accidentes de trabajo de la gente de mar; Establecimiento de un sistema internacional para la conservación de los derechos en materia de seguridad social; Fomento del empleo y protección contra el desempleo; Finalmente la Resolución relativa a la Seguridad Social, en la que la Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo, adoptó una serie de Centro de Documentación, Información y Análisis Dirección de Servicios de Investigación y Análisis Subdirección de Política Exterior conclusiones basadas en el Informe VI, Seguridad Social: temas, retos y perspectivas, en el que la

seguridad social se planteó de manera general analizando el camino que ha seguido y el que debe tomar en el futuro.

Todas estas Organizaciones han contribuido en la creación de instrumentos internacionales para el desarrollo de la seguridad social a nivel mundial, repercutiendo al interior de los Estados, pues hacen reflexionar a los gobiernos sobre la necesidad urgente de mejorar la calidad de vida de toda su población y de establecer las bases para optimizar la aplicación de todas estas normas de seguridad social.

Otros Instrumentos Internacionales de Seguridad Social

- Declaración iberoamericana de seguridad social de buenos aires, 1972.
- Convenio iberoamericano de seguridad social de Quito, 1978.
- Convenio iberoamericano de cooperación en seguridad social de Quito, 1978.
- Tratado de la comunidad iberoamericana de la seguridad social, 1982.
- Declaración de Acapulco, 1992.
- Acuerdo multilateral de seguridad social del Mercado Común del Sur, Dec. N° 19/97, 1997.
- Acuerdo multilateral para la protección en salud de los asegurados en tránsito de las instituciones de seguridad social de Centroamérica, 1994.
- Instrumento Andino de seguridad social, 1977.

c. Aspecto fiscal de la seguridad social y su vinculación con el derecho al mínimo vital.

Las aportaciones de seguridad social han sido definidas por la doctrina, como las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar Su financiamiento económico en forma automática.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2 o. fracción II, las define como Las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que- proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

En los términos de lo dispuesto por el artículo 2o .de la Ley del Seguro Social, La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo el cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

El artículo 3o. del citado ordenamiento, señala que La realización de la seguridad social está a cargo de las entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados conforme a lo dispuesto por esta ley y demás ordenamientos legales sobre la materia.

El sujeto activo de las Aportaciones de Seguridad Social es: el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas de México. En este trabajo nos referimos específicamente al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Al observarse esta irregularidad, el Ejecutivo en uso de sus facultades extraordinarias, reformó la disposición en cita, el 24 de noviembre de 1944, para quedar redactada en los siguientes términos: La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo, la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad con la Ley del Seguro Social.

Por lo tanto, el Instituto Mexicano del Seguro Social adquiere el carácter de organismo fiscal autónomo con la capacidad de determinar sus créditos y el cobro. Fernández Martínez considera que nuestro legislador las contempla como tales, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la

Federación, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las Aportaciones de Seguridad Social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.

De la Garza³³⁸ establece las siguientes características de las Aportaciones de Seguridad Social:

1. Son obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no está ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades.
2. No se trata de algunas de las figuras tradicionales (impuestos, derechos o contribuciones especiales).
3. Que están establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, esto es, no estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.
4. En el derecho mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no lo estén. Es cierto que originalmente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extra presupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965, quedaron incorporadas al presupuesto, en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos.

Por ello, la obligación principal de los sujetos activos, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, que son las oficinas recaudadoras.

Al observarse esta irregularidad, el Ejecutivo en uso de sus facultades extraordinarias, reformó la disposición en cita, el 24 de noviembre de 1944, para quedar redactada en los siguientes términos: “La obligación de pagar las aportaciones tendrá el carácter de fiscal. Corresponderá al Instituto Mexicano del Seguro Social, en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo, la determinación de

³³⁸ De la Garza Sergio Francisco “Derecho Financiero Mexicano” Editorial Porrúa México 1994.

los créditos y de las bases para su liquidación, fijar la cantidad líquida, su percepción y cobro de conformidad con la Ley del Seguro Social”.³³⁹

Por lo tanto, el Instituto Mexicano del Seguro Social adquiere el carácter de organismo fiscal autónomo con la capacidad de determinar sus créditos y el cobro. Fernández Martínez considera que nuestro legislador las contempla como tales, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro por los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las Aportaciones de Seguridad Social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.³⁴⁰

d. Criterios relevantes del poder judicial en relación a la seguridad social y la procura existencial.

Gaceta de Jurisprudencia y Tesis en materia electoral, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, Año 3, Número 5, 2010, páginas 26 a 28.

DERECHOS DE SEGURIDAD SOCIAL. LOS PLAZOS PARA SU RECLAMO SE RIGEN POR LA LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO.

De conformidad con los artículos 123, apartado B, fracción XI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 172, párrafos 1 y 2, del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales el personal del Instituto Federal Electoral goza de los beneficios de la seguridad social, cuyo rasgo diferenciador respecto de los de carácter estrictamente laboral radica en que se ocupan de proteger a los trabajadores, sus familiares y dependientes, de los riesgos que pueden reducir o suprimir sus ingresos económicos. En este sentido, el ejercicio de acciones relacionadas con prestaciones de carácter de seguridad

³³⁹ Padilla Moreno, Javier, Régimen Fiscal de la Seguridad Social y SAR, México, Ed. Themis, 2006, p. 39

³⁴⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, México, Mc Graw Hill, 1998, Pág. 218.

social, como lo es el derecho a la pensión, por parte de personas que tengan o hayan tenido un vínculo laboral con el Instituto Federal Electoral se encuentran sujetas a lo dispuesto por la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado por lo que el plazo de prescripción para su reclamo se rige por dicho ordenamiento legal, que les otorga el carácter de imprescriptibles, y no por los fijados en el artículo 96, párrafo 1, de la Ley General del Sistema de Medios de Impugnación en Materia Electoral, ni en los numerales 112 a 117 de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, reglamentaria del Apartado “B” del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de aplicación supletoria, en virtud de que las citadas disposiciones exclusivamente resultan aplicables a las prestaciones de carácter laboral.

Enero 2015

Localización: [TA]; 10a. Época; T.C.C.; Semanario Judicial de la Federación XXVII.3o.68 K (10a.)Registro: 2 008 206

Jurisprudencia en materia de Derechos Humanos. Emitida por el Tribunal Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que fija el contenido y alcance de aquéllos, es susceptible de producir efectos retroactivos, si no se está frente a la autoridad de la cosa juzgada (interpretación conforme del artículo 217, último párrafo, de la ley de amparo).

El artículo 217, último párrafo, de la Ley de Amparo prevé que la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Tal regla general ha sido recogida e instrumentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer en los puntos sexto y séptimo del Acuerdo General Número 19/2013, de veinticinco de noviembre de dos mil trece, por el que se regula la difusión del Semanario Judicial de la Federación vía electrónica, a través de la página de Internet de ese Alto Tribunal, que la jurisprudencia tendrá fuerza vinculatoria a partir del lunes hábil siguiente, al día en que la tesis respectiva sea ingresada al mencionado Semanario, ello, en la inteligencia de que su aplicación futura se circunscribe a las actuaciones procesales, laudos o sentencias dictadas a partir de ese momento. Ahora bien, de conformidad con los artículos 1o., 14 y 94 de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, y toda vez que la interpretación de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, es un tema propiamente constitucional, se colige que la jurisprudencia emitida por el Tribunal Pleno y las Salas de la Suprema Corte es susceptible de producir efectos retroactivos cuando fijen el contenido y alcance de derechos humanos, siempre que no se esté frente a la autoridad de la cosa juzgada, pues el reconocimiento y protección a través de sus criterios interpretativos y aplicativos son incompatibles con las nociones de afectación y perjuicio reguladas por la legislación secundaria. En ese orden, la interpretación conforme del citado artículo 217 lleva a estimar que dicho mandato es inaplicable sobre jurisprudencia en materia de derechos humanos cuando se defina por el Máximo Tribunal alguna directriz interpretativa o determine la inconstitucionalidad o inconveniencia de una norma de conformidad con el mandato establecido en el invocado artículo 1o. constitucional, pues la vigencia de los derechos humanos, su carácter indisponible, irrenunciable e inalienable, conduce a establecer que su contenido no puede restringirse a un estado de calculabilidad, pretexto de privilegiar la seguridad jurídica de las personas, pues ello implicaría desconocer el mandato constitucional, en virtud del cual, los Jueces están obligados a aplicar a cada caso el principio pro persona favoreciendo en todo tiempo a los gobernados con la protección más amplia.

Localización: [TA]; 10a. Época; 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación; 1a. LXXIX/2015 (10a.)

Registro: 2 008 545

Impartición de justicia con perspectiva de género. Debe aplicarse este método analítico en todos los casos que involucren relaciones asimétricas, prejuicios y patrones estereotípicos, independientemente del género de las personas involucradas.

Del reconocimiento de los derechos humanos a la igualdad y a la no discriminación por razones de género, previstos en los artículos 1o. y 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente, deriva

que todo órgano jurisdiccional debe impartir justicia con base en una perspectiva de género. Ahora bien, la utilización de esta herramienta de análisis para verificar si existe una situación de vulnerabilidad o prejuicio basada en el género de una persona, no es exclusiva para aquellos casos en que las mujeres alegan una vulneración al derecho a la igualdad, en virtud de que si bien es cierto que históricamente son las que más han sufrido la discriminación y exclusión derivadas de la construcción cultural de la diferencia sexual -como reconoció el Constituyente en la reforma al artículo 4o. de la Constitución Federal publicada el 31 de diciembre de 1974, en la que incorporó explícitamente la igualdad entre hombres y mujeres-, también lo es que los estereotipos de género que producen situaciones de desventaja al juzgar, afectan tanto a mujeres como a hombres. De ahí que la perspectiva de género como método analítico deba aplicarse en todos los casos que involucren relaciones asimétricas, prejuicios y patrones estereotípicos, independientemente del género de las personas involucradas, con la finalidad de detectar y eliminar las barreras y los obstáculos que discriminan a las personas por su pertenencia al grupo de "mujeres" u "hombres".

CAPITULO SEXTO.

EL MINIMO VITAL EN LA LEY DEL IMPUESTO PREDIAL Y AL VALOR AGREGADO.

A. El impuesto predial

1. Los elementos esenciales y sustantivos de la contribución.

a. Aminorción de la carga fiscal del impuesto y su viabilidad.

Antes de comenzar el desenvolvimiento del tema, es prudente detenerse sobre la idea de potestad tributaria normativa la cual, de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es ejercida por el poder legislativo mediante el uso de procedimiento legislativo ordinario³⁴¹, lo cual se traduce en que los

³⁴¹ Priego Álvarez, Freddy, "La Potestad tributaria normativa", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Ed. Porrúa, 2008, p. 140.

municipios no pueden generar o imponer sus propios tributos. A su vez, el artículo 115 fracción IV del ordenamiento supremo regula que ante la ausencia de un órgano legislativo en los municipios, serán las legislaturas estatales las que habrán de determinar los tributos quedando en posesión de los primeros solamente la administración y recaudación de los tributos.³⁴²

Dentro de los tributos que los municipios pueden y deben recaudar se encuentra el impuesto predial el cual podemos definir de la siguiente manera:

“El impuesto predial es una contribución municipal, por medio de la cual se grava a los sujetos propietarios o poseedores de predios.”³⁴³

De la anterior definición podemos desprender que se trata de un impuesto que grava la capacidad económica y real ya que considera el bien que se grava,³⁴⁴ distinción que formula y esclarece la naturaleza jurídica de dicha contribución, pues como tal están sujetos al pago todos los propietarios o poseedores de los predios, así como los fideicomitentes, adquirentes, usufructuarios, usuarios y habituarios.³⁴⁵

Concatenado con los párrafos anteriores, es menester mencionar que dicha contribución es una de las más importantes y trascendentes del presupuesto municipal resultando que el catastro es el elemento básico para la aplicación del impuesto predial ya que con base en él puede establecerse un padrón de inmuebles y una correcta valoración de los mismos. Para reforzar lo anterior citamos la siguiente definición sobre catastro:

“Censo y padrón estadístico de las fincas rusticas y urbanas”³⁴⁶

³⁴² Ídem

³⁴³ Dueñas Gastelum, Gloria Cecilia, “La inconstitucionalidad del artículo 21 Bis-8 de la Ley de Hacienda para los municipios del Estado de Nuevo León”, Tesis de Maestría, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 2004, <http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150173.pdf>

³⁴⁴ Ídem

³⁴⁵ Montoya Retta, Rodolfo, “Impuestos Locales, Parte II. Impuesto predial”, Universidad Autónoma de Nuevo León, sin año de edición. http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1020123340/1020123340_007.pdf

³⁴⁶ Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para juristas*, Primera Edición en Editorial Porrúa, México, 2000, t.I, P. 268.

Dicho censo no surge por el unívoco propósito de segmentar a quienes deban ser sujetos de la contribución sino como una forma de garantizar a los propietarios la debida y legal tenencia de los fundos, es decir, tiene una naturaleza ambivalente al ser un medio de certeza para el propietarios y al mismo tiempo un medio para establecer un padrón de inmuebles con la debida valoración.

La anterior noción no es propia de la legislación mexicana, existe en diferentes partes del orbe con una apreciación similar, como el caso de los Estados Unidos de Norteamérica donde igualmente el impuesto predial es una contribución de carácter estatal administrada por los recaudadores locales (municipios)³⁴⁷ erigiéndose como un pilar para el sostenimiento del gasto público. No obstante, existen otras legislaciones que tienen una compleja apreciación sobre los impuestos enfocados a la propiedad como es el caso de Alemania³⁴⁸.

a. Sujeto, objeto, la base tributaria y la tasa.

Sujetos.

En el artículo 88 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Tabasco, se enlistan todos aquellos que son sujetos al impuesto predial resaltando los siguientes:

Por responsabilidad directa:

- Los propietarios de predios urbanos y rústicos y de las construcciones permanente sobre ellos edificadas;
- Los fideicomitentes;
- Los Poseedores;
- Fideicomitentes;
- Los propietarios o poseedores de justo título de bienes de dominio privado

³⁴⁷ Youngman, Joan, "Property taxation as a field of study", en Introduction to legal issues in property valuation and taxation, https://www.lincolnst.edu/subcenters/property-valuation-and-taxation-library/dl/youngman_2.pdf

³⁴⁸ Bird, Richard y Slack, Enid, "Land and property taxation: a review", en <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>

y de organismos descentralizados de la Federación, el Estados y los municipios.

Por responsabilidad solidaria:

- Los copropietarios;
- Los coposeedores;
- Los fideicomisarios;
- El acreedor hipotecario y las instituciones fiduciarias;
- Los núcleos de población que de hecho o por derecho posean predios;
- Los propietarios de los predios que hayan otorgado su posesión en virtud de un contrato de promesa de venta, de compraventa con reserva de dominio y otro por el cual no se tramite el dominio;
- Los fraccionadores cuando no transmitan el dominio;
- Las empresas o sociedades de crédito que refaccionen o hagan liquidaciones con deducción de gravámenes;
- Los representantes legales de sociedades, asociaciones, comunidades y particulares;
- Los albaceas de la posesión.

Por responsabilidad sustituta

- Los servidores públicos fiscales municipales que dolosamente alteren los datos que sirven de base para el correcto cobro del impuesto predial;
- Los notarios públicos cuando no se cercioren de que los predios estén al corriente del impuesto predial;
- Los usufructuarios o detentadores del predio;
- Funcionarios y empleados competentes que expidan indebidamente

certificados a quienes no se encuentren al corriente del pago del impuesto.

Objeto.

De acuerdo al artículo 87 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado³⁴⁹ de Tabasco, son objeto del impuesto predial los predios clasificados en la Ley de Catastro del Estado como urbanos y rústicos localizados dentro del territorio de la entidad.

De lo anterior desprendemos que los predios rústicos son aquellos que están destinados para fines agrícolas, ganaderos o forestales y predio urbano aquel que se encuentra en los perímetros de una ciudad o conglomerados social en forma de villa, congregación, entre otros.

Base tributaria.

La base del impuesto predial es el valor fiscal del predio, es decir, el valor catastral del inmueble tal y como se manejó líneas arriba.

Tasa tributaria.

El mismo artículo 94 de la multicitada Ley de Hacienda Municipal del Estado de Tabasco establece las tasas a aplicarse manera anual sobre el valor fiscal de cada predio las cuales van del 0.7% al 1.1%.

Es importante mencionar que respecto a la tasa tributaria ésta debe ser propuesta por los municipios a las legislaciones estatales de acuerdo a lo establecido en el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Época de pago

El impuesto predial es un pago anual, tal y como se desprende del artículo 94 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Tabasco al especificar los tiempos en que habrá de aplicarse la tasa, pudiendo ser igualmente bimestral.

³⁴⁹ Ley de Hacienda Municipal del Estado de Tabasco

b. El hecho generador del impuesto y la obligación tributaria.

Como si se tratara de una frase sacramental, el artículo 6, primer párrafo, del Código Fiscal Federal³⁵⁰ dispone lo siguiente:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

De la anterior disposición podemos interpretar, de acuerdo a la escuela genovesa encabezada por Riccardo Guastini, que existe una correlación clara entre el hecho y la consecuencia, es decir, su actualización (*si “A”, entonces “B”*), premisas que nos orillan a concluir que respecto al impuesto predial el hecho generador de la obligación es la propiedad o posesión de un bien inmueble, rústico o urbano, desprendiéndose de dicha actualización la obligación de pago del tributo.

2. Los programas gubernamentales de apoyo del impuesto predial en el Estado de Tabasco.

El artículo tercero transitorio de la Ley de Ingresos del Municipio de Centro, Tabasco para el ejercicio fiscal del año 2016, aprobado por la legislatura con fundamento en el artículo 36, fracciones I y VII de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Tabasco, establece a la letra lo siguiente:

“El H. Cabildo del Municipio de Centro, Tabasco, de conformidad con las disposiciones legales correspondientes, podrá aprobar la implementación de los programas fiscales que considere pertinentes de apoyo a los contribuyentes”.

De la anterior transcripción se colige que los programas gubernamentales de apoyo del impuesto predial en el Estado de Tabasco quedan en manos de los Ayuntamientos. En este punto es importante señalar que no nos encontramos

³⁵⁰ Correlativamente estipulado en el artículo 10, primer párrafo, del Código Fiscal del Estado de Tabasco.

frente a la figura de exención de la obligación tributaria pues tal situación se encuentra prevista en el artículo 104 de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Tabasco aunque de una forma bastante limitada considerando los nuevos bríos de protección a los derechos humanos.

Dentro de estos programas podemos encontrar los descuentos a pensionados, personas de la tercera edad, viudas, entre otros, así como condonación de multas y recargos a clientes morosos. Es menester aclarar que históricamente la hacienda municipal en México ha brillado por ser una de las peores en recaudación³⁵¹ lo cual se ve reflejado en la siguiente tabla publicada por en el portal electrónico del periódico Dinero en Imagen³⁵²

CAPTACIÓN DEL IMPUESTO*	
(% del PIB)	
Reino Unido	3.9
Francia	3.8
Bélgica	3.3
Canadá	3.3
Estados Unidos	2.9
Italia	2.7
Japón	2.7
Luxemburgo	2.7
Corea	2.6
Israel	2.7
Islandia	2.5
Australia	2.4
Nueva Zelanda	2.1
España	2.0
Grecia	1.9
Dinamarca	1.8
Suiza	1.8
Finlandia	1.2
Hungría	1.2
Polonia	1.2
Portugal	1.2
Turquía	1.2
Noruega	1.2
Suecia	1.0
Chile	0.9
Alemania	0.9
Austria	0.6
Eslovenia	0.6
República Checa	0.5
Eslovaquia	0.4
Estonia	0.3
Países Bajos	0.3
México	0.3

* Último reporte Fuente: OCDE

Lo anterior tiene como respuesta, entre varias, las pobres políticas fiscales que sobre el particular se han implementado amén de innumerables programas de apoyo y exención que no corresponden a la realidad actual³⁵³ e impactan negativamente en la recaudación.

En este punto cobra relevancia proponer una respuesta a la interrogante que se planteó en la introducción del presente documento relativa a la existencia o

³⁵¹ Moreno Jaimes, Carlos, "La recaudación del impuesto predial en México: un análisis de sus determinantes económicos en el periodo 1969-2010". En <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5185211>.

³⁵² Redacción, "México el peor país con menor cobro del predio de la OCDE". <http://www.dineroenimagen.com/2015-11-28/65231>

³⁵³ Ídem

viabilidad de la exención del pago del impuesto predial para viviendas de interés social, es decir, sin considerar la situación del contribuyente más allá de las características propias del fundo. Sobre este particular a continuación reproducimos la siguiente jurisprudencia con relación a la inconstitucionalidad que existe en el artículo 130, Fracción II, Punto 1, del Código Fiscal para el Distrito Federal al excluir de un beneficio fiscal a los contribuyentes cuyos predios no se encontraran en el rango de la vivienda de bajo o mediano costo:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 130, FRACCIÓN II, PUNTO 1, DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL, AL ESTABLECER UNA REDUCCIÓN EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El precepto indicado prevé una reducción, como beneficio fiscal, relacionada con el valor catastral del inmueble, para efecto del cálculo del impuesto **predial**. Al respecto, el legislador tomó como parámetros para incluir el beneficio, la **vulnerabilidad** en el Distrito Federal, el mayor **rezago en determinadas zonas**, así como los ingresos per cápita de los contribuyentes. Ahora bien, desde el momento en que el tributo pierde su única función original, que es la recaudadora, la cual debe ser completa y no parcial (en inicio), al sacrificarse esa recaudación, aunque sea en parte, se exige al legislador la validación constitucional de su actuar, lo cual no acontece en el caso del beneficio aludido, porque el hecho de que el valor catastral de los inmuebles en relación con los cuales puede operar la reducción se ubique en los rangos respectivos, no necesariamente significa que se está frente a los grupos más vulnerables de la ciudad, a las zonas de mayor rezago en servicios y a los **contribuyentes de menores ingresos per cápita**, en virtud de que pueden darse distintas condiciones y circunstancias por las que, quien deba pagar el impuesto **predial**, resida en esas zonas. De ahí que, si bien es poco probable que determinado inmueble cuente con un valor catastral menor al que tengan otros de características análogas, aunque esté ubicado en una zona que no sea considerada vulnerable o rezagada, por lo que sería objetiva y razonable la justificación del legislador en ese sentido, no se trata del único motivo, por lo que la reducción no encuentra pleno asidero constitucional, **al generar un trato diferenciado**; de ahí que el artículo 130, fracción II, punto 1, del Código Fiscal del Distrito Federal que prevé una reducción en el cálculo del impuesto **predial** en favor de quienes se ubiquen en los rangos ahí determinados, viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Contradicción de tesis 14/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Décimo Séptimo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 18 de agosto de 2015. Mayoría de diecinueve votos de los Magistrados Joel Carranco Zúñiga, Humberto Suárez Camacho, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Guillermina Coutiño Mata, Alfredo Enrique Báez López, Francisco García Sandoval, María Guadalupe Saucedo Zavala, José Alejandro Luna Ramos, Jorge Arturo Camero Ocampo, Urbano Martínez Hernández, Arturo César Morales Ramírez, Rolando González Licona, Gaspar Paulín Carmona, David Delgadillo Guerrero, María Guadalupe Molina Covarrubias, Armando Cruz Espinosa, Irma Leticia Flores Díaz, Guadalupe Ramírez Chávez y Pablo Domínguez Peregrina. Disidente: Germán Eduardo Baltazar Robles. Ponente: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. Secretaria: Yadira Elizabeth Medina Alcántara.

Del anterior criterio jurisprudencia podemos desprender lo siguiente:

- 1.- Que no es dable generar un trato diferenciado entre sujetos considerando el valor o ubicación de los predios, pues dicha circunstancia no es evidencia de que efectivamente el causante se encuentre en una situación económica vulnerable;
- 2.- Otorgar un subsidio o beneficio fiscal considerando lo anterior atenta contra el principio de equidad tributaria inserto en la Fracción IV del artículo 34 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No obstante lo anterior, de donde concluimos que no es viable una distinción con sustento en la condición fundos, existen en nuestra legislación lineamientos que permiten la exención de impuestos a la propiedad por actualizar la hipótesis de tratarse de bienes de interés social tal y como aparece en el último párrafo del artículo 186 de la Ley de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado al establecer lo siguiente:

“El Instituto gestionará los convenios correspondientes con los gobiernos de las Entidades Federativas y municipios, para que los Trabajadores protegidos por esta ley gocen de las exenciones de impuestos que correspondan a la propiedad raíz, en los términos de este artículo”.

Ahora bien, es de precisar que el inciso C, Fracción IV de la Ley Fundamental establece lo siguiente:

*“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 en 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.”*

Luego entonces ¿Es viable considerar exenciones al impuesto predial para viviendas de interés social ante la prohibición a las legislaciones estatales por parte de la Federación? ¿Existe una limitante constitucional en este rubro?

De la correcta interpretación del mencionado artículo 115 de la Carta Magna se arriba a la conclusión que la prohibición que señala dicho precepto es efectiva solamente cuando se pretenda realizar a persona o institución determinada sin justificación alguna, es decir, en lo individual, pero no es extensiva cuando se consideran intereses sociales y económicos a favor de una categoría de sujetos. Sirve de sustento a lo anterior la tesis sostenida por los Tribunales Colegiados al tenor siguiente:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 312 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, AL ESTABLECER UNA REDUCCIÓN DEL CINCUENTA POR CIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO, EN FAVOR DE QUIENES ADQUIERAN INMUEBLES DENTRO DE LAS ZONAS CONTEMPLADAS EN LOS PROGRAMAS PARCIALES DE DESARROLLO URBANO, PARA EJECUTAR PROYECTOS DE DESARROLLO INDUSTRIAL, COMERCIAL, DE SERVICIOS Y DE VIVIENDA ESPECÍFICOS, NO CONTRAVIENE EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, INCISO C), SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

El artículo 312 del Código Financiero del Distrito Federal, al establecer que tendrán derecho a la reducción equivalente al cincuenta por ciento por concepto de impuesto sobre adquisición de inmuebles e impuesto

predial quienes adquieran inmuebles ubicados en las zonas contempladas en los programas parciales de desarrollo urbano para ejecutar proyectos de desarrollo industrial, comercial, de servicios y de vivienda, no contraviene el artículo 115, fracción IV, inciso c), segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la limitante o prohibición constitucional relativa a que las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de la propiedad inmobiliaria y por los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos, y que sólo los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios estarán exentos de las contribuciones a la propiedad raíz, la cual es aplicable a los del Distrito Federal, conforme al artículo 122, apartado C, base primera, fracción V, último párrafo, de la Ley Fundamental, no resulta extensiva a este tipo de contribuyentes. **Elo en razón de que lo que busca el artículo 115 constitucional, con la expresión "en favor de persona o institución alguna", es prohibir que el legislador local establezca exenciones a título particular, sin justificación alguna, tendientes a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, incluido el propio patrimonio del Distrito Federal, pero no sucede así 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; por ende, si el precepto legal referido no trata de favorecer a determinada persona, confiriendo un verdadero privilegio en su favor, sino que refleja situaciones objetivas de las personas exentas, es inconcuso que no se contraviene el citado numeral 115.**

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Así pues la viabilidad de establecer exenciones o subsidios no se encuentra prohibida ni desvinculada de nuestro ordenamiento, tan es así que en legislaciones estatales como la de Guanajuato existen, y han existido, exenciones, subsidios o apoyos fiscales atendiendo el carácter de los predios. El artículo 164, inciso E, de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Guanajuato al respecto establece lo siguiente:

“Asimismo, tributarán bajo la cuota mínima los bienes que se encuentren en los siguientes supuestos:

(...)

E) Las casas-habitación adquiridas con financiamiento otorgado por el Instituto de Seguridad Social del Estado de Guanajuato; el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores; el Fondo Nacional de Habitaciones Populares; el Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o por el Fondo de la Vivienda para los miembros del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, así como los otorgados por organismos similares. Estos inmuebles tributarán a cuota mínima durante el tiempo en que esté vigente el financiamiento; una vez concluido éste, tributarán bajo el régimen general de Ley. “

De lo anterior extraemos que el beneficio de tributar bajo la cuota mínima para el caso anteriormente señalado sólo será para aquellos que hayan adquirido vivienda a través del financiamiento otorgado por alguna de las instituciones señaladas, lo cual considera la cualidad del predio en conexión con la capacidad económica del contribuyente para permitir y fomentar el acceso a casas-habitación a la clase trabajadora. Al respecto recientemente el máximo Tribunal de nuestro país se ha pronunciado en los siguientes términos:

PREDIAL. EL ARTÍCULO 164, INCISO E), DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DE GUANAJUATO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El precepto citado, al prever que tributarán bajo la cuota mínima del impuesto predial las casas-habitación adquiridas con financiamiento otorgado por el Instituto de Seguridad Social del Estado de Guanajuato; el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; el Fondo Nacional de Habitaciones Populares; el Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o por el Fondo de la Vivienda para los miembros del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, así como los otorgados por organismos similares, durante el tiempo en que esté vigente el financiamiento, pues una vez concluido éste, tributarán bajo el régimen general establecido en la Ley de Ingresos para los Municipios del Estado de Guanajuato, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que la determinación legislativa del Congreso del Estado de Guanajuato de otorgar el beneficio fiscal para tributar a cuota mínima el impuesto predial, tuvo como finalidad avanzar en la

consecución del objetivo expresamente consagrado en el artículo 4o., párrafo séptimo, de la Constitución Federal, consistente en: garantizar a toda familia el derecho a disfrutar de una vivienda digna y decorosa, en concreto, para aquellas personas de escasos recursos que adquieran casas ‘construidas por los organismos de vivienda del sector público’ (fin legítimo). Así, la introducción de la distinción entre el régimen general y el de cuota mínima, constituye un medio apto para conducir al fin que el legislador quiere alcanzar, en tanto que se facilita a las personas de escasos recursos la adquisición de casas-habitación, a través de las instituciones oficiales mencionadas, al aminorar la carga tributaria en el impuesto predial, existiendo, por ende, relación de instrumentalidad entre esa medida y el fin perseguido. Por lo que la medida es adecuada y proporcionada en relación con el fin perseguido por el legislador local, ya que se puede disfrutar de dicho beneficio fiscal sólo durante la vigencia del financiamiento, pues una vez concluido, debe tributarse bajo el régimen general previsto en la Ley de Ingresos para los Municipios del Estado de Guanajuato. Ahora, si bien existen diversos tipos de financiamiento para adquirir una vivienda, debe ponderarse que los créditos que otorgan las instituciones referidas en el artículo 164, inciso E), citado, van dirigidos a los sujetos con menor capacidad económica por su monto, los plazos de pago y las facilidades para liquidarlos, como se enfatizó en el proceso legislativo. Así, la distinción legislativa es objetiva y razonable, porque en los créditos otorgados por instituciones del sistema financiero, que son más onerosos para el deudor pues su monto es mayor, se exigen mayores requisitos e ingresos para obtenerlos y pueden adquirirse viviendas con un valor de mercado que supera, por mucho, el de las viviendas que pueden adquirirse con los créditos otorgados por las instituciones oficiales, aunado a que las tasas de interés son más altas. En ese sentido, es aceptable que el legislador implemente beneficios fiscales como la reducción del impuesto predial para apoyar a los contribuyentes que adquirieron sus viviendas a través de los créditos que otorgan las instituciones oficiales mencionadas.

Amparo directo en revisión 2897/2014. César San Vicente Contreras. 25 de marzo de 2015. Unanimidad de cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Como se aprecia de lo anterior, los subsidios y exenciones para las casas de interés social son viables en nuestra legislación en el entendido de que no todo trato desigual es inconstitucional pues se deben ponderar las condiciones que rodean el hecho y es en este sentido que se pretende dar cabal cumplimiento al artículo 4 de nuestro ordenamiento constitucional respecto al acceso a la vivienda

digna permeando el mínimo vital en las contribuciones de propiedad al igual que el emergente derecho humano a la ciudad.

c. Abolición del property tax o impuestos a la propiedad.

Abanderados por un pequeño grupo de abogados, principalmente del estado de Dakota del Norte en los Estados Unidos de Norteamérica, ciudadanos de diferentes partes del coloso yankee han pugnado por la eliminación del impuesto predial al considerar que éste atenta contra el espíritu de la constitución y la libertad ya que, de acuerdo a su postura, no se puede hablar de propietario o dueño si es necesario pagar anualmente al Estado por la posesión de dichos bienes pues se está en presencia de una “renta” vitalicia, situación que contraviene la estabilidad y desarrollo de las familias³⁵⁴ más vulnerables. Sustentados en la lógica por ingresos se tributa y por compras también, los opositores al impuesto predial condenan que existan impuestos que gravan vitaliciamente la posesión ya que no encuadra ni como ingreso ni como compra.

En 2012 se llevó a cabo una votación para enmendar la constitución del estado de Dakota en ese sentido, no obstante, dicha propuesta no prosperó ante el incesante trabajo de convencimiento que realizó el sector público y algunos medios empresariales argumentando que sería un verdadero caos para las finanzas municipales eliminar el impuesto predial o bien el nacimiento de diversos tributos para contrarrestar la falta de presupuesto.³⁵⁵

Lo anterior es cierto, la idea de eliminar el impuesto predial a primera vista tiene tintes de irreal y absurda, pero también la vivienda es un bien primordial y, salvo algunas excepciones, debería estar protegida para no causar tributo.

³⁵⁴ Mintz, Jack, “Property Taxation: reformo or abolish?” en C.D. Howe Institute: <https://www.cdhowe.org/pdf/mintz-8.pdf>

³⁵⁵ Davey, Monica, “North Dakota voters reject effort to abolish property tax” en <http://www.nytimes.com/2012/06/13/us/north-dakota-voters-reject-effort-to-abolish-property-tax.html>

A. El impuesto al valor agregado.

1. El consumo mínimo para la supervivencia e integridad del desarrollo humano.

a. Derecho a la alimentación y la canasta básica.

El derecho a la alimentación es un derecho humano y constituye una obligación vinculante ampliamente establecida en el derecho internacional. La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 reconoció por primera vez el derecho a la alimentación como un derecho humano. Éste fue luego incorporado en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales adoptado en 1966 y ratificado por 156 Estados, que están obligados de manera vinculante a cumplir sus disposiciones.³⁵⁶

Los derechos humanos, entre los cuales se encuentra el derecho a la alimentación, son inalienables. Estos derechos han sido incorporados recientemente en la Constitución Mexicana y son ineludibles para todas las instituciones del Estado, que están obligadas a cumplirlos y hacerlos cumplir en todas sus dimensiones.

La situación actual del derecho humano a alimentarse en México en un escenario sumamente preocupante, en donde vemos que prevalecen altos índices de desnutrición infantil y numerosos sectores sociales, mayoritariamente indígenas y campesinos, viven en pobreza alimentaria (esto significa padecer hambre casi todos los días de sus vidas). En México, el Estado viola todos los derechos humanos de las comunidades desplazadas o en vías de ser desplazados, dado que viven una situación de inseguridad alimentaria permanente causada por la imposición en sus territorios de grandes proyectos hidroeléctricos y de minería que los despojan de sus medios de vida. El gobierno, que constitucionalmente está obligado a protegerlos, hace caso omiso a sus reclamos y en muchos casos es él mismo el que no respeta su derecho humano a la alimentación. Hemos

³⁵⁶ FIAN International, Por el derecho a una alimentación adecuada, <http://www.fian.org/es/nuestro-trabajo/temas/el-derecho-a-la-alimentacion/>

mencionado solamente a los sectores más marginados, con ínfimo o nulo acceso a los recursos básicos para alimentarse por sí mismos, pero en las ciudades, en donde la oferta de alimentos de todo tipo y calidad es enorme, también se presentan situaciones de pobreza extrema, principalmente entre personas adultas mayores de ambos sexos, madres solteras y grupos familiares cuyas cabezas no tienen trabajo de manera permanente y viven de percibir apoyos gubernamentales o de la limosna caritativa como único ingreso para sobrevivir. Además, el constante aumento de los alimentos y los bajos salarios determinan que cada día sea más difícil el acceso a una alimentación de calidad, acorde con el derecho humano a alimentarse de manera nutritiva y suficiente en cantidad y calidad. En contraste, la otra cara de la mala alimentación es el fenómeno de obesidad que se presenta en la población urbana. México es el segundo país en la estadística mundial sobre obesidad adulta y primero en obesidad infantil, uno de cada tres niñas y niños tiene sobrepeso. En términos cuantitativos, comprobamos, según los datos proporcionados por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política Social (CONEVAL), que en el año 2010 el 24,9% de la población (28 millones de personas) padecían carencia en su acceso a la alimentación. El año siguiente, en julio del año 2011, la misma institución dio a conocer las cifras de pobreza en México, que indican la existencia de 52 millones de personas viviendo en situación de pobreza en nuestro país.³⁵⁷

¿Qué es el derecho a la alimentación?

Según la FAO se entiende generalmente como el derecho a alimentarse dignamente, el derecho a una alimentación adecuada es un Derecho Humano internacional que existe desde hace ya tiempo y al que se han comprometido muchos países. En las últimas décadas, varios países han desarrollado e implementado reformas constitucionales, leyes nacionales, estrategias, políticas y programas que tienen como objetivo el cumplimiento del derecho a la alimentación para todos.³⁵⁸

³⁵⁷ *Recomendaciones de la sociedad civil para una política pública efectiva*, Oxfam, México, 2013

³⁵⁸ <http://www.fao.org/human-right-to-food/es/>

El papel de la FAO en el cumplimiento del derecho a la alimentación

Con más de 795 millones de personas que se van a dormir con hambre todas las noches, el derecho a una alimentación adecuada está lejos de haberse cumplido. Sin embargo, la erradicación del hambre con carácter permanente y la realización del derecho a una alimentación adecuada para todos son metas alcanzables. Debido a su carácter jurídicamente vinculante, la realización del derecho a una alimentación adecuada no es sólo una promesa que cumplir a través de la beneficencia. Es un derecho humano de cada mujer, hombre, niña y niño que ha de cumplirse con acciones apropiadas de los gobiernos y los actores no estatales.³⁵⁹

Fundamento constitucional.

La reforma constitucional aprobada por el pleno de la Cámara de Diputados en el mes de abril del 2011, elevó a rango constitucional el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad para todas y todos los mexicanos y todas las personas que viven en México. Esta reforma, que modifica los artículos 4° y 27° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha sido considerada como un hecho histórico por las diversas organizaciones y movimientos sociales, protagonistas principales de las luchas por los derechos humanos en las dos últimas décadas del siglo XX y la primera del siglo XXI. Con la reforma constitucional se ha logrado la garantía jurídica para la protección del derecho humano a la alimentación, convirtiéndolo en un derecho exigible y justiciable. Al artículo 4° se adicionó el párrafo “toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad y el Estado lo garantizará”, y en el artículo 27° se agregó que “el desarrollo rural integral y sustentable a que se refiere el párrafo anterior también tendrá entre sus fines que el Estado garantice el abasto suficiente y oportuno de los alimentos básicos que la ley establezca”. Desde el punto de vista normativo aún no ha culminado el proceso jurídico para garantizar en los hechos el derecho humano a alimentarse: falta la ley, que bajo el enfoque de derechos humanos y la orientación dada por las “Directrices Voluntarias de la FAO”, guíe la política alimentaria en México. Los y las legisladoras han postergado

³⁵⁹ Ídem

hasta la fecha la formulación de la ley para hacer efectiva la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, que garantiza la Constitución; ésta depende de los “consensos políticos” entre las fuerzas que integran ambas legislaturas. Sin embargo, la realización del derecho humano a la alimentación no depende solamente de los avances jurídicos nacionales, ni del derecho internacional. Para que se pueda realizar el supremo ideal de los derechos humanos también se debe luchar para cambiar la política económica dominante, que es la causante del hambre en México y el mundo; la transformación social se logrará con la bandera de los derechos humanos por delante, no se concibe el futuro de la sociedad sin los derechos que permitan a los seres humanos vivir con dignidad. Actualmente, se han sumado a la lucha por conseguir más derechos, un importantísimo número de organizaciones diversas, para las cuales el enfoque de derechos humanos no es un discurso abstracto, sino el instrumento idóneo y referente necesario para la construcción de una política social justa y equitativa, en donde todas y todos tengan cabida.³⁶⁰

Instrumentos internacionales.

En cuanto a los tratados suscritos por México destaca el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que en su artículo 11, párrafo primero, dispone lo siguiente: “Los Estados partes reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados y una mejora continua de las condiciones de existencia”. Esta disposición se complementa con la del párrafo siguiente, donde se establece que “deberán adoptarse medidas inmediatas y urgentes para garantizar el derecho fundamental de toda persona a estar protegida contra el hambre”. En esta línea, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales – encargado de dar seguimiento al cumplimiento del Pacto- en su Observación número 12, párrafo 4 establece que “el derecho a una alimentación adecuada está inseparablemente vinculado a la dignidad inherente a la persona humana y es indispensable para el disfrute de otros derechos humanos”. De la misma manera postula que: “Es también inseparable de la justicia social, pues requiere la

³⁶⁰ op. cit., p. 4.

adopción de políticas económicas, ambientales y sociales adecuadas, en los planos nacional e internacional, orientadas a la erradicación de la pobreza y al disfrute de todos los derechos humanos por todos”. Asimismo, el Comité considera que el contenido básico de una alimentación adecuada comprende, por un lado, la disponibilidad de alimentos en cantidad y calidad suficientes para satisfacer las necesidades alimentarias de los individuos, sin sustancias nocivas, y aceptables para una cultura determinada y, por otro, la accesibilidad de esos alimentos en formas que sean sostenibles y que no dificulten el goce de otros derechos humanos”.³⁶¹

Jurisprudencias del poder judicial de la federación.

VALES DE DESPENSA Y GASTOS DE PREVISION SOCIAL, DIFERENCIA ENTRE LOS, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.³⁶²

Los vales de consumo o despensa son pagos en especie con los que el trabajador satisface sus necesidades presentes en el orden material, como son alimentación o el vestido, por tal motivo constituyen una erogación por salario no deducible del impuesto sobre la renta, por ser un ingreso por la prestación de un servicio personal independiente, y los gastos de previsión social es la cantidad otorgada para que el trabajador satisfaga contingencias o necesidades futuras como son accidentes, enfermedades, funerales, etc., que no se pueden cubrir con el otorgamiento de una despensa; consecuentemente los gastos erogados para despensa no encuadran dentro del supuesto legal previsto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dice: "Artículo 24.- Las deducciones autorizadas en este título deberán reunir los siguientes requisitos: ... XII.- Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se destinen a jubilaciones, fallecimientos, invalidez, servicios médicos y hospitalarios, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los

³⁶¹ Organización de Naciones Unidas, Consejo Económico Social, *Cuestiones sustantivas que se plantean en la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación*

³⁶² Tesis: I.4o.A.88 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, Marzo de 1996, p. 1044

trabajadores o sus hijos, fondos de ahorro, guarderías infantiles o actividades culturales y deportivas y otras de naturaleza análoga. Dichas prestaciones deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores. En todos los casos deberán establecerse planes conforme a los plazos y requisitos que se fijen en el reglamento de esta Ley.”; por tanto, el requerimiento formulado por la autoridad fiscal para que el contribuyente efectúe el pago del impuesto sobre la renta por concepto de vales de despensa, es apegado a derecho.

Comenzaremos por definir la canasta básica, que resulta ser:

*“El mínimo alimentario conformado por un conjunto de alimentos básicos, en cantidades apropiadas y suficientes para satisfacer por lo menos las necesidades energéticas y proteínicas de la familia u hogar de referencia”*³⁶³

“el conjunto de alimentos, expresados en cantidades suficientes para satisfacer las necesidades de calorías de un hogar promedio. Sin embargo, debe quedar claro que representa un mínimo alimentario a partir de un patrón de consumo de un grupo de hogares de referencia y no una dieta suficiente en todos los nutrientes.”

364

En cuanto a México, podemos determinar que es el listado de productos en el mercado mexicano, que el Estado considera que en atención a su consumo, aporte nutricional y demanda, resultan necesarios para la subsistencia mínima del connacional.

Sergio Martínez Rivera lo define como “El conjunto de bienes y servicios indispensables y necesarios para que los trabajadores y sus familias puedan satisfacer sus necesidades básicas”.³⁶⁵

³⁶³ Menchu, M. La Canasta Básica de Alimentos En Centro América. Publicación INCAP ME/105. Guatemala Julio 2002.

³⁶⁴ https://es.wikipedia.org/wiki/Canasta_b%C3%A1sica_de_alimentos

³⁶⁵ Martínez Rivera Sergio Efrén, "La Canasta Básica Alimentaria en México, 1980-1998: Contenido y Determinantes" Tesis UNAM- Facultad de Economía, México, D.F.:2001, página 7, al respecto señala “La idea de una canasta básica definida como: El conjunto de bienes y servicios indispensables y necesarios para que los trabajadores y sus familias puedan satisfacer sus necesidades básicas, se encuentra implícita desde que se conforma la Constitución en 1917.

De acuerdo a la DICONSA (Sistema de Distribuidoras Conasupo, S.A.) estos son los productos alimenticios que se encuentran incluidos en la canasta básica: maíz, frijol, arroz, azúcar estándar, harina de maíz, aceite vegetal comestible, atún, sardina, leche en polvo, chiles enlatados, café soluble, sal de mesa, avena, pasta para sopa, harina de trigo, chocolate en polvo, galletas marías y de animalitos³⁶⁶.

En este orden de ideas la Ley del Impuesto al Valor Agregado, presentan en su contenido algunas disposiciones que se relacionan directamente con alimentos y con la noción del mínimo vital, pero que muy a pesar del que escribe, resultan alejados al alcance que se debería conseguir con los mismos, puesto que a pesar de que superficialmente aparentan buscar un beneficio que incida en actividades y bienes relacionados con los alimentos, en el fondo no es así, preceptos que estudiaremos a continuación y que se transcriben para un mejor entendimiento,:

¿Que establece la ley del impuesto al valor agregado?

Artículo 1o.-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

...

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, **podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el**

Exactamente en el artículo 123 fracción VI el cual establece que: “Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos...”. Por otro lado la Ley Federal del trabajo se encargó después de especificar más a fondo esta idea sobre la canasta básica, en el artículo 562, apartado “d”. Donde se estipula que el salario mínimo debe ser: “El presupuesto indispensable para la satisfacción de las siguientes necesidades de cada familia, entre otras: las de orden material tales como la habitación, menaje de casa (muebles, equipo de cocina, etc.), alimentación, vestido y transporte; las de carácter social y cultural, tales como la concurrencia a espectáculos, prácticas de deportes, asistencia a escuelas de capacitación, bibliotecas y otros centros de cultura; y las relacionadas con la educación de sus hijos”.

³⁶⁶ Productos Canasta Básica, (s.f.). Recuperado el 04 de junio de 2016, <http://www.diconsa.gob.mx/index.php/component/content/article/37/58-productoscanastabasica.html>

control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.

“**Artículo 2o.-A.-** El impuesto se calculará aplicando la **tasa del 0%** a los valores a que se refiere esta Ley, cuando **se realicen los actos o actividades siguientes:**

[...]

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

Párrafo reformado DOF 28-12-1994

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g).- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

Inciso adicionado DOF 28-12-1994

i).- ...

...

II.- La prestación de servicios independientes:

a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

Inciso reformado DOF 28-12-1994

b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c).- Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

Inciso adicionado DOF 28-12-1994

f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

Inciso adicionado DOF 28-12-1994

Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

...

III.- Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.

En estos primeros artículos de la Ley de estudio podemos observar que existe un primer acercamiento por parte del legislador hacia el principio del mínimo vital, sin embargo siguiendo las determinaciones establecidas en párrafos anteriores, podemos, a través de una comparación, darnos cuenta que el legislador no contemplo los elementos básicos del mínimo vital, sino que prefirió sustentar su criterio para atenuar la tasa general del impuesto, dando una prerrogativa al ejecutivo federal, pero basada en la cadena productiva o sector que corresponda al bien o servicio gravable, esto aunque parezca muy alejado del tema que nos ocupa, se relaciona directamente toda vez que los elementos materiales que se consideran parte del satisfactor del mínimo vital, suelen conjuntarse en sectores específicos o cadenas de producción, puesto que los alimentos, que resultan ser uno de los elementos materiales principales para la concepción del derecho al

mínimo vital, siempre convergen en el sector productivo primario, por lo menos en su mayoría, pasando en algunos casos de la actualidad al sector secundario, sin embargo, en cuanto a la cadena productiva si se encuentran ligados en el total de los casos en su origen en actividades del sector agropecuario y de pesca.

Es por esto que consideramos que este último párrafo del artículo que se estudia resulta en un precepto que se encuadra en una hipótesis que pretende hacer alusión al derecho del mínimo vital, aunado a que refiere a la posibilidad de disminuir la tasa gravada, y siendo el sujeto facultado para ello el ejecutivo federal, quien contiene dentro de sus facultades las relacionadas con determinar la canasta básica por consiguiente, resulta evidente que el precitado artículo alude entre otras cosas a la necesidad de inclusión del derecho del mínimo vital en la norma legal.

En los casos del primero y del último de los artículos que se transcriben se aprecia que refieren figuras distintas a la tasa 0%, en el primer de los casos es la facultad que se otorga al ejecutivo para establecer excepciones a la regla general y en el último es una exención directa para el caso de fincas o predios usados para fines agrícolas o ganaderos.

No pasa desapercibido para los estudiosos que el caso que se estudia, va dirigido a los sectores productivos, por lo que se toma como una herramienta de fomento a ciertos sectores, lo que en la esencia es, esto para efectos de clasificarlos en una segmentación mucho mayor, sin embargo, como ya se señaló en el párrafo anterior para el caso que nos ocupa y directamente en cuanto a las actividades que se ligan con producción de alimentos, lo vamos a considerar por su vinculación ineludible al tema alimentario como parte del mismo y no como una clasificación separada, ya que en la especie se cumple con lo que se pretende probar aun y cuando con el numeral de revisión se pudiese incluir de forma extensiva otros campos de producción agropecuaria que no estén dirigidos exclusivamente a la producción de bienes considerados alimentos.

El artículo que a continuación analizaremos resulta ser el referente directo de nuestro tema de estudio por lo que su contenido incide de distintas y múltiples formas en la pretensión de legislador al transponer el principio del mínimo vital al texto de la norma, por lo que, a continuación, para efectos económicos, lo revisaremos por partes, dando por entendido que las fracciones que se vayan transcribiendo pertenecen todas al texto del artículo 2o.-A.

“Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la **tasa del 0%** a los valores a que se refiere esta Ley, cuando **se realicen los actos o actividades siguientes:**

...”

Antes de continuar, tenemos que entender que implica la tasa del 0%, lo que en estricto sentido no es una exención, y la diferencia entre ambos conceptos, bajo el criterio del Poder Judicial Federal que norma la interpretación del Derecho en México, observamos que la diferencia entre estas dos figuras se define en cuanto a la finalidad de cada una de ellas y su alcance, mientras que la tasa 0%, tiene como finalidad preponderante proteger a la población social y económicamente más desprotegida, la exención apoya a un grupo específico de la industria o producción nacional, sin embargo la primera de las figuras resulta en un apoyo superior puesto que a diferencia de la segunda, implica la posibilidad de acreditación, pudiéndose equiparar a un subsidio a la actividad beneficiada.

Sirve como sustento a lo anteriormente señalado, lo establecido en la Tesis que se transcribe a continuación, que solo se trae a colación como referencia:

Época: Novena Época
Registro: 177749
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXII, Julio de 2005
Materia(s): Administrativa
Tesis: III.2o.A.122 A
Página: 1569

VALOR AGREGADO. LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS CON LA TASA CERO Y NO POR LOS EXENTOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO EXISTIR IDENTIDAD ENTRE AMBOS BENEFICIOS.

El diverso trato establecido en la mecánica del acreditamiento del impuesto que prevé el artículo 4o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de los causantes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, se encuentra objetivamente justificado en la medida **en que en el caso de la tasa cero, el legislador creó una forma de apoyo superlativo al caso de los exentos** y, por tanto, tal circunstancia no es violatoria de las garantías de equidad y proporcionalidad impositiva previstas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República. En efecto, la tasa cero, a diferencia de la exención, **tiene como finalidad preponderante proteger a la población social y económicamente más desprotegida**, pues al permitir acreditarse el impuesto que le es trasladado al sujeto del tributo se transforma en un verdadero subsidio en apoyo a la actividad de que se trate; en cambio, **la exención apoya a un grupo específico de la industria o producción nacional, pero sin permitir el acreditamiento**, como en el caso de la tasa cero, otorgando un beneficio que el propio legislador dispuso sea menor que el tratamiento fiscal concedido a los otros contribuyentes.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 81/2004. Espacio Urbano y Habitacional de Occidente, S.A. de C.V. 15 de julio de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia.

Amparo directo 157/2004. Construcciones Hoteleras, S.A. de C.V. 10 de febrero de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2004, página 515, tesis 2a. LXXXVII/2004, de rubro: "VALOR AGREGADO. EL DIVERSO TRATO QUE LA LEY RELATIVA OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS Y MORALES QUE REALICEN ACTOS O ACTIVIDADES EXENTAS, RESPECTO DE LAS OPERACIONES GRAVADAS CON TASA CERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."³⁶⁷

³⁶⁷ Nota: El criterio contenido en esta tesis no es obligatorio ni apto para integrar jurisprudencia en términos del punto 11 del capítulo primero del título cuarto del Acuerdo Número 5/2003 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de veinticinco de marzo de dos mil tres, relativo a las Reglas para la elaboración, envío y publicación de las tesis que emiten los órganos del Poder Judicial de la Federación, y para la verificación de la existencia y aplicabilidad de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte. Que señala "...11. Los criterios emitidos por los Tribunales Colegiados, en los juicios de amparo directo, sobre constitucionalidad de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales

Pasando al siguiente segmento del artículo que se estudia, observamos que el apartado I fracción a) del citado artículo 2o-A, nos señala:

“Art. 2o-A...

I.- La enajenación de:

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Bajo esta tesis, entendemos que en el precitado, se podría configurar para el caso de épocas específicas o incluso para poblaciones vulnerables, o de manera general si así lo queremos entender en atención a un tema de estricta cultura, a la compra y venta de animales y vegetales no industrializados, que podrían ser aquellos que se utilicen para alimento, como es el caso de las gallinas, los guajolotes y los distintos vegetales que se utilizan de forma natural para consumo humano, lo que resulta evidente toda vez que el legislador hace la distinción expresa de las pequeñas especies utilizadas como mascotas para excluirlas de esta figura, de manera particular exceptuando a los perros y gatos.

Continuamos con la siguiente fracción del apartado I del artículo 2o-A que se estudia, el cual establece:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

expedidos por los gobernadores de los Estados, serán publicados, pero con la indicación de que no son obligatorios ni aptos para integrar jurisprudencia...”

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

Numeral adicionado DOF 31-12-1999

5. Chicles o gomas de mascar.

Numeral adicionado DOF 11-12-2013

...

Por lo que se observa este resulta ser el mayor de los instrumentos que establece el legislador en la ley de estudio, debido a que en el referido realiza una determinación en apariencia más exhaustiva de los alimentos exceptuados del catalogado, lo que nos libera aparentemente de cualquier duda acerca de cuáles alimentos no podrían ser considerados, sin embargo en opinión del autor resulta bastante magro en cuanto a su alcance, ya que es hecho notorio que las frituras y la llamado “comida chatarra”³⁶⁸ no son alimentos, si atendemos a la definición que la RAE otorga a dicho término; que sustancialmente cataloga a los alimentos en cuanto a los elementos nutritivos que aporta al organismo viviente que los consume³⁶⁹, y siendo que dichos elementos resultan ser dañinos para el organismo y en la mayoría de los casos no le aportan elementos nutritivos, por consiguiente se podrían considerar ajenos a la figura que se pretende proteger en este artículo.

³⁶⁸Comida basura, (s.f.). Recuperado el 20 de mayo de 2016, https://es.wikipedia.org/wiki/Comida_basura.

³⁶⁹ Alimento definición, (s.f.). Recuperado el 21 de mayo de 2016, <http://dle.rae.es/?id=1rm36tt>

Sin embargo de la lectura literal del anterior segmento que se estudia, observamos que en la literalidad el legislador los prevé como productos “destinados a la alimentación”, lo que en estricto sentido no implica que alimenten, sino que aquel que los consume tenga la intención de destinarlos a su alimentación. Resulta un tanto sospechosa la redacción que se estudia, puesto que las grandes empresas que comercializan esta clase de comida chatarra, resultan beneficiadas de su interpretación.

En este orden de ideas lo pertinente para alcanzar un mejor alcance de la norma y beneficio para los consumidores, que debería ser la principal preocupación del legislador, sería cambiar la redacción del artículo de estudio para exceptuar de los beneficios fiscales establecidos, a la comida chatarra que no implica nutrición alguna y que solo reporta beneficios a grandes industrias que procesan alimentos de ínfima calidad nutricional; esto derivaría en mejoras a largo plazo en cuanto a temas de salud de la población en general, y por consecuencia en la disminución de gasto corriente de servicios de seguridad social; por lo que se debe de adecuar más hacia alimentos en su estricto sentido ontológico y no a bienes que se “destinen a la alimentación”, ejemplo de esta errada, maliciosa, sospechosa y sistemática protección a los productos chatarra, la encontramos en los siguientes criterios de interpretación:

Época: Novena Época
Registro: 174577
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXIV, Julio de 2006
Materia(s): Administrativa
Tesis: 2a./J. 84/2006
Página: 432

VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA.

Si bien es cierto que en principio el legislador estimó pertinente aplicar la tasa del 0% únicamente a la enajenación de los alimentos que integran la canasta básica y otros de consumo popular, también lo es que posteriormente, con el objeto de

coadyuvar con el sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, la referida tasa se hizo extensiva a la enajenación de todos los productos destinados a la alimentación (con ciertas excepciones), dado que de esta manera se reduce su costo, al permitir que los contribuyentes acrediten el impuesto al valor agregado que se les traslada durante el proceso de elaboración y comercialización respectivo, por lo que se concluye que la llamada canasta básica no determina la aplicación de la tasa del 0%.

Contradicción de tesis 194/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero, Cuarto y Décimo Tercero, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 19 de mayo de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 84/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de junio de dos mil seis.

Época: Novena Época
Registro: 179146
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXI, Febrero de 2005
Materia(s): Administrativa
Tesis: I.13o.A.108 A
Página: 1809

VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES EXTENSIVA A TODOS LOS ALIMENTOS, SIN LIMITARSE ÚNICAMENTE A LOS DE LA CANASTA BÁSICA.

Del proceso legislativo que dio origen al artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte claramente la intención del legislador de hacer extensiva la tasa del 0% a todos los alimentos, con el objeto de que los contribuyentes tuvieran la posibilidad de acreditar el impuesto que les fuera trasladado por todos los insumos y servicios que intervinieran en su elaboración, sin que se establezca, en modo alguno, que tales alimentos estén limitados a los de la canasta básica, pues basta con que un producto aporte nutrientes al organismo del ser humano, para que deba considerarse como alimento y, como consecuencia, gravarse con la tasa del 0%, independientemente de que pueda tener otras aplicaciones en la industria, como pudiera serlo la elaboración de bebidas alcohólicas, pues desde el momento en que dicho producto puede

también utilizarse en el proceso de producción de alimentos, debe verse beneficiado con dicha tasa, a fin de cumplir con la voluntad legislativa de que los alimentos se produzcan a bajo costo a favor de la población. Consecuentemente, dicha tasa del 0% es extensiva a todos los alimentos, independientemente de que se encuentren considerados como de la canasta básica.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 145/2003. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 30 de mayo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

Nota: El criterio contenido en esta tesis contendió en la contradicción de tesis 194/2005-SS, resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 84/2006, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, julio de 2006, página 432, con el rubro: "VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA."

¿Cuándo no aplica la tasa cero?

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

Es importante saber que no serán considerados alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen los siguientes:

- Alimentos envasados al vacío o congelados
- Alimentos que requieran ser sometidos a un proceso de cocción, para su consumo, posterior a su adquisición.

- Preparaciones compuestas de carne o despojos, incluidos tripas y estómagos, o de sangre, introducidos en tripas.

- Tortillas de maíz o de trigo

- Productos de panificación elaborados en panaderías, con proceso de horneado, cocción o frito. Incluye a pasteles y galletas.

También se consideran de esta manera los siguientes, aunque se enajenen en combinación de otros que puedan ser consumidos por sí solos:

- Sándwiches o emparedados

- Tortas o lonches, baguettes, paninis o subs

- Gorditas, quesadillas, tacos o flautas

- Burritos y envueltos

- Croissants

- Bakes, empanadas o volovanes

- Pizzas

- Guisos

- Perritos calientes

- Hot cakes

- Alitas

- Molletes

- Hamburguesas

- Bocadillos

- Sushi

- Tamales
- Sopas Instantáneas
- Nachos

En este sentido, habrá que entender entonces que debe entenderse por alimentos “preparados para su consumo” como algo dispuesto o hecho para su finalidad de ser ingerido. Entonces, algo preparado para su consumo no requiere, en lo absoluto, de ninguna intervención por parte del adquirente, para poder ser ingerido.

En el caso de los proveedores de alimentos preparados, aplicarán la tasa del cero por ciento, dado que no entran dentro de esta reglamentación.

b. Derecho al agua.

El derecho al agua en la normativa internacional de derechos humanos

Aunque el derecho al agua no está reconocido expresamente como un derecho humano independiente en los tratados internacionales, las normas internacionales de derechos humanos comprenden obligaciones específicas en relación con el acceso a agua potable. Esas obligaciones exigen a los Estados que garanticen a todas las personas el acceso a una cantidad suficiente de agua potable para el uso personal y doméstico, que comprende el consumo, el saneamiento, el lavado de ropa, la preparación de alimentos y la higiene personal y doméstica. También les exigen que aseguren progresivamente el acceso a servicios de saneamiento adecuados, como elemento fundamental de la dignidad humana y la vida privada, pero también que protejan la calidad de los suministros y los recursos de agua potable.

Las obligaciones específicas relacionadas con el acceso al agua potable y el saneamiento se han venido reconociendo también, en medida creciente, en los principales tratados de derechos humanos, fundamentalmente como parte del derecho a un nivel de vida adecuado y del derecho a la salud.

Varias directrices y principios internacionales contienen disposiciones relacionadas con el acceso al agua potable y el saneamiento. Aunque no son jurídicamente vinculantes, ofrecen una orientación útil sobre las obligaciones específicas de proporcionar ese acceso, especialmente a determinados grupos tales como las personas privadas de libertad, los trabajadores, los refugiados y los desplazados internos, las personas de edad y los pueblos indígenas.

El derecho internacional humanitario y el derecho ambiental también protegen expresamente el acceso al agua potable y el saneamiento. Los Convenios de Ginebra (1949) y sus Protocolos adicionales (1977) destacan la importancia fundamental del acceso al agua potable y el saneamiento para la salud y la supervivencia en los conflictos armados internacionales y no internacionales. El Protocolo relativo al agua y la salud del Convenio sobre la Protección y Utilización de los Cursos de Agua Transfronterizos y de los Lagos Internacionales, de la Comisión Económica para Europa de las Naciones Unidas, de 1992, dispone que los Estados partes deben adoptar medidas apropiadas para asegurar el acceso a agua potable y saneamiento y proteger los recursos hídricos utilizados como fuentes de agua potable contra la contaminación. El Convenio africano sobre la conservación de la naturaleza y los recursos naturales (2003) también establece que los Estados contratantes se esforzarán por garantizar a sus poblaciones un suministro suficiente y continuo de agua adecuada.³⁷⁰

- **El suministro de agua para cada persona debe ser continuado y suficiente para cubrir los usos personales y domésticos.**

Que comprenden el consumo, el lavado de ropa, la preparación de alimentos y la higiene personal y doméstica. Otros usos domésticos del agua, como el agua para las piscinas o la jardinería, no están incluidos en el derecho al agua.

El derecho al agua abarca, por lo tanto, el acceso al agua necesaria para mantener la vida y la salud y para satisfacer las necesidades básicas, y no confiere a las personas el derecho a una cantidad ilimitada de agua. Según la

³⁷⁰ Organización Mundial de la Salud, *Derecho al Agua*, Folleto Número 35, 2011, p. 3

OMS, se requieren entre 50 y 100 litros de agua por persona al día para cubrir la mayoría de las necesidades básicas y evitar la mayor parte de los problemas de salud. El acceso a 20-25 litros por persona al día representa el mínimo, pero esta cantidad suscita preocupaciones sanitarias, porque no basta para cubrir las necesidades básicas de higiene y consumo⁹. Estas cantidades son indicativas, ya que dependen del contexto particular y pueden diferir de un grupo a otro en función del estado de salud, el trabajo, las condiciones climáticas y otros factores. Las madres lactantes, las mujeres embarazadas y las personas que viven con el VIH/SIDA necesitarán más de 50-100 litros de agua al día.³⁷¹

- **El agua para el uso personal y doméstico debe ser salubre y aceptable.**

De conformidad con la Observación general N° 15, el agua debe estar exenta de microbios y parásitos, así como de sustancias químicas y radiológicas, que puedan constituir una amenaza para la salud de las personas. El agua debe tener también un color, un olor y un sabor aceptables, a fin de que las personas no recurran a otras fuentes que puedan parecer más atractivas pero que estén contaminadas. Estos requisitos se aplican a todas las fuentes de abastecimiento, como el agua corriente, el agua de cisternas, el agua comprada a un proveedor y los pozos protegidos.

La salubridad del agua potable se define normalmente mediante normas nacionales y/o locales de calidad del agua potable. Las *Guías para la calidad del agua potable*, de la OMS, sirven de base para elaborar normas nacionales que, debidamente aplicadas, garantizan la inocuidad del agua potable¹⁰.

La falta de sistemas de saneamiento adecuados en muchas partes del mundo ha dado lugar a la contaminación generalizada de las fuentes de agua de las que depende la supervivencia de las comunidades. En su Observación general N° 15, el Comité subrayó que garantizar el acceso a servicios de saneamiento adecuados

³⁷¹ Ídem, p 8

es uno de los principales mecanismos para proteger la calidad de las reservas y los recursos de agua potable.³⁷²

- **Los servicios de abastecimiento de agua y de saneamiento deben ser físicamente accesibles**

Y estar al alcance de todos los sectores de la población, teniendo en cuenta las necesidades de determinados grupos, como las personas con discapacidad, las mujeres, los niños y los ancianos.

Aunque el derecho al agua no significa que todos deban tener acceso a agua y servicios de saneamiento dentro del hogar, sí presupone que estos servicios se encuentren en las cercanías o a una distancia razonable de la vivienda. También debería haber agua y servicios de saneamiento en las escuelas y los hospitales, los lugares de trabajo, los centros de detención y los campamentos de refugiados y de personas internamente desplazadas.³⁷³

- **Los servicios de agua deben ser asequibles para todos.**

Ningún individuo o grupo debería verse privado del acceso a agua potable por no poder pagar.

Por consiguiente, los costos directos e indirectos del agua y el saneamiento no deberían privar a nadie del acceso a estos servicios y no deberían comprometer la capacidad de disfrutar de otros derechos humanos, como el derecho a la alimentación, a la educación, a una vivienda adecuada o a la salud. El requisito de la asequibilidad también pone de relieve que la recuperación de los costos no debe erigirse en un obstáculo al acceso al agua potable y el saneamiento, especialmente para los pobres. Por ejemplo, el PNUD propone como punto de referencia un umbral del 3% del ingreso familiar.

³⁷² Ídem, p. 9

³⁷³ Ídem, p.10

En general, los hogares más pobres no deberían cargar con una parte desproporcionadamente alta de los gastos en agua y saneamiento.³⁷⁴

¿Significa el derecho al agua que el suministro debe ser gratuito?

El derecho al agua significa que los servicios de abastecimiento de agua deben ser asequibles para todos y que nadie debe verse privado del acceso a ellos por no tener la capacidad de pagar. De por sí, el marco de los derechos humanos no establece el derecho a un suministro de agua gratuito. Sin embargo, en determinadas circunstancias, el acceso a agua potable y servicios de saneamiento puede tener que ser gratuito, si la persona o la familia no pueden pagar. Es una obligación básica del Estado velar por que se satisfagan por lo menos los niveles esenciales mínimos del derecho, lo que comprende el acceso a la cantidad mínima indispensable de agua.

En la Observación general N° 15 se destaca que, para garantizar que el agua sea asequible, los Estados deben adoptar las medidas necesarias, que pueden incluir, en particular, la aplicación de políticas de precios adecuadas, por ejemplo el suministro de agua a título gratuito o a bajo costo.³⁷⁵

- **¿Está incluida en este derecho el agua necesaria para la agricultura o el pastoreo? ¿Qué dice el derecho respecto del agua requerida para el medio ambiente?**

El agua es indispensable para la vida, pero también es fundamental para la seguridad alimentaria, la generación de ingresos y la protección del medio ambiente. El derecho al agua abarca sólo los usos personales y domésticos, es decir, el consumo, el lavado de ropa, la preparación de alimentos y la higiene personal y doméstica. No comprende el agua necesaria para la agricultura o el pastoreo, o para el mantenimiento de los sistemas ecológicos. El acceso al agua para la agricultura, en particular por los pequeños propietarios, forma parte del derecho a una alimentación adecuada, establecido en el artículo 11 del Pacto. Sin

³⁷⁴ Ídem, p.11

³⁷⁵ Organización Mundial de la Salud, *Derecho al Agua*, Folleto Número 35, 2011, p. 12

embargo, en la Observación general N° 15 se declara que debe darse prioridad "a los recursos hídricos necesarios para evitar el hambre y las enfermedades, así como para cumplir las obligaciones fundamentales que entraña cada uno de los derechos del Pacto". Habida cuenta de la interdependencia y la indivisibilidad de todos los derechos humanos, puede decirse que el derecho al agua asigna prioridad al uso de agua para la agricultura y el pastoreo cuando ello sea necesario para prevenir el hambre.

El nexo entre el derecho al agua y otros derechos humanos.

El acceso a agua potable es una condición previa fundamental para el goce de varios otros derechos humanos, como los derechos a la educación, la vivienda, la salud, la vida, el trabajo y la protección contra tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes. También es un elemento crucial para lograr la igualdad de género y erradicar la discriminación.

Por ejemplo, en lo que respecta al derecho a la educación, cuando las instituciones educativas no cuentan con servicios higiénicos separados para las niñas, muchos padres no permiten a sus hijas asistir a la escuela, especialmente una vez que han comenzado a menstruar.

La falta de acceso a agua potable y servicios de saneamiento también tiene graves repercusiones en el derecho a la salud. Según el PNUD, cada año mueren alrededor de 1,8 millones de niños por diarrea y otras enfermedades provocadas por el agua insalubre y las condiciones deficientes de saneamiento, cifra que es muy superior a la de las víctimas causadas por los conflictos armados. El acarreo de agua desde fuentes distantes también tiene graves consecuencias para la salud, especialmente de las mujeres y los niños. Además del gran peso que deben transportar, las mujeres y los niños se ven expuestos también a las enfermedades que se contraen por contacto con el agua, como la esquistosomiasis. El hecho de que la mayor parte del acarreo de agua recaiga en las mujeres y los niños tiene consecuencias asimismo para la educación y otras actividades productivas

Cuando no se dispone de agua y servicios de saneamiento dentro de la vivienda, la privacidad y la seguridad física pasan a ser un problema. Al no haber servicios adecuados de saneamiento en el hogar, las mujeres y los niños suelen tener que acudir a letrinas comunes o salir al aire libre para defecar. La falta de privacidad y seguridad en esos lugares los expone al acoso, los ataques, la violencia o las agresiones sexuales.

El acceso a agua potable y servicios de saneamiento es crucial también para las personas privadas de libertad. Ese acceso es indispensable para que se pueda hablar de un trato humano de los reclusos y del respeto de su dignidad inherente.

Al mismo tiempo, el derecho al agua puede verse afectado por la medida en que se respetan otros derechos humanos. El acceso a agua potable y servicios de saneamiento se ve comprometido especialmente en el caso de las personas que están privadas del derecho a una vivienda adecuada, a la educación, al trabajo o a la seguridad social. La inseguridad de la tenencia, elemento fundamental del derecho a una vivienda adecuada, es con frecuencia el motivo que aducen las autoridades para denegar a los habitantes de asentamientos precarios el acceso al agua potable y servicios de saneamiento. El corte del abastecimiento de agua ha sido utilizado también por propietarios y autoridades para obligar a las personas a abandonar sus viviendas. Las mejoras del acceso al agua potable y el saneamiento dependen además de las reivindicaciones hechas por los afectados. Si no se respetan los derechos a la libertad de expresión, reunión o asociación, las oportunidades de las personas y las comunidades de abogar por una mejora de sus condiciones de vida se reducen considerablemente.³⁷⁶

En este apartado nos referiremos a la legislación que se establece para la protección del mínimo vital en lo que se refiere al agua potable, que en el caso mexicano es definido por la Ley de Aguas Nacionales a través del término agua para el “uso doméstico”, esto se prevé en el artículo 3 fracción LVI de la misma, cabe señalar que el término agua potable solo se usa para referirse a los sistemas

³⁷⁶ Organización Mundial de la Salud, *Derecho al Agua*, Folleto Número 35, 2011, p. 13

de agua potable y alcantarillado a cargo de los organismos dependientes de los ayuntamientos municipales, desvirtuando así la trascendencia del mencionado líquido, que al parecer el Estado mexicano solo pretende mantener en un bajo perfil para no auto infligirse la obligación a proporcionar un líquido de calidad, sino limitándose a cumplir con proporcionar agua “corriente” o “entubada” a la población en general.

Ahora bien para efectos de establecer un uso relacionado con el agua potable que vaya aparejado con la dignidad humana, o como necesidad básica y vital de la persona humana, no en cuanto a sus efectos como recurso para elevar los niveles de producción de los sectores de la actividad económica, tres aspectos se deben tener en cuenta: hidratación, alimentación e higiene. En los documentos sustantivos o declaratorios del derecho al agua potable y en los documentos regulatorios o técnicos de implementación del ciclo de la actividad del sector esta destinación del recurso suele denominarse consumo humano o uso personal y doméstico y es su contenido, como ya lo anunciamos: la hidratación o calmar la sed; la alimentación o preparación de alimentos de modo adecuado; por último la higiene personal (que incluye además del aseo personal la eliminación adecuada de excretas), todos estos aspectos determinantes de las condiciones mínimas de dignidad y precondiciones mínimas de salud pública.³⁷⁷

El marco legal del agua en México se fundamenta por arriba de cualquier otra ley de los mandatos de La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, refiere en la fracción quinta del Artículo 27 que la propiedad de las aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponde originalmente a la Nación, menciona los tipos de cuerpos de agua y las condiciones para que las aguas sean consideradas como federales; fuera de estos casos, podrán ser de jurisdicción estatal o privadas.

³⁷⁷ Sampedro Torres, Claudia, “Factores Normativos Del Acceso Al Agua Potable: Contenido Real De Un Derecho”, OASIS, núm. 15, 2010 Universidad Externado de Colombia Bogotá, Colombia, disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=53121459012>

La presente Ley es reglamentaria del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de aguas nacionales; es de observancia general en todo el territorio nacional, sus disposiciones son de orden público e interés social y tiene por objeto regular la explotación, uso o aprovechamiento de dichas aguas, su distribución y control, así como la preservación de su cantidad y calidad para lograr su desarrollo integral sustentable.

En esta ley se precisan las condiciones para hacer uso del recurso por lo que se define la observancia de la misma que define al Sistema de agua potable y alcantarillado como el conjunto de obras y acciones que permiten la prestación de servicios públicos de agua potable y alcantarillado; incluyendo el saneamiento, entendiendo como tal la conducción, tratamiento, alejamiento y descarga de las aguas residuales.

La Ley de Aguas Nacionales fue reformada a iniciativa del Senado de la República el 29 de abril de 2004. Entre las modificaciones más destacables de esta ley, se pueden encontrar la creación de los Organismos de Cuenca (figura que suple a las Gerencias Regionales), el Sistema Financiero del Agua, los principios e instrumentos que sustentan la Política Hídrica Nacional, los Sistemas Nacional y Regionales de Información sobre Cantidad, Calidad, Usos y Conservación del Agua; así como conceptos como el de gestión integrada de los recursos hídricos y el de uso ambiental, entre otros.

En el Capítulo V sobre la organización y participación de los usuarios Artículo 14 La Comisión Nacional del Agua(CNA) acreditará, promoverá y apoyará la organización de los usuarios para mejorar el aprovechamiento del agua y la preservación y control de su calidad, y para impulsar la participación de éstos a nivel estatal, regional o de cuenca en los términos de la presente ley y su reglamento.

En lo que se refiere al uso público-urbano, el artículo 44, se refiere a la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales superficiales o del subsuelo por parte de los sistemas estatales o municipales de agua potable y

alcantarillado, se efectuarán mediante asignación que otorgue la Comisión, en la cual se consignará en su caso la forma de garantizar el pago de las contribuciones, productos y aprovechamientos que se establecen en la legislación fiscal, y la forma prevista para generar los recursos necesarios para el cumplimiento de estas obligaciones.

En el mismo orden el uso consuntivo: es el volumen de agua de una calidad establecida que se consume al llevar a cabo una actividad específica, el cual se determina como la diferencia del volumen de una calidad determinada que se extrae, menos el volumen de una calidad también determinada que se descarga, y que se señalan en el título respectivo; también define el uso doméstico como la utilización de los volúmenes de agua para satisfacer las necesidades de los residentes de las viviendas.³⁷⁸

El ejecutivo Federal podrá reglamentar la extracción y utilización de aguas nacionales, establecer zonas de veda o declararla reserva de aguas en casos de interés público como pueden ser: prevenir o remediar la sobreexplotación de los acuíferos, proteger un ecosistema, preservar fuentes de agua potable o escasez extraordinaria.

La ley de Aguas Nacionales (LAN, DOF, 1 de diciembre de 1992; reformada 18 de abril de 2008) es reglamentaria del art. 27 de la CPEUM en materia de aguas nacionales y tiene por objeto regular la explotación de aguas superficiales y del subsuelo, su uso, distribución y control así como la preservación de su cantidad y calidad para lograr un desarrollo integral sustentable; es decir, que el hombre se beneficie del agua, pero ésta se conserve para las generaciones futuras.

En esta ley el Ejecutivo Federal otorga a la Comisión Nacional del Agua (CNA), órgano descentralizado de la Semarnat, la autoridad y administración en materia de aguas nacionales y de sus bienes públicos inherentes. Se establecen las atribuciones que competen directamente al Ejecutivo Federal, al titular de la Semarnat y a la CNA.

³⁷⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa México.

Comisión Nacional del Agua (CNA)

Para la prevención, el control, la fiscalización y sanción de la contaminación de las aguas, la CNA ejerce las atribuciones que corresponden a la Federación.

La CNA, ejerce el Programa Nacional Hidráulico y vigila su cumplimiento; fomenta y apoya el desarrollo de los sistemas de agua potable y alcantarillado, los de saneamiento, tratamiento y reuso de aguas, y los de riego y drenaje; es árbitro en la solución de conflictos relacionados con el agua, fomenta la cultura y del uso racional del agua, la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la formación de recursos humanos; expide las normas en materia hidráulica.

La CNA maneja las cuencas hidráulicas y puede establecer consejos de cuenca; lleva el Registro Público de Derechos de Agua; establece la regulación del agua en el uso agrícola para riego, ejidos o terrenos comunales y comunidades; da los lineamientos para el uso del agua en la generación de energía eléctrica y otras actividades productivas industriales, de acuacultura y turismo.

Asimismo, la CNA fija las pautas para el control de avenidas o crecida violenta de cursos y municipios; es la responsable de promover, ejecutar y operar los servicios necesarios para la preservación, la conservación y el mejoramiento de la calidad del agua en las cuencas hidrológicas y acuíferos; establece y vigila el cumplimiento de las condiciones particulares de descarga que se generen en zonas federales en los terminos previstos en la LGEEPA; es de su competencia vigilar que el agua suministrada para consumo humano cumpla con las normas de calidad correspondientes y que el uso de las aguas residuales se apegue a las normas emitidas para tal efecto.

Aunque es responsabilidad de la CNA la construcción de obras hidráulicas, se considera la participación e inversión de terceros de acuerdo con la reglamentación de la LAN y las normas que aquella emite. Tiene la facultad de contratar o concesionar la prestación de los servicios que sean de su competencia

A esta comisión corresponde establecer las infracciones y sanciones que ameriten el incumplimiento de leyes, reglamentos y normas en materia de agua.

El órgano supremo de administración de la CNA es su comité técnico, entre cuyas facultades están las de acordar políticas y supervisar las acciones de la dirección general.

Derechos de aprovechamiento

La Ley Federal de Derechos en materia de Agua se publicó el 31 de diciembre de 1981, y se ha reformado y adicionado en diciembre de cada año. En esta ley se establece el pago del derecho sobre agua a las personas físicas y morales que usen o aprovechan aguas nacionales y sistemas de agua potable y alcantarillado.

Se pagará por los servicios relacionados con el agua:

- ❖ Expedición de certificados para o tener descuentos, de calidad del derecho del agua y sobre el contenido de sólidos disueltos.
- ❖ Por todos los servicios que presta el Registro Público de Derechos del Agua.
- ❖ Trámite y expedición de asignaciones, concesiones o permisos para usar las aguas nacionales, descarga de aguas residuales a cuerpos receptores y autorizaciones para modificar títulos o permisos.
- ❖ Análisis, autorización, supervisión y seguimiento de la construcción de obras para tratamiento de aguas residuales.
- ❖ Uso de inmuebles propiedad de la nación como terrenos, obras e instalaciones. No se paga este derecho cuando el inmueble es destinado a la investigación científica.
- ❖ Instalaciones de telecomunicación.
- ❖ Uso del derecho de carreteras, vías férreas y puentes de jurisdicción federal.

Estímulos fiscales.

Están exentos de pago por derecho de uso y aprovechamiento los casos siguientes:

- ❖ Los contribuyentes que estén obligados a pagar por sus descargas de agua residual tienen derecho a descontar el costo comprobado de los aparatos de mediación y de su instalación. Antes de comprar los aparatos deben obtener un certificado de la CNA.
 - ❖ No están obligados a pagar por sus descargas de agua residual quienes cumplan con todos los parámetros establecidos en las condiciones particulares de descarga y con las normas ecológicas.
 - ❖ Quienes viertan agua residual a la fuente de donde originalmente la extrajeron, siempre que cuenten con un certificado de la CNA en donde se precise que no sufre degradación ni en su calidad ni en su temperatura.
 - ❖ Las empresas que estén construyendo obras para el control de la calidad de sus descargas con el fin de cumplir con la normatividad. Esta prerrogativa no podrá exceder de dos años.
 - ❖ Por el uso o aprovechamiento de aguas residuales cuando se deje de usar o aprovechar agua distinta de ésta en la misma proporción, o cuando provengan directamente de colectores de redes urbanas o industriales.
 - ❖ Por las aguas que broten en las minas, siempre que no se utilicen en la explotación o el beneficio de las minas o en el servicio doméstico del personal empleado en las mismas o para uso industrial o doméstico de terceros.
 - ❖ Por sus agropecuarios, con excepción del agua usada en agroindustrias.
- Cuando un organismo público realice obras de infraestructura hidráulica que eviten una erogación a la CNA, el organismo público de que se trate podrá acreditar contra el monto de los derechos sobre agua que le corresponda pagar, el monto de los gastos en que hubiere incurrido la CNA para desarrollar el mismo satisfactor.

*Sanciones*³⁷⁹

La CNA tiene facultades para sancionar en las faltas siguientes:

- ❖ Descargar aguas residuales fuera de parámetros en aguas o terrenos nacionales.
- ❖ Explotar, usar o aprovechar aguas nacionales residuales sin cumplir con las normas oficiales.
- ❖ Explotar volúmenes mayores a los autorizados en los títulos de consignación o asignación, o hacerlo sin título.
- ❖ No establecer las obras, los dispositivos o las instalaciones que la misión le haya fijado.
- ❖ Impedir las visitas de inspección de la comisión.
- ❖ Suministrar aguas nacionales para consumo humano que no cumplan con las normas de calidad correspondiente.
- ❖ Arrojar en aguas nacionales: basura, sustancias tóxicas o peligrosas, lodos de plantas de tratamiento o cualquier otro material o sustancia que contamine el cuerpo de agua o las aguas del subsuelo.
- ❖ Desperdiciar el agua ostensiblemente.

De acuerdo con la LAN, las multas por faltas mencionadas pueden ir de 1,000 a 20,000 salarios mínimos, y maquinaria y el equipo de perforación permanecerán bajo la custodia de la CNA hasta que se cubran los daños ocasionados.

*Banco del Agua*³⁸⁰

El fundamento legal para la creación de los Bancos de Agua en México, lo encontramos en el Artículo 37 BIS de la Ley de Aguas Nacionales, reglamentaria del Artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo texto a la letra establece:

³⁷⁹ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho Ambiental*, 4ta edición, Editorial Porrúa, México. 2013.

³⁸⁰ Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), Banco Mundial. *The Human Right to Water. Legal and Policy Dimensions*. 2004.

“Artículo 37 BIS. “La Comisión” podrá establecer definitiva o temporalmente instancias en las que se gestionen operaciones reguladas de transmisión de derechos que se denominarán “bancos del agua”, cuyas funciones serán determinadas en los reglamentos respectivos.”

En este sentido, el Banco del Agua se encontrará regido por los principios establecidos en el artículo 27 constitucional, así como las disposiciones establecidas en la Ley de Aguas Nacionales en materia de administración del agua, de forma tal que el Banco del Agua se constituye como órgano ejecutor de la autoridad del agua para la regulación de las transmisiones de derechos.

LEY DE AGUAS NACIONALES

ARTÍCULO 3. Para los efectos de esta Ley se entenderá por:

[...]

LVI. “Uso Doméstico”: La aplicación de agua nacional para el uso particular de las personas y del hogar, riego de sus jardines y de árboles de ornato, incluyendo el abrevadero de animales domésticos que no constituya una actividad lucrativa, en términos del Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos;

[...]

Si bien lo anterior se vincula directamente con el tema toda vez que el mínimo vital, está directamente concatenado con el concepto de dignidad humana, y el agua “entubada” o para el “uso doméstico” como amablemente define la legislación, se encuentra muy lejos de cumplir con los requisitos mínimos para poder considerarse suficiente para el consumo humano dentro de los estándares de la dignidad humana, procederemos en consecuencia a revisar la ley de estudio en cuanto a lo que contiene y en la medida y alcance que lo propone.

Por lo anterior la ley del impuesto al valor agregado tiene el siguiente tratamiento tributario en materia de agua.

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

...

h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

Inciso adicionado DOF 30-12-2002

**LEY que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de las leyes del
Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.**

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de marzo de 1995

REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTICULO CUARTO.- SE REFORMAN los artículos 1o., segundo párrafo; 2o.-A, fracción I, inciso b), subinciso 2; 2o.-B; 3o., segundo párrafo; 25, fracción III; 32, primer párrafo y fracción III, último párrafo; y 41, fracción II; **SE ADICIONAN** los artículos 2o.; y 4o., con un último párrafo; y **SE DEROGAN** los subincisos 3 a 7 inclusive, del inciso b) de la fracción I del artículo 2o.-A de y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como siguen:

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ARTICULO QUINTO.- Para efectos de lo dispuesto en el ARTICULO CUARTO de esta Ley, se aplicarán las siguientes disposiciones:

II.- Se condona totalmente el impuesto al valor agregado y sus accesorios que hubieran causado el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, por los actos o actividades que hayan realizado del primero de enero de 1995 al 31 de marzo del mismo año, y por los cuales se hubieran causado derechos locales, estatales o municipales, **excepto aquéllos que se hubieran causado por concepto de derechos por el servicio, uso, suministro o aprovechamiento de agua.**

En los precitados nos volvemos a encontrar con la figura de la tasa 0% que como ya habíamos establecido resulta ser la más benéfica para fines de beneficios fiscales, sin embargo es interesante lo que se observa en los transitorios de la Ley en los que podemos advertir como el legislador procura generar apoyo a las

autoridades estatales y municipales, claro está en un período de tiempo muy corto, pero que evidencia la intencionalidad de proteger al sector público de lo que en su momento pudo ser un impacto muy alto para su economía interna, sin embargo exceptúa a lo relacionado con la actividad de aprovechamiento, suministro y uso de agua.

Vale la pena traer a colación la siguiente tesis aislada para efectos de entender la importancia de tan preciado recurso a nivel internacional y que sistemáticamente ha sido introducido a la vida jurídica nacional:

Esta tesis se publicó el viernes 17 de abril de 2015 a las 9:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época

Registro: 2001560

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 3

Materia(s): Constitucional

Tesis: XI.1o.A.T.1 K (10a.)

Página: 1502

AGUA POTABLE. COMO DERECHO HUMANO, LA PREFERENCIA DE SU USO DOMÉSTICO Y PÚBLICO URBANO ES UNA CUESTIÓN DE SEGURIDAD NACIONAL.

El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, la Organización Mundial de la Salud, la Asamblea General de las Naciones Unidas, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 11), reconocen el derecho al agua, así como que los Estados participantes quedaron vinculados a garantizar que los habitantes de su jurisdicción tengan acceso al agua potable, de modo que esté a disposición de todos, sin discriminación y económicamente accesible; en tanto que del artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se advierte que el derecho al agua potable es fundamental e indispensable para la realización, goce y disfrute de los demás derechos humanos, cuya preservación en cantidad, calidad y sustentabilidad es tarea fundamental tanto del Estado como de la sociedad, por cuanto a que tal derecho está basado en las premisas de un acceso al bienestar de toda la población, sustentado por los principios de igualdad y no discriminación, independientemente de las circunstancias sociales, de

género, políticas, económicas o culturales propias de la comunidad en la que se opera. En este sentido, conforme a los principios que sustentan la política hídrica nacional y con base en las fracciones I y XXII del artículo 14 Bis 5 de la Ley de Aguas Nacionales, el Estado garantizará que el derecho al agua sea seguro, aceptable, accesible y asequible tanto para uso personal como doméstico, erigiéndose como un beneficio colectivo que debe basarse en criterios de solidaridad, cooperación mutua, equidad y en condiciones dignas, por lo que se ha proclamado de prioridad y de seguridad nacional la preferencia del uso doméstico y público urbano en relación con cualesquier otro uso, razones que excluyen la posibilidad de que pueda ser concebido atendiendo a intereses particulares o de grupos minoritarios, pues de ser así, imperaría un régimen de aprovechamiento del agua sin visión humana y social, con lo cual se atentaría contra la dignidad humana.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 740/2011. Petronilo Pantoja Espinoza. 1 de marzo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Juan García Orozco. Secretario: Víctor Ruiz Contreras.

Por lo que se percibe del anterior criterio así como de la deficiente legislación que en materia de agua “potable” existe, vale la pena señalar que resulta menester de la legislatura nacional, de primer orden hacer una verdadera reforma en cuanto a los términos y concepción del agua potable, como elemento vital para la dignidad humana, siguiendo no solo lo previsto por la convencionalidad internacional en cuanto al mínimo vital, sino también en cuanto a las características mínimas del multicitado líquido, para obligar al estado mexicano a mejorar no solo el suministro y abasto sino la calidad del producto que se hace llegar a los hogares mexicanos, por otro lado mejorar la protección fiscal que se debe de hacer al consumo de tan vital liquido, incluyendo inclusive al agua embotellada, en este orden de ideas, se considera prudente incluir el agua embotellada a la canasta básica y regular su precio, ya que al día de hoy resulta no solo abusivo sino insultante el precio que

establecen las grandes corporaciones y embotelladoras de refrescos con este producto vital, como ya se ha dicho, para el desarrollo biológico del ser humano.

Máxime ya que el agua como elemento vital ha generado grandes contrastes a nivel mundial entre el nivel de consumo mínimo y la cantidad de agua disponible en el planeta, lo que ha orillado a los líderes mundiales a pugnar por la conservación del recurso e induce a organizaciones como las Naciones Unidas a promover que los países se comprometan con estos dos indicadores que son opuestos, y de los cuales emanan mecanismos de orden jurídico (políticas públicas, leyes y jurisprudencia) para la conservación de los ecosistemas, la búsqueda de un medio ambiente sano, el aumento de los servicios de sanidad y salubridad, el abastecimiento de agua potable a los habitantes y el equilibrio en el acceso *per capita* al recurso hídrico, entre otros. Por lo anterior, ha sido inevitable reconocer que este recurso natural se convierte en un elemento de supervivencia que impacta la economía, el orden mundial y el desarrollo jurídico, y que genera un alto compromiso social.³⁸¹

c. Del derecho esparcimiento a la cultura y arte.

Pasando al siguiente punto de estudio, abordaremos los casos en los que el legislador ha considerado la cultura, como elemento del derecho al “sano” esparcimiento, dentro de los beneficios aplicables para la garantía del principio al mínimo vital, en este sentido, nos permitimos señalar que aunque la legislación nacional no establece expresamente que la cultura sea parte de las actividades de sano esparcimiento, sin embargo si se prevé a través de la interpretación de la Corte que el término “cultura” incluye de forma amplia los textos, es decir, libros, revistas y demás documentos que permitan no solo el entretenimiento sino la instrucción y el conocimiento, en este sentido se puede señalar que los artículos

³⁸¹ Sutorius, Mies; Rodríguez, Sonia, “La fundamentalidad del derecho al agua en Colombia”, Revista Derecho del Estado, núm. 35, julio-diciembre, 2015, pp. 243-265, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337643091009>

de la Ley del impuesto al Valor Agregado que otorgan beneficios a quienes se dediquen a actividades relacionadas en edición, creación y venta de libros y revistas, lo hace atendiendo a la finalidad antes expuesta.

Por esparcimiento se entienden experiencias en que las personas viven significados (dimensiones) valorados que las hacen ser, crecer, trascender, expandirse, extenderse o esparcirse y por lo tanto gozar. Estos significados se construyen y se viven en procesos interactivos simbólicos. Consecuentemente, la teoría sociológica denominada Interacción Simbólica y entendida como experiencias de interacción humana mediada por el lenguaje y otros símbolos, es útil para entender como emergen los significados en las experiencias de esparcimiento.³⁸²

Existe evidencia de que la denotación “recreación” se utiliza desde el Siglo XV; no obstante, el desarrollo del tema se aceleró a partir de los años 1950, después de la Segunda Guerra Mundial. La palabra recreación viene del Latín *recreatio*, que significa “aquello que refresca o restaura”³⁸³

Con base en la investigación empírica, los profesionales de la recreación (e.g., investigadores científicos, educadores, recreacionistas) generalmente definen recreación como actividades realizadas durante el tiempo libre (i.e., fuera del trabajo remunerado u obligaciones de las personas), placenteras, voluntarias, beneficiosas o positivas para las personas. Usualmente se denota el “placer” en la recreación con un sentido amplio. Por ejemplo, se considera que las actividades recreativas son placenteras en la experiencia inmediata a raíz de la sensación restaurativa (de naturaleza homeostática) que provocan en el cuerpo (lo cual en un mayor plazo puede contribuir a mejorar la salud y calidad de vida de las personas en general). Por otra parte, el placer en la recreación comúnmente se asocia con el gozo de las personas desde una perspectiva más integral: un gozo derivado del crecimiento de las personas (más allá de su recreación o

³⁸² MOLINA, German, LOS MÚLTIPLES SIGNIFICADOS DE LA RECREACIÓN Y EL ESPARCIMIENTO, centro de documentación virtual en recreación, tiempo libre y ocio, costa rica, <http://www.redcreacion.org/documentos/congreso9/GMolina.html>.

³⁸³ *ídem*

restauración) no solo desde el punto de vista físico, sino que también desde las perspectivas mentales y espirituales.³⁸⁴

Cuando los hispano-parlantes hacen referencia a la recreación (i.e., actividad fuera del tiempo de trabajo), es común que traigan a colación el término “ocio” (a su vez, una traducción común del término “leisure” en inglés). La recreación ocurre fuera del trabajo, así como el ocio ocurre fuera del negocio (i.e., la negación del ocio). En el caso particular de la recreación, su esencia la constituye el ocio. El término “leisure” desde una perspectiva más académica traducido aquí como “esparcimiento,” es útil para interpretar el gozo en la recreación.³⁸⁵

El ocio y su relación con el derecho.

Para poder establecer la relación entre el Ocio y el Derecho se necesita una definición del concepto ocio y esto no es un lujo académico sino una necesidad jurídica, ya que se trata de precisar el bien jurídico que se quiere proteger.

El ocio es una experiencia humana libre, satisfactoria y con un fin en sí misma, lo que significa ser voluntaria y separada de la realidad como necesidad primaria (Cuenca, 2003). Neulinger (1974) lo define como un estado mental de carácter subjetivo que se apoya en dos criterios básicos, la libertad percibida (sensación de que lo que uno hace está bajo el control de uno mismo) y la motivación intrínseca (fuerza interna que dirige la actividad hacia un determinado objetivo). El ocio se vivencia a través de diferentes ámbitos o esferas como son la cultura, el deporte, la recreación y el turismo, teniendo claro que el ocio no es sinónimo de ellas, ya que, como afirman Tinsley y Tinsley (1986), el centro de la atención es la persona y no la actividad.

Visto así, el ocio es un fenómeno de carácter multidisciplinar, con una importante incidencia en la vida sociocultural, económica y político de un país. Además, por su heterogeneidad, puede ser objeto de estudio y análisis desde diferentes campos del saber, siendo uno de ellos el Derecho.

³⁸⁴ ídem

³⁸⁵ ídem

La Declaración de los Derechos Humanos de 1948 hace una clara referencia al ocio en su art. 24 cuando señala que “Toda persona tiene derecho al descanso, al disfrute del tiempo libre, a una limitación razonable de la duración del trabajo y a vacaciones periódicas pagadas” y en el art. 27.1. Cuando sigue afirmando que “Toda persona tiene derecho a tomar parte libremente en la vida cultural de la comunidad, a gozar de las artes y a participar en el progreso científico y en los beneficios que de él resulten”.

Cuenca (2000) afirma que es al tratar de la tercera generación de derechos humanos cuando se produce la separación definitiva del ocio y el trabajo, y por tanto es posible la fundamentación y justificación de la existencia del ocio. Así, puede hablarse del ocio como elemento importante para el desarrollo personal y colectivo y, por tanto, del Derecho al Ocio como necesidad y modo de expresión personal. Del mismo modo, estudiosos del ocio, tales como Dumazedier (1968, 1988), Racionero (1983) y Setién (2000), entre otros, han defendido la importancia de éste como elemento central de la calidad de vida. El ocio es una realidad polifacética, es mucho más que hablar de cultura, turismo, deporte o recreación, es una realidad que cada individuo actualiza de distinta manera. Hacer efectivo el Derecho al Ocio significa, entre otras consideraciones, garantizar la vida comunitaria, el ocio en la vida diaria, el derecho a la fiesta, a lo lúdico y recreativo, a los espacios naturales y a la acción solidaria.³⁸⁶

Derecho al esparcimiento para adultos

Artículo 24: de la Declaración Universal de Derechos Humanos: Toda persona tiene derecho al descanso, al disfrute del tiempo libre, a una limitación razonable de la duración del trabajo y a vacaciones periódicas pagadas.³⁸⁷

El esparcimiento para los adultos es el tiempo que emplean en lo que cada uno quiere, el tiempo que puede dedicar un ser humano (hombre – Mujer) a su desarrollo físico e intelectual. Es decir, el tiempo dedicado aquellas actividades de

³⁸⁶ Lázaro – Yolanda, Madariaga – Aurora, Lazcano – Idurre, Doistuba – Joseba, “El derecho al ocio: un derecho humano en ocasiones desconocido” en Cátedra Ocio y Discapacidad. Universidad de Deusto, <http://inico.usal.es/cdjornadas2012/inico/docs/760.pdf>

³⁸⁷ Declaración Universal de los Derechos Humanos

autoconocimiento en las que la libertad prevalece sobre la necesidad. También se puede ver al esparcimiento de los adultos como un derecho terapéutico, porque se requiere para un buen desarrollo físico y psíquico, en este contexto el esparcimiento fomenta la buena salud general y el bienestar al ofrecer distintas oportunidades al individuo para seleccionar diversas actividades que se ajustan a sus propios intereses y necesidades.³⁸⁸

El derecho al esparcimiento es un derecho fundamental básica como el del trabajo, salud, educación, y nadie debe ser privado de este por razones de género, religión, edad, raza, discapacidad o condición económica.³⁸⁹

Consideramos que para conseguir un estado de bienestar físico, mental y social en todos y cada uno de los miembros de una sociedad, el gobierno debe ser capaz de identificar y satisfacer las diversas necesidades del esparcimiento y llevar a cabo una especificación del mismo.³⁹⁰

Derecho al esparcimiento en adolescentes.

Más recientemente dos convenciones también en los ámbitos específicos de la juventud y personas con discapacidad han regulado el derecho al que venimos refiriendo. Por una parte la Convención Iberoamericana de Derechos de los Jóvenes, firmada el 11 de octubre del 2005 en la ciudad española de Badajoz, cuyo alcance de aplicación está circunscrito a los 22 países que conforman la Comunidad Iberoamericana de Naciones, establece el compromiso de los Estados parte de garantizar a las personas jóvenes de entre 15 y 24 años de edad, sin discriminación alguna, el cumplimiento de los derechos humanos recogidos en su articulado. De forma particular, los Estados parte deben abstenerse de interferir en el goce de los derechos dentro de su jurisdicción; impedir la violación de los mismos por parte de individuos, grupos, instituciones, corporaciones, etc.; y tomar medidas legislativas, administrativas, presupuestales, judiciales, etc., para lograr la

³⁸⁸ Mora – Donato, Celia, Derecho al esparcimiento, www.jurídicas.unam.mx

³⁸⁹ ídem

³⁹⁰ ídem

plena realización de los derechos. El derecho que aquí nos ocupa se encuentra recogido en dicha Convención de la manera siguiente:

Artículo 32. Derecho al ocio y al esparcimiento.

1. Los jóvenes tienen derecho a la recreación y al tiempo libre, a viajar y a conocer otras comunidades en los ámbitos nacional, regional e internacional, como mecanismo para promover el intercambio cultural, educativo, vivencial y lúdico, a fin de alcanzar el conocimiento mutuo y el respecto a la diversidad cultural y a la solidaridad.
2. Los Estados Parte se comprometen a implementar políticas y programas que promueven el ejercicio de estos derechos y a adoptar medidas que faciliten el libre tránsito de los jóvenes entre sus países.³⁹¹

En el artículo 32 de la Convención nos habla del ocio y el esparcimiento, menciona que los jóvenes tienen derecho a la recreación y al tiempo libre, a viajar y a conocer otras comunidades en los ámbitos nacional, regional e internacional, como mecanismo para promover el intercambio cultural, educativo, vivencial y lúdico, a fin de alcanzar el conocimiento mutuo y el respeto a la diversidad cultural y a la solidaridad.³⁹²

Derecho al esparcimiento de las personas con discapacidad.

Comenzamos por definición de ocio, que tiene tres significados diferentes: como actividad concreta, como tiempo residual del trabajo, y más recientemente como experiencia subjetiva. O bien, sería aquella vivencia subjetiva caracterizada fundamentalmente por la libertad percibida, y por tanto por la voluntariedad; por la motivación o refuerzo intrínseco, y por tanto por ser de carácter final y no instrumental, y por el disfrute o satisfacción que comporta.³⁹³

Ahora bien, el derecho al ocio, nos estamos refiriendo a una categoría jurídica de vital importancia, como los derechos humanos. Este se refiere a un conjunto de

³⁹¹MORA DONATTO, Cecilia, Derecho al Esparcimiento, Biblioteca Jurídica Virtual de Investigación de la UNAM, p. 290

³⁹² Convención de los Derechos Humanos

³⁹³ Gorbena Extrebarria, El derecho al Ocio de las personas con discapacidad, Universidad del Deusto, Bilbao 1997

derechos, de ese conjunto de atributos que son innatos al ser humano, esto es, que nacen con el que son inseparables de su condición de persona.

El ocio de las personas con discapacidad fue inicialmente planteada con meros fines terapéuticos y rehabilitadores, si acaso como simples actividades complementarias con las que las personas con discapacidad podían ocupar el excesivo tiempo libre del que muchas veces disfrutaban.³⁹⁴

A continuación lo que podría ser el ocio para personas con discapacidad:

- *Un ritmo normal del día, que por lo que al ocio se refiere significaría su disfrute durante el tiempo libre después del trabajo y no a un día completo sin ocupaciones ni responsabilidades.*
- *Un ritmo normal de la semana, según el cual el fin de semana es el tiempo de ocio por excelencia*
- *Un ritmo del año, ajustándose a las pautas anuales de la población. Este principio acogería la idea de las vacaciones estivales y otros periodos vacacionales en los que las personas tienden a hacer turismo.*
- *Unas experiencias normales del ciclo vital, es decir adecuadas a la edad, que se traducen en el respeto al derecho y preferencia del adulto con retraso mental, por ejemplo, a llevar a cabo actividades de ocio adultas y realizadas de forma autónoma, o en algunos casos, de la forma más autónoma posible.*

Derecho al esparcimiento de los niños.

El juego, la recreación, el descanso, el entretenimiento, las artes y la cultura están todos relacionados entre sí y sirven para crear un ambiente en el cual la niñez pueda crecer y desarrollarse. El artículo 31 tiene que ser entendido como un todo. El juego y la recreación son esenciales para la salud y el bienestar de los niños y niñas. Promueven el desarrollo de la creatividad, la imaginación, la confianza en sí mismo y de habilidades y fortalezas físicas, sociales, cognitivas y emocionales.

³⁹⁴ *Ibídem.*

Contribuyen a todos los aspectos del aprendizaje y son también una forma de participación en la vida cotidiana que tienen un valor intrínseco para la niñez, tan solo en términos del gozo y el placer que proporcionan. La involucración en la vida artística y cultural es importante para que la niñez pueda sentirse parte de su familia, de la comunidad y de la sociedad. Los niños y niñas conciben, reproducen, transforman, y transmiten cultura de muchas maneras. Con sus compañeros crean una “cultura de la infancia” y están a la vanguardia en el uso de las plataformas digitales, tales como los mundos virtuales y los medios sociales, para establecer nuevos ambientes culturales y formas artísticas. La participación de la niñez en las actividades culturales también les da la oportunidad de interactuar con otras culturas y aprender de ellas, contribuyendo así a la apreciación de la diversidad y al mutuo entendimiento.

El descanso y tiempo libre son vitales para el desarrollo de la niñez. La falta de descanso puede ocasionar daños a la salud, al bienestar y al desarrollo físico y psicológico. Los niños y niñas también necesitan tener tiempo libre para elegir usarlo tan activa o inactivamente como lo decidan.

Interpretación del artículo 31

- Descanso: suficiente descanso del trabajo, la educación o cualquier otro esfuerzo para asegurar una óptima salud y bienestar, así como la oportunidad de dormir el tiempo necesario.
- Esparcimiento: tiempo totalmente libre, sin obligaciones, en el que el juego o la recreación puedan tener lugar.
- Recreación: término de amplia significación para designar actividades que se hacen de manera voluntaria y para las experiencias llevadas a cabo por la niñez en la búsqueda de una satisfacción inmediata o de un valor personal o social.³⁹⁵

³⁹⁵ ARTÍCULO 31 DE LA CDN: “el derecho de los niños al descanso, el esparcimiento, el juego, la recreación y la participación en la cultura y las artes”, en REVISTA IBEROAMERICANA, <http://revistarayuela.ednica.org.mx/sites/default/files/Asociaci%C3%B3n%20Internacional%20del%20Juego.pdf>

Lista de lugares para ejercer nuestro derecho al tiempo libre, de recreación, ocio u esparcimiento.

1. Excursiones
2. Paseos
3. Campamento
4. Festivales
5. Bailes
6. Museos
7. Cine
8. Teatros
9. Circos
10. Conciertos
11. Parque acuático
12. Parque de atracciones o diversiones, relacionados con estos encontramos un parque temático o un parque acuático
13. Parque temático
14. Parque zoológico
15. Parque nacional
16. Parque infantil
17. Parque para bebés
18. Parque urbano
19. Plaza de Toros
20. Estadios

Época: Sexta Época
Registro: 265279
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Volumen CXXIV, Tercera Parte
Materia(s): Administrativa
Tesis:
Página: 94

REVISTAS, EXENCION DE IMPUESTOS A LAS, CUANDO SE CONSIDERA QUE SE EDITAN CON FINES CULTURALES. (ARTICULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES).

El artículo 18, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, establece que no causan el impuesto los sujetos que se dediquen a la edición, con fines culturales, de libros, periódicos, revistas o láminas geográficas, culturales, anatómicas o artísticas, de música impresa que no sean discos, únicamente por los ingresos provenientes de la producción, distribución y venta de las publicaciones que editen. Del texto transcrito aparece que el término "fines culturales" que justifica la exención de que gozan los ingresos especificados, es sumamente amplio y comprende, de conformidad con la definición de "cultura" que proporciona el diccionario de la lengua española, a aquellas revistas que, aunque en forma mínima, permiten a los lectores cultivar sus conocimientos y afinarse por medio de su lectura; más aún, si del análisis de las mismas se advierte que, además de la narración, en alguno de los números se presentan datos claramente instructivos, de donde se sigue que, independientemente de la distracción y ganancia económica que persigue, también tienen un aspecto que contribuye, aunque en forma mínima, al acervo de conocimientos de los lectores.

Revisión fiscal 137/67. Talleres Rotográficos Zaragoza, S. A. 13 de octubre de 1967. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Bajo esta tesitura procederemos a estudiar los artículos que se configuren bajo esta situación particular.

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

...

i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Inciso adicionado DOF 30-12-2002. Reformado DOF 31-12-2003

Artículo 9o.- No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

...

Artículo 20.- No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes:

...

V.- Libros, periódicos y revistas.

Lo que podemos observar es que el legislador otorga beneficios que incluyen a los editores y a los autores en el primero de los casos aplicando la tasa 0 y en el segundo exentándolos del pago, sin embargo es necesario señalar que de acuerdo a la interpretación que hace la corte en cuanto a la diferenciación entre editores de revistas y los de libros y periódicos, aduciendo la inequidad tributaria para el caso de que solo se aplique a unos y no a los otros. Sin embargo es pertinente el señalar que aún y cuando en la apariencia de nueva cuenta el legislador trata de enmascarar su intención en cuanto a la finalidad de la medida, la realidad es que se pretende beneficiar a las grandes empresas editoriales, aún y cuando dicho beneficio si repercute positivamente a los bolsillos del contribuyente, el beneficio mayor lo tiene el editor.

Sirva como sustento a los razonamientos anteriores las siguientes Tesis del Poder Judicial de la Federación.

Época: Décima Época

Registro: 2000784

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2

Materia(s): Administrativa

Tesis: VI.1o.A.27 A (10a.)
Página: 1917

EDICIÓN DE LIBROS, PERIÓDICOS Y REVISTAS. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "QUE EDITEN LOS PROPIOS CONTRIBUYENTES" (INTERPRETACIÓN DEL INCISO i), FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO).

El numeral señalado establece que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa del 0% cuando se realice la enajenación de libros, periódicos y revistas, que "editen los propios contribuyentes", frase que debe interpretarse partiendo de lo dispuesto por los artículos 124 y 125 de la Ley Federal del Derecho de Autor, de los que se infiere que un editor es aquella persona que selecciona o concibe una edición y realiza por sí o a través de terceros su elaboración, esto es, permite que otras personas intervengan en el proceso de edición, especificando que la impresión de un libro es una de las fases del procedimiento editorial. Ahora bien, dado que la intención del legislador al adicionar el inciso i) en análisis fue otorgar seguridad jurídica a los editores de libros y periódicos que enajenen dichos bienes permitiendo que puedan recuperar los pagos del impuesto por la vía de la devolución que hacen a quienes les compran bienes o servicios, entonces debe interpretarse la hipótesis que prevé el inciso citado de manera que el editor al poder auxiliarse de otras personas, ya sean físicas o morales, para efectuar la edición de libros, periódicos y revistas, a la enajenación que realice de éstos se le aplicará la tasa mencionada.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 52/2012. Book Mart, S.A. de C.V. 11 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretaria: Elizabeth Barrientos Sánchez.

Época: Novena Época
Registro: 178837
Instancia: Pleno
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo XXI, Marzo de 2005
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: P. VII/2005
Página: 9

VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9o., FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista motivo objetivo y razonable que lo justifique, violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2o.-A del citado ordenamiento legal, tienen como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva en un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura.

Amparo en revisión 868/2003. Editorial Toukan, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Ramón Cossío Díaz y Humberto Román Palacios. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 24/2004. Notmusa, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Ramón Cossío Díaz y Humberto Román Palacios. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 182/2004. Timbo, S.A. de C.V. 1o. de junio de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Estela Jasso Figueroa.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy catorce de marzo en curso, aprobó, con el número VII/2005, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a catorce de marzo de dos mil cinco.

En concluyente entonces el señalar que los mecanismos revisados resultan por demás insuficientes, ya que lejos de estimular a las editoriales se debe de estimular la lectura y el sano esparcimiento de la población lo que se debería de establecer a través de mecanismos directos al lector y no a través de las corporaciones editoriales, ya que aunque el lector se beneficia directamente de la medida, resulta insuficiente para efectos de dar una correcta protección al principio de mínimo vital, ya que se deberían de incluir más supuestos en la ley. No pasa inadvertido el tema de la desigualdad tributaria que implican estos artículos, por lo que es necesario aplicar el escrutinio estricto en el derecho comparado a como lo alude, la Dr. Ríos Granados (México: 2013), señalando que la igualdad se basa en la capacidad contributiva, y si el legislador hace distinciones es precisamente para gravas idóneamente la real aptitud de contribuciones.³⁹⁶

De la recreación, cultura y arte.

Se dice que la vida orbita sobre la cultura y el arte y que la recreación es necesaria para alcanzar esos momentos que se preservan en la memoria del individuo, eso lo entiende por ahora el órgano recaudador y es por eso que se le da un trato especial en materia del Impuesto al Valor Agregado, pero antes debo hacer mención del artículo 14 del CFF, que señala:

Art. 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

*Toda transmisión de propiedad...*³⁹⁷

³⁹⁶ "Derechos Humanos de los Contribuyentes a la Luz del Artículo 31 fracción IV y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos", Ríos Granados, Gabriela, Instituto de investigaciones jurídicas UNAM, México D.F.:2013, página 2353.

³⁹⁷ Código Fiscal de la Federación.

Una vez aproximado el tema de la enajenación también es de observación al tema la prestación de servicios la cual se fundamenta:

Art. 14, fracción I. la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Es importante la conceptualización debido a que las cuestiones de entretenimiento, cultura y arte por lo general corresponden a estos dos rubros en una fórmula que va desde la adquisición de una entrada, boleto o acceso, hasta la enseñanza que busca enriquecer la macro visión de vida de la persona, para que esta puede tener más opciones para alcanzar sus metas y objetivos (enseñanza de baile, artes, canto, literatura, etc.)

La exención se aplica a los espectáculos públicos, solo en relación a la entrada a estos, corridas de toros, conciertos, danzas, etc.³⁹⁸

Es curioso que el cine no este contemplado como parte del catálogo que está exento y es que es este quizás por cuestiones económicas (marketing) busca de manera minuciosa recabar la obtención de ganancias aun cuando es evidente que la cinematografía es de importante relieve en la formación del individuo (cuando es de calidad lo que se proyecta) porque permite por momentos en una sala oscura y con solo el brillo cautivante de la pantalla, trasladar a la persona a lugares que solo las funciones podrían llevarlo.

Es notorio que el mundo se demasiado extenso, al grado que no nos daría la vida para recorrerlo, pero existen personas que gozan de gran talento que nos acercan su cultura, sus raíces, su identidad, en obras que puede ser observadas publica o privadamente y que buscan dejando a un lado el factor dinero, hacer presente parte de su vida en los espectadores de estas obras.

Es por eso que existen importaciones exentas del impuesto indirecto ya

³⁹⁸ Ley del impuesto al valor agregado, Art. 15 fracc. XIII.

mencionado, solo que estas deben sujetarse al hecho que se consagra:

*Art. 25.- **No se pagara el impuesto** al valor agregado en las importaciones siguientes:*

*V.- **Las de obras de arte** que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a **exhibición pública en forma permanente.***

*VI.- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su **calidad y valor cultural** sean **reconocidas** como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.*

No importa si es un concierto de música sinfónica o un gran espectáculo de Broadway, pero todos debemos tener un acceso a él y es notorio que según la dimensión del espectáculo es lo cuantioso del acceso, es por eso que la inserción del IVA a esas actividades está más que justificada, al amparo del constante desarrollo de la persona.

2. La prestación de servicios para salvaguardar la dignidad humana.

a. Derecho a la salud.

A medida de los tiempos la salud ha ido teniendo diferentes formas de verse, por lo general se buscan alternativas para poder mejorar el tratamiento de la salud en las personas o incluso se han descubierto nuevas técnicas y avances para tratar enfermedades, nosotros como personas tenemos el derecho a tener salud y es allí donde entramos en materia, y por consiguiente el Estado participa de una manera que será quien provea recursos para poder atender las necesidades médicas, biológicas y psicologías de las personas.

Para poder expandir el conocimiento de este tema con ayuda de algunos autores, posteriormente cito la definición en cuanto a la salud por la Dra. Rosa María de la Torre Torres que a la letra dice:³⁹⁹

“la salud, desde una óptica simplista, puede considerarse como lo contrario de la enfermedad, y por lo tanto, pensar en una acción a favor de la salud supondría atender ciertos malestares que impiden el desarrollo de una vida normal”.

Sin adentrarnos a detalles la doctora muestra su punto desde una perspectiva simplista, sencillamente se manifiestan malestares que no ayudan al desarrollo de la salud.

El Diccionario de la Real Academia Española define lo siguiente en cuanto a la salud:⁴⁰⁰

“se entiende por salud, el estado en el que el ser orgánico ejerce normalmente todas sus funciones”.

³⁹⁹ De la Torre Torres, R. M. (2006). *El Derecho a la Salud*. UNAM: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

⁴⁰⁰ *Diccionario de la Real Academia Española*. (6 de septiembre de 2015). Obtenido de www.rae.es

Otra definición en cuanto a salud, podemos encontrarla en el Diccionario terminológico de ciencias médicas que dice lo siguiente:⁴⁰¹

“la salud implica el estado normal de las funciones orgánicas y psíquicas”.

Todas estas definiciones que acabamos de citar son de ayuda para ir estructurando poco a poco este trabajo, cada uno de nosotros de alguna u otra manera tiene algún noción en cuanto al tema de la salud, pero en este caso hemos de entrelazar este término con el derecho, todo aquello que regule en cuanto al tema de la salud, y que como sociedad necesitamos de una atención y gozar de cierto privilegios, por ello comenzamos jerárquicamente desde el panorama que nos presenta el ámbito internacional en cuanto al tema de la salud.

Órganos Internacionales

El tema del derecho a la salud tiene mucha importancia ya que son temas a nivel universal, y al hablar en ese término podemos mencionar que existen órganos que tienen el propósito de defender este derecho, al igual van marcando los diferentes lineamientos de acuerdo a cada nación, hemos de recordar que el sistema gubernamental no es igual en la mayoría de los países.

Citando a la doctora Rosa María, en cuanto a este apartado ella menciona:⁴⁰²

“el Derecho a la salud, desde diversos puntos de vista – sea visto desde el ámbito del derecho internacional de los tratados, desde la óptica constitucionalista, o desde la perspectiva iuspublicista -, tiene un doble contenido. Por una parte, es un derecho fundamental y por otra, es una garantía social.

Un órgano principal que hemos primeramente de mencionar es la Organización Mundial de la Salud, es ésta la encargada no sólo de estudiar las enfermedades que surgen a nivel mundial, sino su cuidado, tratamiento y las medidas de

⁴⁰¹ Cárdenas, L. (1985). *Diccionario terminológico de ciencias médicas*. México, D.F.: Salvat.

⁴⁰² De la Torre Torres, R. M. (2006). *El Derecho a la Salud*. UNAM: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

seguridad social para no provocar alguna pandemia incluso epidemia. La OMS, respecto a cuestiones de la salud define lo siguiente:⁴⁰³

“la salud es un estado completo de bienestar físico, mental y social, y no solamente como la ausencia de enfermedad”.

De acuerdo a la OMS, arroja los siguientes datos:

- La Constitución de la OMS establece que el goce del grado máximo de salud que se pueda lograr es uno de los derechos fundamentales de todo ser humano
- El derecho a la salud incluye el acceso a una atención sanitaria oportuna, aceptable, asequible y de calidad satisfactoria
- Con todo, unos 150 millones de personas en todo el mundo se encuentran cada año en una situación financiera catastrófica y 100 millones de personas se ven abocadas a vivir por debajo del umbral de la pobreza debido a sus gastos sanitarios.

Sólo es de señalar las tareas que le toca realizar a la OMS, en virtud del cuidado a la salud, los puntos anteriores señalan algo importante, lamentablemente en el mundo hay cerca de 100 millones de personas que viven en la pobreza y no cuentan con los recursos necesarios para acudir a un médico, y eso hablando a nivel internacional, y no es de más señalar otros dos puntos que son parte de los datos de la OMS:

- El derecho a la salud significa que los Estados deben crear las condiciones que permitan que todas las personas puedan vivir lo más saludablemente posible. El derecho a la salud no debe entenderse como el derecho a estar sano.
- Los problemas de salud suelen afectar en una proporción más alta a los grupos vulnerables y marginados de la sociedad.

Dentro de los Instrumentos internacionales que garantizan el Derecho a la Salud se encuentran los siguientes documentos:

⁴⁰³ Salud, O. P. (1991). Constitución de la Organización Mundial de la Salud. *Documento Oficial núm. 240* (pág. 23). Washington: Documentos básicos.

“Convenio sobre asistencia médica y prestaciones monetarias de enfermedad, 1969 (núm. 130) –.”⁴⁰⁴

“Convenio relativo a la asistencia médica y a las prestaciones monetarias de enfermedad”

“Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad”.⁴⁰⁵

“Comité para la Protección de los Derechos de las Personas que Viven con el VIH (PVVIH) y las personas en riesgo, vulnerables y afectados por el VIH”.⁴⁰⁶

“Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental”.⁴⁰⁷

Algunos instrumentos internacionales y otros documentos relacionados con el derecho a la salud

- Tratados internacionales⁴⁰⁸
- Carta de las Naciones Unidas (1945)
- Constitución de la Organización Mundial de la Salud (1946)
- Carta Social Europea (1961)
- Convención Internacional para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (1965)

⁴⁰⁴ *Convenio sobre asistencia médica y prestaciones.* (s.f.). Obtenido de http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:121000:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312275

⁴⁰⁵ *Ley 14/1986, de 25 de Abril, General de Sanidad.* (s.f.). Obtenido de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l14-1986.html (Entrada en vigor: 27 mayo 1972) Adopción: Ginebra, 53ª reunión CIT (25 junio 1969) - Estatus: Instrumento actualizado (Convenios Técnicos)”.

⁴⁰⁶ *Comité para la Protección de los Derechos de las Personas que Viven con el VIH.* (s.f.). Obtenido de <http://www.achpr.org/mechanisms/hiv-aids/>

⁴⁰⁷ *Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.* (s.f.). Obtenido de <http://www.ohchr.org/EN/Issues/Health/Pages/SRRightHealthIndex.aspx>

⁴⁰⁸ Organización Mundial de la Salud. (s.f.). El Derecho a la Salud. *Folleto Informativo N.31*, pág. 58.

- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966)
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966) y sus dos protocolos facultativos (1966 y 1989)
- Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer (1979) y su Protocolo facultativo (1999)
- Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos (1981)
- Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes (1984) y su Protocolo facultativo (2002)
- Protocolo adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Protocolo de San Salvador) (1988)
- Convención sobre los Derechos del Niño (1989) y sus dos protocolos facultativos (2000)
- Convenio N° 169 de la OIT sobre pueblos indígenas y tribales en países independientes (1989)
- Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares (1990)
- Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad (2006) y su Protocolo facultativo (2006).

*Declaraciones, normas y otros instrumentos internacionales*⁴⁰⁹

- Declaración Universal de Derechos Humanos (1948)
- Declaración de Alma-Ata, Conferencia Internacional sobre Atención Primaria de Salud (1978)
- Declaración sobre la eliminación de la violencia contra la mujer (1993)
- Principios para la protección de los enfermos mentales y para el mejoramiento de la atención de la salud mental (1991)

⁴⁰⁹ Organización Mundial de la Salud. (s.f.). El Derecho a la Salud. *Folleto Informativo N.31*, pág. 58.

- Normas Uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad (1993)
- Declaración Universal sobre el Genoma Humano y los Derechos Humanos (1997)
- Directrices internacionales sobre el VIH/SIDA y los derechos humanos: versión consolidada 2006.

Cuando hablamos de Salud, de igual manera estamos hablando de una seguridad social, es lo que se mencionó anteriormente, como personas tenemos el derecho a que nuestra salud sea protegida, señalando que el Estado tiene una tarea muy importante y proveer recursos para atender las contingencias sanitarias como maternidad, enfermedades, invalidez, vejez y cualquier otra circunstancia de previsión médica.

Del nivel internacional pasamos al nivel nacional, prácticamente aquí abordaremos los temas importantes que se han manifestado en nuestro país, y que más decir, problemas en cuestiones de salud por todo rincón. Y el paso para iniciar es ¿dónde está plasmado ese derecho? Nada menos que en nuestra carta magna, tomando como patrón la Declaración de los derechos Humanos de 1948.

Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

El caso Ferrer Mac-Gregor con fecha de resolución 21/Mayo/2013⁴¹⁰ de la CIDH dijo lo siguiente en cuanto al tema de la salud:

“La Sentencia a que se refiere el presente voto razonado, el Tribunal Interamericano particularmente relacionó los conceptos de interdependencia e indivisibilidad para definir los alcances del derecho a la salud, al estudiar la violación al deber de garantía del derecho a la integridad personal (artículos 5.1 en

⁴¹⁰ **Ponente:** Ferrer Mac-Gregor. **Caso:** Suárez Peralta Vs. Ecuador. **Fecha de Resolución:** 21 de Mayo de 2013. **Acto:** Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. **Solicitante:** Ecuador **Emisor:** Corte Interamericana de Derechos Humanos

relación con el 1.1 del Pacto de San José), en el que se concluye “que si bien la regulación ecuatoriana en la materia contemplaba mecanismos de control de la atención médica, dicha supervisión y fiscalización no fue efectuada en el presente caso, tanto en lo que refiere al control de las prestaciones brindadas en la entidad estatal, ‘Policlínico de la Comisión de Tránsito del Guayas’, como en lo que respecta a la institución privada, Clínica Minchala.

Fundamento Constitucional

Nuestra máxima la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resguarda los derechos de las personas y la estructura del poder de la federación. En este apartado es necesario señalar que es en la CPEUM dónde podemos encontrar escrito aquello que nos respalda y nos protege, pero en este caso hemos de resaltar el artículo 4º párrafo tercero que reza lo siguiente:

“Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta constitución”.

Nuestra sociedad se compone de diversas culturas y etnias, de lo cual esas personas tienen el Derecho de una protección en cuanto a su salud y eso lo podemos encontramos en el artículo 2 apartado B, fracciones III, V y VIII lo siguiente:

III. Asegurar el acceso efectivo a los servicios de salud mediante la ampliación de la cobertura del sistema nacional, aprovechando debidamente la medicina tradicional, así como apoyar la nutrición de los indígenas mediante programas de alimentación, en especial para la población infantil.

V. Propiciar la incorporación de las mujeres indígenas al desarrollo, mediante el apoyo a los proyectos productivos, la protección de su salud.

VIII. Establecer políticas sociales para proteger a los migrantes de los pueblos indígenas, tanto en el territorio nacional como en el extranjero, mediante acciones

para garantizar los derechos laborales de los jornaleros agrícolas; mejorar las condiciones de salud de las mujeres.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de la Nación

La resolución 2a./J. 12/2015 (10a.) de la SCJN⁴¹¹ dijo:

“Las normas constitucionales y convencionales que reconocen y protegen el derecho a la seguridad social no exigen que la pensión sustituya de manera íntegra y equivalente el ingreso de los trabajadores en activo, sino que fijan las bases mínimas para la integración de planes de seguridad social sostenibles que permiten prevenir y compensarles por la pérdida o disminución de su capacidad de ganancia, por lo que no es exigible que la sustitución del ingreso en esos casos sea plena. Por esa misma razón, las disposiciones legales que son acordes al derecho a la seguridad social, de las que deriva la exclusión de algunas prestaciones en particular que percibía el trabajador en activo en el salario base para calcular la cuota pensionaria no implican, por sí solas, el incumplimiento de la obligación del Estado de garantizar un nivel de vida adecuado, correlativo a los derechos humanos a una vida digna, a la salud y a la alimentación, reconocidos en el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [...]

Pero no sólo presentamos los artículos que fundamentan el derecho a la salud, sino de igual forma jurisprudencias que se llevaron a cabo en el Poder Judicial de la Federación, aquí tenemos algunos ejemplos:

El Poder Judicial de la Federación ha emitido algunos criterios como los que a continuación se citan. Nos parece que contribuyen a corroborar que la efectividad de los derechos sociales se realiza, de manera muy concreta, al acudir a la jurisdicción constitucional.

Se trata de los siguientes precedentes:

⁴¹¹ **Materia:** Constitucional. **Fecha de Publicación:** 28 de Febrero de 2015. **Número de Resolución:** 2a./J. 12/2015 (10a.). **Localización:** [J]; 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 15, Febrero de 2015; Tomo II; Pág. 1575. **2a. /J. 12/2015 (10a.). Emisor:** Segunda Sala

La tesis P. XIX/2000 Página: 112 del PJJF menciona lo siguiente:⁴¹²

La Ley General de Salud: el derecho a la protección de la salud tiene, entre otras finalidades, el disfrute de servicios de salud y de asistencia social que satisfaga las necesidades de la población; que por servicios de salud se entienden las acciones dirigidas a proteger, promover y restaurar la salud de la persona y de la colectividad; que los servicios de salud se clasifican en tres tipos: de atención médica, de salud pública y de asistencia social; que son servicios básicos de salud, entre otros, los consistentes en: a) la atención médica, que comprende actividades preventivas, curativas y de rehabilitación, incluyendo la atención de urgencias, definiéndose a las actividades curativas como aquellas que tienen como fin efectuar un diagnóstico temprano y proporcionar tratamiento oportuno; y b) la disponibilidad de medicamentos y otros insumos esenciales para la salud para cuyo efecto habrá un cuadro básico de insumos del sector salud

Amparo en revisión 2231/97. José Luis Castro Ramírez. 25 de octubre de 1999.
Unanimidad de siete votos

La tesis P. LIX/99 del PJJF menciona lo siguiente: ⁴¹³

Ahora bien, no obstante que la Constitución prevé como derecho fundamental la igualdad ante la ley, y el derecho a que los familiares de los trabajadores de ambos sexos disfruten de atención médica, el legislador ordinario estableció un trato distinto para tener acceso a los servicios de salud proporcionados por el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, según se trate de la esposa del trabajador, o bien, del esposo de la trabajadora, pues al disponer, en el artículo 24, fracción V, de la ley que lo regula, que para que el esposo o concubinario de la trabajadora, como familiar

⁴¹² Novena Época. Instancia: Pleno .Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P. XIX/2000 Página: 112

⁴¹³ Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Agosto de 1999. Tesis: P. LIX/99

derechohabiente, tenga derecho a la atención médica, de diagnóstico, odontología, hospital, farmacia o rehabilitación en el citado instituto, es necesario que sea mayor de cincuenta y cinco años o esté incapacitado física o psíquicamente y dependa económicamente de ella.

Amparo en revisión 2543/98. María Guadalupe Chavira Hernández y Coags. 18 de mayo de 1999. Unanimidad de nueve votos

De igual manera presentamos algunas jurisprudencias que tienen que ver con el derecho a la salud pero ahora en otro tribunal. Debemos tener en cuenta que hay una programación del presupuesto, y esto sabemos que es un acto político, se discute en la Cámara de Diputados. Desde una perspectiva constitucional la actividad financiera del Estado debe ajustarse a un sistema ya que estamos hablando de derecho tributario. Hemos de saber que existe un presupuesto de egresos que finalmente llega a las instituciones médicas ya en ellos recae la responsabilidad y la tarea de poder administrarlo.

Los derechos humanos son derechos universales que protegen a individuos y grupos contra acciones que interfieran en sus libertades fundamentales y en la dignidad humana. Los derechos humanos se caracterizan fundamentalmente porque:

- Están avalados por normas internacionales.
- Gozan de protección jurídica.
- Se centran en la dignidad del ser humano.
- Son de obligado cumplimiento para los Estados y los agentes estatales.
- No pueden ignorarse ni abolirse.
- Son interdependientes y están relacionados entre sí, y
- Son universales.⁴¹⁴

⁴¹⁴ http://www.who.int/topics/human_rights/es/ (12:02 a.m./10/05/2016).

La organización mundial de la salud (OMS) como sujeto internacional, proteccionista e impulsor de este derecho, el cual escrito sea de paso tiene el más alto grado jerárquico para todo ordenamiento legal (*ius humani*), sabe de la transcendencia que tiene la introducción, fomento y protección a la salud, esta, debe ser vista no como solo una prerrogativa a la que algunos tienen acceso (asegurados, afiliados y particulares), sino como una de las obligaciones transcendentales a las que está obligado el Estado (nación), porque es este quien cuenta con los mecanismos estructurales, humanos, económicos y jurídicos para poder llevar a efecto esta gran labor.

Ahora veamos cómo es que el Impuesto al valor agregado, incide en el derecho al mínimo vital en México, sabemos que es un impuesto indirecto, es decir, que lo paga el consumidor final, donde la persona física o colectiva que compra un bien, recibe un servicio, adquiere el uso o goce temporal de bienes así como aquellas que importen bienes o servicios de acuerdo a lo que marca el artículo 1 de la Ley del IVA:

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.⁴¹⁵

El legislador en uno de los mecanismo que dictan los supuestos por los cuales sea de recaudar (ley del IVA), busca gravar todas y cada una de las manifestaciones de riqueza que el gobernado hace ver a luz de lo lícito (operaciones legítimas) encuadradas en las hipótesis que este ordenamiento contempla.

Es cierto que la acción de tributar tiene su sustento legal en nuestra constitución mexicana, en el numeral 31, fracción IV que a la letra comprende:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

⁴¹⁵ Ley del impuesto al valor agregado.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁴¹⁶

Vemos entonces que no es mero capricho el cobrar impuestos, sino que es una obligación encaminada a cubrir el gasto público, misma que debe respetar los elementos esenciales del tributo y dar certeza a las personas de lo que se esté cobrando cumpla con el objeto legal el cual dio origen al tributo.

Pero también la propia ley del IVA comprende excepciones, mismas que buscan tutelar la mínima condición de supervivencia de las personas, para que estén puedan llevar una calidad de vida estándar por así referirlo (mínima), siempre y cuando encuadren en ciertos supuestos, si bien es cierto no refiere la figura del mínimo vital como tal, esta, al ser una derivada de la dignidad humana, tiene una observancia general en todas las disposiciones jurídicas, o al menos eso es lo que se busca a raíz de la reforma de 2011, al introducir a los derechos humanos como aquellos más amplios a las garantías que anteriormente regían el texto constitucional mexicano.

El principal beneficio de la ley del impuesto al valor agregado en el rubro de los medicamentos, es el de la tasa al 0%, esta consiste en no gravar productos o servicios básicos.

Por consiguiente, en el artículo 2-A de la citada LIVA identificamos una regulación precisa en cuanto a la enajenación de los medicamentos, la cual reza de la siguiente manera:

Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente...

⁴¹⁶ Constitución política de los estados unidos mexicanos.

Vemos entonces como el legislador introduce el mecanismo de protección al mínimo exento en la ley del IVA (tasa 0%), ya que entiende que el derecho fundamental a la salud es una obligación del Estado, el cual debe poner al alcance de todos los medios para que los gobernados tengan acceso a este derecho, pero los medicamentos, no son de un aspecto homogéneo en relación a la salud, ya que partimos de la subjetividad en cuanto no tengamos una visión clara de que se entiende por medicamentos, para poder dilucidar esta situación es acorde al caso la siguiente definición:

Son medicamentos aquellas sustancias destinadas a cumplir las siguientes funciones terapéuticas en el cuerpo humano o animal:

1. Curar, aliviar, prevenir o detectar enfermedades, dolencias, daños corporales o molestias patológicas.
2. Detectar el estado físico o psíquico del paciente.
3. Sustituir principios activos o fluidos del cuerpo humano o animal.
4. Eliminar los agentes patógenos, parásitos o sustancias extrañas del organismo.
5. Influir en el estado físico o psíquico del paciente.⁴¹⁷

El mecanismo de protección que encontramos en la ley ya referida, nos hace mención que no se debe gravar los medicamentos por una cuestión además de económica, de impulso a la salud de la persona, pero, ¿Qué pasa con quien no tiene acceso al fármaco?, esto, derivado de su marginación económica, estos,

¿Deben de ser meros espectadores de quien si puede pagar los remedios científicos?, ¿La nación no debería para poder llevar a buen término el cumplimiento del acceso a la salud, proveer medicamentos huérfanos a aquellos que no tienen una capacidad económica acorde a la realidad que exige el alcance a estos?

⁴¹⁷ <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/viewFile/81175/105663> (19:31; 31/05/2016).

Es comprensible que las unidades económicas dedicadas a la distribución como lo pueden ser las farmacéuticas tengan que lucrar, para poder obtener ganancias que permitan no solo la subsistencia de sus giros, sino de todos los que están detrás de la presentación final del fármaco, pero es esencial que la persona pueda tener el beneficio de estos y no para otra cosa, sino para poder vivir de una manera normal.

Deben introducirse estímulos fiscales novedosos y atractivos para las grandes empresas de investigación farmacéutica, para que estos busquen su legitimidad para con el mundo, ya que son en las manos de estos quienes están depositadas las esperanzas de todas las personas que anhelan poder llevar una vida normal y digna (personas con Parkinson, diabetes, cáncer, autoinmunes, Alzheimer, etc.), el fomentar una estrategia de donación “mínima” por parte de los involucrados en el rubro de la salud (investigadores, distribuidores, secretarías, sujetos internacionales (OMS), aunado a un verdadero programa de salud “preventiva” podría ser parte del nuevo rumbo a la protección de la salud, ya que desde la perspectiva de quien redacta, no veo como alguien en extrema pobreza o de algún grupo originario podría costearse alguna enfermedad pulmonar crónica, si ni si quiera conocen en ocasiones el alimento diario.

¿Los servicios médicos están gravados?

De acuerdo al artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reza lo siguiente:

Artículo 15.-No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

Fracción XIV. –Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

Fracción XV. –Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos

descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

b. El derecho a la educación

El derecho a la educación está reconocido específicamente en diferentes instrumentos normativos, tanto del Sistema Interamericano de Derechos Humanos (SIDH) como del Sistema Universal de Derechos Humanos (SUDH).⁴¹⁸

El derecho a la educación en todas sus expresiones, debe cumplir cuatro características básicas:

La *disponibilidad* se refiere a que “hayamos institutos y programas de enseñanza en cantidad suficiente y en condiciones adecuadas”. Implica la “satisfacción de la demanda educativa a través de la oferta privada y la oferta pública educativa. En cuanto a la oferta privada, la disponibilidad supone el derecho de los particulares para fundar establecimientos educativos [...]. En lo concerniente con la oferta pública, la disponibilidad implica el derecho a la existencia de un sistema educativo público”

La *accesibilidad* implica que las personas puedan acceder a los programas de aprendizaje sin discriminación; que éstos sean accesibles materialmente por su localización geográfica o por medio de la tecnología moderna, y que sean accesibles económicamente en diferente grado según el nivel de educación. Tal como se señaló, mientras que la enseñanza primaria ha de ser gratuita para todos

⁴¹⁸ En algunos hay una mención específica mientras que en otros existen menciones tangentes al mismo. Podemos listar la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales, más conocido como el Protocolo de San Salvador, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial, el Convenio No. 169 de la Organización Internacional del Trabajo relativo a los Pueblos Indígenas y Tribales en los Países Independientes, la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, la Convención sobre los Derechos del Niño y la Convención relativa a la Lucha contra las Discriminaciones en la Esfera de la Enseñanza. A este listado se agregan algunos documentos no vinculantes que abonan a la interpretación de este derecho como son la Declaración Mundial sobre Educación para todos y la Declaración de Hamburgo sobre Educación de Adultos (Instituto Interamericano de Derechos Humanos 2008: 280-281).

y todas, la enseñanza secundaria y superior no deben serlo necesariamente sino gradualmente. Dentro de la accesibilidad debe garantizarse la permanencia en el sistema educativo entendida como “el derecho de los estudiantes matriculados en un establecimiento educativo a permanecer en él, a conservar el ambiente y lugar de estudios, y los vínculos emocionales y afectivos”

En esa medida, “las instituciones educativas tienen prohibido interrumpir arbitrariamente la prestación del servicio de educación a un estudiante, mientras

No incurra en faltas disciplinarias que ameriten su expulsión, o incumpla gravemente sus deberes académicos. La permanencia implica la apuesta por la no deserción escolar.

La *aceptabilidad* implica que la forma y el fondo de la educación comprendidos los programas de estudio y los métodos pedagógicos, han de ser pertinentes, adecuados culturalmente y de buena calidad. Para Góngora, “el derecho a la calidad de la educación es la facultad jurídica de un titular de derecho de acceder al conocimiento para desarrollar las capacidades necesarias para producirlo, a partir de métodos de enseñanza que enfatizan en las habilidades de comprensión e interpretación, y no en los procesos de memorización”. Incluye, entre otros aspectos, el mandato de una enseñanza impartida por personas de reconocida idoneidad ética y pedagógica, el derecho a una educación prestada en condiciones de seguridad y no violencia, y el derecho de niños, niñas y adolescentes a una adecuada educación sexual.

La *adaptabilidad* implica que la educación ha de tener la flexibilidad necesaria para adaptarse a las necesidades de sociedades y comunidades en transformación y responder a las necesidades del alumnado en contextos culturales y sociales variados. Para ello, el proceso educativo se funda en el respeto a la diferencia, el multiculturalismo, la democracia y los derechos fundamentales. En este sentido, la adaptabilidad implica “eliminar los estereotipos que afectan a las minorías étnicas y raciales, a los inmigrantes, y a las mujeres” . También se enfoca “en menores de edad que por determinadas razones no pueden permanecer en el sistema

educativo, como los niños infractores y los menores trabajadores” pues esta población no puede asistir a instituciones educativas de modo que se debe adaptar la educación para ellos/as.

Una de las características de este derecho es que debe ser garantizado sin discriminación, y puesto que este principio “se aplica plena e inmediatamente a todos los aspectos de la educación y abarca todos los motivos de discriminación rechazados internacionalmente”⁴¹⁹, existe la necesidad de analizar el derecho a la educación a la luz de los motivos como el sexo⁴²⁰, raza, pero también orientación sexual, identidad de género y otras condiciones sociales.⁴²¹

En el 2004, al final del decenio, la Asamblea General de las Naciones Unidas proclamó el «Programa Mundial para la *educación en derechos humanos*» por medio de la Resolución 59/113A, del 10 de diciembre de 2004). En este marco se define a la *educación en derechos humanos*

Como un conjunto de actividades de educación, capacitación y difusión de información orientadas a crear una cultura universal de los derechos humanos. Una educación integral en derechos humanos no sólo proporciona conocimientos sobre los derechos humanos y los mecanismos para protegerlos, sino que, además, transmite las aptitudes necesarias para promover, defender y aplicar los derechos humanos en la vida cotidiana. La *educación en derechos humanos* promueve las actitudes y el comportamiento necesarios para que se respeten los derechos humanos de todos los miembros de la sociedad.

El derecho a la educación está reconocido en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos (SIDH) en sus principales instrumentos normativos: Art. XII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADH)⁴²², Art.

⁴¹⁹ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. *Observación General Nº 13. El derecho a la educación (artículo 13 del Pacto)*, 1999, numeral 31.

⁴²⁰ Sobre la importancia de la educación en materia de los derechos de las mujeres (Muñoz 2009: 171-183).

⁴²¹ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. *Observación General Nº 20. La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)*, 2009, numerales 18-35.

⁴²² Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Artículo XII.

26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH)⁴²³ –de forma general junto con otros DESC reconocidos en la Carta de la OEA– y Art. 13 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales, más conocido como el Protocolo de San Salvador⁴²⁴

Toda persona tiene derecho a la educación, la que debe estar inspirada en los principios de libertad, moralidad y solidaridad humanas.

Asimismo tiene el derecho de que, mediante esa educación, se le capacite para lograr una digna subsistencia, en mejoramiento del nivel de vida y para ser útil a la sociedad.

El derecho de educación comprende el de igualdad de oportunidades en todos los casos, de acuerdo con las dotes naturales, los méritos y el deseo de aprovechar los recursos que puedan proporcionar la comunidad y el Estado.

Toda persona tiene derecho a recibir gratuitamente la educación primaria, por lo menos.

Convención Americana sobre Derechos Humanos. Artículo 26. Desarrollo Progresivo.

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

⁴²⁴ Protocolo de San Salvador. Artículo 13. Derecho a la Educación.

1. Toda persona tiene derecho a la educación.
2. Los Estados Partes en el presente Protocolo convienen en que la educación deberá orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad y deberá fortalecer el respeto por los derechos humanos, el pluralismo ideológico, las libertades fundamentales, la justicia y la paz. Convienen, asimismo, en que la educación debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad democrática y pluralista, lograr una subsistencia digna, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos raciales, étnicos o religiosos y promover las actividades en favor del mantenimiento de la paz.
3. Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen que, con objeto de lograr el pleno ejercicio del derecho a la educación:
 - a. la enseñanza primaria debe ser obligatoria y asequible a todos gratuitamente;
 - b. la enseñanza secundaria en sus diferentes formas, incluso la enseñanza secundaria técnica y profesional, debe ser generalizada y hacerse accesible a todos, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
 - c. la enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados y en particular, por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita;
 - d. se deberá fomentar o intensificar, en la medida de lo posible, la educación básica para aquellas personas que no hayan recibido o terminado el ciclo completo de instrucción primaria;
 - e. se deberán establecer programas de enseñanza diferenciada para los minusválidos a fin de proporcionar una especial instrucción y formación a personas con impedimentos físicos o deficiencias mentales.
4. Conforme con la legislación interna de los Estados Partes, los padres tendrán derecho a escoger el tipo de educación que habrá de darse a sus hijos, siempre que ella se adecue a los principios enunciados precedentemente.
5. Nada de lo dispuesto en este Protocolo se interpretará como una restricción de la libertad de los particulares y entidades para establecer y dirigir instituciones de enseñanza, de acuerdo con la legislación interna de los Estados Partes.

En general, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) aplica la Declaración para tutelar derechos económicos, sociales y culturales tanto para Estados no Partes como para Estados Partes de la Convención. Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos considera la Declaración Americana en su interpretación de la Convención Americana pero no ha afirmado su competencia para aplicar directamente sus disposiciones (Salmón 2010a: 27-28).

Con respecto del artículo 26 de la CADH, la Comisión ha hecho aplicación directa del mismo. La Corte por su parte no lo ha aplicado directamente, pese a que ha afirmado su competencia para pronunciarse sobre ello, sino que lo ha empleado para interpretar de forma amplia el catálogo los derechos civiles y políticos de la Convención.

Por último, el Protocolo de San Salvador ha sido aplicado directamente por la Comisión. La Corte, pese a estar expresamente habilitada a pronunciarse sobre violaciones de dos de sus derechos –educación y libertad sindical– no ha declarado una violación directa del Protocolo, sino que lo ha empleado para interpretar los alcances de los derechos de la Convención.

Ya sea en el sistema público o en el privado, la peor educación les toca por lo general a los pobres: pobre en recursos, en infraestructura, en equipamiento, en contenidos, en pedagogía, en expectativas, en capacitación y experiencia docente, etc. Las políticas y “programas compensatorios” (bonos, becas, incentivos, entrega de materiales a las escuelas, etc.) destinados a los pobres, que vienen acompañando a las reformas educativas en los últimos años, están lejos de poder *compensar* y asegurar efectivamente *equidad*, es decir, iguales oportunidades y condiciones de aprendizaje para todos. Hacerlo implicaría intervenciones integrales – no medidas remediales – de orden político, económico y social, y no meramente educativo.

Todas la autoridades compromiso, capacidad e imaginación para hacer de la misma algo más que un conjunto ilustrado de fórmulas retóricas, configurando un solo andamiaje para la construcción de una renovada cultura de los derechos

que permitan tender los puentes necesarios que lleven del campo jurídico e institucional a la transformación de la realidad política y social.⁴²⁵

La reforma constitucional incorporo el segundo párrafo del artículo 3º. Una referencia expresa al respeto de los derechos humanos dentro de los valores que la educación que imparta el estado deberá tender a desarrollar. De la siguiente manera:

La educación que imparta el Estado tendera a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentara en él, a la vez, el amor a la patria, el respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.⁴²⁶

*Fundamento constitucional.*⁴²⁷

Artículo 3. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El estado –federación, estados, distrito federal y municipios–, impartirá educación preescolar, primaria, secundaria y media superior. La educación preescolar, primaria y secundaria conforman la educación básica; esta y la media superior serán obligatorias.

(Reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 9 de febrero de 2012)

La educación que imparta el estado tendera a desarrollar armónicamente, todas las facultades del ser humano y fomentara en él, a la vez, el amor a la patria, el

⁴²⁵ Cfr. García Ramírez, Sergio y Morales, Sánchez, Julieta, La Reforma sobre derechos humanos (2011-2011) México, Porrúa/UNAM, 2011.

⁴²⁶ La reforma confirma y refuerza el contenido general de dicho precepto, y en particular, el de su inciso c), fracción II, que el precisaba entre los fines de la educación, el de contribuir a al mejor convivencia humana, la aprecio para la dignidad de la persona, y a la convicción de sustentar los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombres, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos. Además, impacta también en la educación preescolar, primaria, secundaria, normal y superior que impartan los particulares y las universidades autónomas, a partir de lo dispuestos por las fracciones VI y VII del mismo texto que impone la obligación de que la educación se apegue a los mismos fines y criterios aplicables a la educación que imparte el estado.

⁴²⁷ www.monografias.com/trabajos-pdf5/fundamentos-educacion-basica...

respeto a los derechos humanos y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

(Reformado mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 10 de junio de 2011)

i. garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

(Reformada mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 05 de marzo de 1993)

El criterio que orientara a esa educación se basara en los resultados del progreso científico, luchara contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

(Reformada mediante decreto publicado en el diario oficial de la federación el 05 de marzo de 1993) además de impartir la educación preescolar, primaria, secundaria y media superior, señaladas en el primer párrafo, el estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos –incluyendo la educación inicial y a la educación superior– necesarios para el desarrollo de la nación, apoyara la investigación científica y tecnológica, y alentara el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura;

Por lo anterior podemos deducir lo siguiente:

1.- La educación es un derecho, pero no debe ser visto desde su ángulo subjetivo en relación al individuo, sino que debe ser comprendido así como el derecho a vivir, como una consecuencia lógica del ser que debe ser cubierta así como la alimentación, la salud y en general todo lo que encamine al desarrollo de la vida, a contra luz de esto, el Estado debe de manera imperiosa fomentar materialmente en todas partes y para todos por igual, el acceso a esta llave que no tiene otro fin más que el de luchar contra la pobreza y el desequilibrio social. La vida camina de la mano de la educación y sin esta, “vida” marcha solo por marchar.

2.- Con la obtención de los beneficios que aparejan a la educación sin importar su grado, el Estado puede contar con mejores individuos que el día de mañana no solo interactuaran de manera sistemática, sino que ellos darán el empuje para una mejor nación (relaciones intrapersona, familiares, sociales, económicas, institucionales, etc.).

Un pueblo solo está limitado por su carencia de mundo e instrucción.

La medula del asunto en cuestión la podemos encontrar en el artículo 3º constitucional, que a la letra reza:

*Todo individuo tiene derecho a recibir educación.*⁴²⁸

Respetar el acceso a la educación implica que el Estado tiene que responsabilizarse por él; existen gobiernos comprometidos con los derechos económicos y sociales (de los mismos que México es parte), como el de Suecia, que desde la preparación básica hasta el posdoctorado es gratuita, porque se parte de la idea de que la instrucción no está sujeta al libre mercado, sino que es inherente del ser.⁴²⁹

Cabe recordar que el artículo 15⁴³⁰, fracción IV de la LIVA señala que los servicios de enseñanza prestados por los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios de conformidad con la Ley General de Educación, incluso los de nivel preescolar están exentos de IVA.

Sin embargo, si está en trámite la solicitud de reconocimiento de validez oficial, los servicios que se presten antes de contar con tal reconocimiento estarán gravados al 16% de IVA, sin importar que en el acuerdo mediante el cual se otorgue se señale que el mismo tiene efectos retroactivos. Así lo señala el Primer

⁴²⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁴²⁹ Shettino Piña, Alberto, *El derecho a la educación*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, p.

⁴³⁰ <http://idc.am/n000JEZ>. (2014). IVA en servicios educativos. 01 de septiembre de 2015, .de IDColine Sitio web: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2014/08/18/iva-en-servicios-educativos>

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito en la tesis siguiente:

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO SE ACTUALIZA POR EL HECHO DE QUE EXISTA UNA SOLICITUD EN TRÁMITE, SIN QUE OBSTE QUE AL RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE ESTUDIOS SE LE OTORGUEN EFECTOS RETROACTIVOS. Las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos imponible y la aplicación estricta de las disposiciones fiscales implica, entre otras cuestiones, que los supuestos de exención de una contribución únicamente se actualicen en los casos en que las situaciones de hecho coincidan con las hipótesis que prevé la norma jurídica. Por lo tanto, para la actualización del supuesto de exención previsto en el artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se requiere que el sujeto que presta los servicios de enseñanza, en el caso de los establecimientos de particulares, tenga autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, sin que pueda considerarse que el supuesto se actualiza por el hecho de que exista una solicitud en trámite, pues ello generaría que se aplicara la norma jurídica a un supuesto que no se adecua a lo previsto en la misma. Así, el contribuyente causa el impuesto al valor agregado por los hechos imponible que se realizan antes de la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, no obstante que en el acuerdo en que se otorgue este último se indique que el mismo tiene efectos retroactivos; lo anterior se corrobora al atender al contenido de la tesis aislada 1a. CLXXIX/2006, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 177, Tomo XXIV, diciembre de 2006, materias constitucional y administrativa, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: “APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL

Las actividades distintas a los servicios de enseñanza, tales como la venta de uniformes, el servicio de cafetería o el alquiler de salones, están gravadas con el impuesto al valor agregado

c. Derecho a la vivienda.

La atención a la necesidad de la vivienda para la población de manera institucional por parte del gobierno en México ha transitado por una evolución que motivó a la acción del Estado, principalmente, dado el incremento demográfico en las áreas urbanas de las ciudades más grandes en la República Mexicana y el problema en el proceso de urbanización en dichas ciudades.

Hacia el año 1910, la migración del campo a las ciudades provocó que en la Ciudad de México se atendiera de manera improvisada a las familias producto de esa migración mediante "alojamientos temporales", lo cual significaba vivir de manera hacinada compartiendo estrechos alojamientos con otras familias en vecindades o antiguas casonas (Barbosa, 2003). El volumen de dicha migración no fue considerado como un problema que tuviera la importancia necesaria para ser incluida en la agenda pública nacional hasta ese momento.

Dentro de las primeras viviendas vinculadas a programas con apoyo federal se encuentran los impulsados por el entonces Departamento del Distrito Federal entre los años 1932 y 1934, cuando se destinaron casas en vivienda unifamiliar asignadas principalmente para obreros y maestros, pero fue precisamente en los años cuarenta y como respuesta al aumento de la demanda habitacional, que empezaron a ejecutarse los primeros programas de vivienda social para ciertos grupos de derechohabientes (trabajadores del estado) y luego entre 1947 y 1948, el Banco Hipotecario Nacional destinó recursos para la construcción del primer conjunto de vivienda social en la Ciudad de México (Unidad Miguel Alemán) con 1,080 viviendas en total.

A pesar de la aparición de esos programas de vivienda y la construcción del primer conjunto habitacional mencionado, para antes del año 1940 ni la densidad ni el porcentaje de la población urbana significaban una amenaza al problema de la vivienda en México porque el mayor porcentaje de la población era rural y la expectativa de ocupar las zonas urbanas de las ciudades era muy remota, por lo

que el gobierno mexicano no aplicó una política institucional específica en atención a la vivienda social en México.

Luego, con el transcurso de 20 años de migración que sucedieron desde la década de los 40's se transformó la ocupación del territorio mexicano. Mientras que la mayor parte de los mexicanos se encontraba viviendo en precaria situación en las zonas rurales, en 1960 había 17; 218, 011 de personas viviendo en las zonas rurales y 17; 705, 118⁴³¹ viviendo en las zonas urbanas, lo que prácticamente indicaba que la población se repartía en un 50% casi exacto en cada zona del país (INEGI, 2011).

Aunque fue hasta 1960 que la población urbana en México se igualó a la cantidad de las zonas rurales, ya dentro de la década de los 40's en su transición con 1950 el gobierno mexicano encendió señales de alerta al respecto de los problemas de vivienda en lo urbano, puesto que en el ámbito sociodemográfico los dos factores que llevaron a la vivienda a ser considerada como parte de la agenda nacional fueron el incremento poblacional que desde 1940 se incrementó de 20 millones de habitantes a casi 26 millones en 1950 y el proceso de urbanización que reportaba problemas con el movimiento de la ocupación urbana (CESOP, 2006).

La intensa migración del campo hacia las ciudades continuó, y entre 1940 y 1970 significó más de 6 millones de campesinos que migraron desde sus zonas rurales hacia los centros urbanos de las ciudades en México (CNJUR, 2010).

Para 1972, el Estado Mexicano decide enfrentar la expansión del crecimiento económico, poblacional y de masivos procesos migratorios, sistematizando una política habitacional a partir de un conjunto de instituciones que se especializarían, por sectores, para atender las exigencias de vivienda en México, surgiendo así el INFONAVIT (Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores) (INFONAVIT, 2011).

La creación del INFONAVIT y el FOVISSSTE (Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado), ocurrió bajo la

⁴³¹ Datos extraídos del Censo de Población de 1960 (INEGI, 2011).

premisa de reconocer en el artículo 123 el derecho a la vivienda de la clase trabajadora y naturalmente atenderla⁴³².

El surgimiento de la política institucional de vivienda en México al inicio de los años setenta, obedece específicamente a la satisfacción de las necesidades de vivienda de la población asalariada en el país.

Después de 1972, el Estado mexicano no pudo dar respuesta a las necesidades en la escasez de vivienda para la población trabajadora de bajos ingresos a pesar de haber efectuado grandes esfuerzos en la movilización de recursos financieros públicos y privados en la satisfacción de las necesidades sociales de la población, situación agudizada a partir de la desregularización financiera, lo cual liberó a la banca de destinar una parte de la captación de los recursos al programa financiero de la vivienda y limitó los recursos a los préstamos provenientes del Banco Mundial.

En 1987, el INFONAVIT modificó su sistema financiero para adecuarlo a las condiciones de la economía inflacionaria del momento. Se propuso que el precio de la vivienda financiada se tradujera a su equivalente en número de veces el salario mínimo vigente y la cantidad resultante constituiría el monto del crédito. En base a las disposiciones económicas del Banco Mundial, se reorientaron en México las funciones de acuerdo al modelo neoliberal hacia la consecución de un Estado más eficaz orientado hacia los intereses económicos de capitales internacionales.

Con los argumentos presentados hasta el momento, surge la pregunta: ¿deberá el Estado dar seguimiento a las tendencias económicas internacionales y ceder ante la circunstancia política, modificando con ello el acceso de su población de menores ingresos económicos a las necesidades de un bien fundamental como es la vivienda?

El presente estudio presenta una panorámica concerniente al abordaje de la pregunta planteada mediante el desarrollo de tres apartados que lo componen

⁴³² *Ibidem*.

como sigue: en el primer apartado denominado "participación de las instituciones de vivienda social en México"; donde se presenta una perspectiva general de la participación de las principales instituciones de vivienda a nivel nacional en la República Mexicana. En el segundo apartado denominado "la estructura institucional de la vivienda social en México"; que explican quienes la integran, los principales responsables de ella y las relaciones que existen entre los participantes. En el tercero y último apartado denominado "transformación de las instituciones de vivienda social en México"; se presenta un análisis de las principales causas que impulsaron la creación de las instituciones de vivienda social, y cómo éstas se han transformado con base a fenómenos tanto internos como externos al país. Asimismo, en el éste capítulo se ofrece un panorama de cómo dichas transformaciones afectan el objetivo primario de las instituciones dedicadas a la vivienda social en México.

El objetivo principal del presente estudio no es ofrecer una solución puntual a la pregunta propuesta, sino mostrar algunos elementos que permitan trabajar en torno al mayor conocimiento del problema y encontrar la línea que ha llevado a la política de vivienda en México por el camino que hoy transita. Esto con el fin de proponer un resumen del panorama que pueda ser tomado para otras investigaciones de mayor profundidad y especificidad en el tema.

Instrumentos internacionales relacionados con el derecho a la vivienda.

Convención internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migratorios y de sus familiares de 1990.

ARTÍCULO 43.

1. Los trabajadores migratorios gozarán de igualdad de trato respecto de los nacionales del Estado de empleo en relación con:

d) El acceso a la vivienda, con inclusión de los planes sociales de vivienda, y la protección contra la explotación en materia de alquileres.⁴³³

Convención sobre el estatuto de los refugiados de 1951

ARTÍCULO 21. Vivienda En materia de vivienda y en la medida en que esté regida por leyes y reglamentos o sujeta a la fiscalización de las autoridades oficiales, los Estados Contratantes concederán a los refugiados que se encuentren legalmente en sus territorios el trato más favorable posible y en ningún caso menos favorable que el concedido generalmente en las mismas circunstancias a los extranjeros.⁴³⁴

Pacto internacional de derechos económicos, sociales y culturales

ARTÍCULO 11.

1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.⁴³⁵

Convención internacional sobre la eliminación de todas las formas de discriminación racial de 1965

ARTÍCULO 5.

En conformidad con las obligaciones fundamentales estipuladas en el artículo 2 de la presente Convención, los Estados partes se comprometen a prohibir y eliminar

⁴³³ CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE TODOS LOS TRABAJADORES MIGRATORIOS Y DE SUS FAMILIARES, recuperado el 5 de Septiembre de 2015 en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D21.pdf>

⁴³⁴ CONVENCIÓN SOBRE EL ESTATUTO DE LOS REFUGIADOS, recuperado el 5 de Septiembre de 2015 en: https://www.oas.org/dil/esp/1951_Convenci%C3%B3n_sobre_el_Estatuto_de_los_Refugiados.pdf

⁴³⁵ PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES <http://www.uv.mx/uge/files/2014/05/Pacto-Internacional-de-Derechos-Economicos-Sociales-y-Culturales.pdf>

la discriminación racial en todas sus formas y a garantizar el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, sin distinción de raza, color y origen nacional o étnico, particularmente en el goce de los derechos siguientes:

e) Los derechos económicos, sociales y culturales, en particular:

iii) El derecho a la vivienda.⁴³⁶

Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer de 1979

ARTÍCULO 14.

2. Los Estados Partes adoptarán todas las medidas apropiadas para eliminar la discriminación contra la mujer en las zonas rurales a fin de asegurar en condiciones de igualdad entre hombres y mujeres, su participación en el desarrollo rural y en sus beneficios, y en particular le asegurarán el derecho a:

h) Gozar de condiciones de vida adecuadas, particularmente en las esferas de la vivienda, los servicios sanitarios, la electricidad y el abastecimiento de agua, el transporte y las comunicaciones.⁴³⁷

Convención sobre los derechos del niño de 1989.

ARTÍCULO 27.

Los Estados Partes, de acuerdo con las condiciones nacionales y con arreglo a sus medios, adoptarán medidas apropiadas para ayudar a los padres y a otras personas responsables por el niño a dar efectividad a este derecho y, en caso necesario, proporcionarán asistencia material y programas de apoyo, particularmente con respecto a la nutrición, el vestuario y la vivienda.⁴³⁸

⁴³⁶ CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN RACIAL, recuperado el 5 de Septiembre en: http://www.asamblea.gob.ni/stp-pia/Tratado3_n.pdf

⁴³⁷ CONVENCIÓN SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LA MUJER, recuperado el 5 de Septiembre en: http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/100039.pdf

⁴³⁸ CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO, recuperado el 5 de Septiembre en: [http://www.unicef.org/ecuador/convencion\(5\).pdf](http://www.unicef.org/ecuador/convencion(5).pdf)

Convenio n° 117, de 1962, de la organización internacional del trabajo sobre política social (Normas y Objetivos Básicos)

ARTÍCULO 5.

Al fijar el nivel mínimo de vida, deberán tomarse en cuenta necesidades familiares de los trabajadores, de carácter esencial, tales como los alimentos y su valor nutritivo, la vivienda, el vestido, la asistencia médica y la educación.⁴³⁹

Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad

ARTÍCULO 9.

1. A fin de que las personas con discapacidad puedan vivir en forma independiente y participar plenamente en todos los aspectos de la vida, los Estados Partes adoptarán medidas pertinentes para asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás, al entorno físico, el transporte, la información y las comunicaciones, incluidos los sistemas y las tecnologías de la información y las comunicaciones, y a otros servicios e instalaciones abiertos al público o de uso público, tanto en zonas urbanas como rurales. Estas medidas, que incluirán la identificación y eliminación de obstáculos y barreras de acceso, se aplicarán, entre otras cosas, a: a) Los edificios, las vías públicas, el transporte y otras instalaciones exteriores e interiores como escuelas, viviendas, instalaciones médicas y lugares de trabajo.

ARTÍCULO 28.

Los Estados Partes reconocen el derecho de las personas con discapacidad a un nivel de vida adecuado para ellas y sus familias, lo cual incluye alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a la mejora continua de sus condiciones de vida, y

⁴³⁹ CONVENIO NUMERO 117 SOBRE POLITICA SOCIAL, recuperado el 5 de Septiembre en: http://www.cedhsinaloa.org.mx/documentos/normatividad/n_LMInternacional/convenio-117politicaSocial.pdf

adoptarán las medidas pertinentes para salvaguardar y promover el ejercicio de este derecho sin discriminación por motivos de discapacidad.⁴⁴⁰

Postura de la corte interamericana de derechos humanos en materia de derecho a la vivienda

La Corte y la Comisión Interamericanas de los Derechos Humanos se encargan de velar por el respeto por parte de los Estados parte de la Convención Americana de Derechos Humanos y del Protocolo de San Salvador. Estos últimos tienen que presentar informes a la Comisión sobre las medidas que han tomado para realizar los derechos humanos de su población. Pero ni la Comisión ni la Corte Interamericanas puede recibir quejas individuales o colectivas en casos de violación del derecho a la vivienda. Los Estados del continente americano no han previsto esta posibilidad. Sólo pueden ser invocados ante la Comisión y la Corte Interamericanas de los Derechos Humanos, los derechos civiles y políticos protegidos por la Convención Americana de los Derechos Humanos. El único medio que tienen las víctimas de violación del derecho a la vivienda, de acudir a la Corte o la Comisión Interamericana de los Derechos Humanos es, pues, probar que sus derechos civiles y políticos son violados.⁴⁴¹

Definición y contenido del derecho a la vivienda según el comité de derechos económicos, sociales y culturales.

Para el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el órgano principal de la ONU encargado de supervisar la realización del derecho a la vivienda por parte de los Estados, no hay que entender el derecho a la vivienda en un sentido limitado o restrictivo que lo equipare al simple hecho de tener “un tejado por encima de la cabeza o lo considere exclusivamente como una comodidad. Debe considerarse más bien como el derecho a vivir en seguridad,

⁴⁴⁰ CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD, recuperado el 5 de Septiembre en: <http://www.un.org/esa/socdev/enable/documents/tccconvs.pdf>

⁴⁴¹ **Christophe Golay**, *El Derecho A La Vivienda Un derecho humano fundamental estipulado por la ONU y reconocido por tratados regionales y por numerosas constituciones nacionales*, Programa Derechos Humanos del Centro Europa - Tercer Mundo (CETIM), www.cetim.ch/es/documents/bro7-log-A4-es.pdf.

paz y dignidad en alguna parte.” Una vivienda será conforme al derecho internacional si se garantizan ciertos aspectos mínimos en todo momento:

- La seguridad legal de la ocupación, incluida una protección legal contra el desalojo; la proximidad de los servicios, materiales, equipamientos e infraestructuras necesarias, incluido el acceso al agua potable y a servicios sanitarios;
- El coste asequible, incluso para los más pobres mediante subsidios para viviendas y protección contra arrendatarios que se excedan;
- La habitabilidad, incluida la protección contra el frío, la humedad, el calor, la lluvia, el viento y las enfermedades;
- El acceso fácil para los grupos desfavorecidos, incluidas las personas ancianas, los niños, las personas con discapacidades físicas y las víctimas de catástrofes naturales;
- Un emplazamiento adecuado, es decir alejado de las fuentes de contaminación pero próximo a servicios sanitarios y establecimiento escolares.⁴⁴²

El Comité De Derechos Económicos, Sociales y Culturales en su observación número 4, sobre el derecho a una vivienda adecuada rescata el término que reconoció La Comisión De Asentamientos Humanos Y La Estrategia Mundial De Vivienda en su párrafo 5, año 2000, “el concepto de vivienda adecuada significa disponer de un lugar donde poderse aislar si se desea, espacio adecuado, seguridad adecuada, iluminación y ventilación adecuadas, una infraestructura básica adecuada y una situación adecuada en relación con el trabajo y los servicios básicos,, todo ello a un costo razonable.⁴⁴³

⁴⁴² *Íbidem*;

⁴⁴³ Gómez Trejo, Omar los derechos a la alimentación, al agua, a la vivienda, contenidos en el artículo 4º. Constitucional a la luz del derecho internacional de los derechos humanos en México, en Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer, Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana (comp.), www.sitios.scjn.gob.mx/.../Dh%20en%20la%20Constitucion%20comenta...

Respecto a la aplicación de la Convención Americana de Derechos Humanos, en el caso de *las masacres de ituango vs. Colombia*, La Corte Interamericana de Derechos Humanos determino que los desalojos forzados habían violado el párrafo 2 del artículo 11 (el derecho de ser libre de toda injerencia arbitraria o abusiva en el hogar) y el artículo 21 (el derecho a la propiedad) establecidos en dicha convención, La corte interamericana considero que el efecto que tuvo la destrucción de los hogares fue la pérdida, no solo de bienes materiales, sino de todo referente social de los habitantes. También declaro que constituyo una injerencia grave, injustificada y abusiva de la vida privada y el hogar de las víctimas.

La carta africana de Derechos Humanos y de los pueblos fue interpretada por la Comisión Africana de los Derechos Humanos en el caso del centro de acción para los Derechos Económicos, sociales contra Nigeria, donde determinó que el derecho a una vivienda adecuada no estaba reconocido explícitamente en la Carta Africana de Derechos humanos y de los Pueblos:

... “resultado de la combinación de las disposiciones que protegen el derecho a disfrutar del mejor estado de salud mental y física que se pueda alcanzar (...) el derecho a la propiedad y la protección que se otorga a la familia, es prohibir la destrucción injustificada de la vivienda, porque cuando esto ocurre se ven adversamente afectados el patrimonio, la salud y la vida de familia”⁴⁴⁴

Fundamento constitucional del derecho a la vivienda.

El derecho a la vivienda tiene en nuestro país profundas raíces históricas. La Constitución de 1917, en su artículo 123, fracción XII, estableció la obligación de los patrones de proporcionar a sus trabajadores viviendas cómodas e higiénicas.

Posteriormente, el país se abocó a construir la infraestructura de seguridad social para atender las diversas necesidades de la población. En 1943 se creó el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), para brindar seguridad social a los

⁴⁴⁴ ibídem

trabajadores, aunque en sus inicios, también proporcionó vivienda a sus derechohabientes.

Cuando México entró en una etapa de urbanización y de desarrollo industrial más avanzada, se crearon los principales organismos nacionales de vivienda. En 1963, el Gobierno Federal constituye en el Banco de México, el Fondo de Operación y Financiamiento Bancario a la Vivienda (Fovi), como una institución promotora de la construcción y de mejora de la vivienda de interés social, para otorgar créditos a través de la banca privada.

En febrero de 1972, con la reforma al artículo 123 de la Constitución, se obligó a los patrones, mediante aportaciones, a constituir un Fondo Nacional de la Vivienda y a establecer un sistema de financiamiento que permitiera otorgar crédito barato y suficiente para adquirir vivienda. Esta reforma fue la que dio origen al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit), mediante el Decreto de Ley respectivo, el 24 de abril de 1972.

En mayo de ese mismo año, se creó por decreto, en adición a la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado (ISSSTE), el Fondo de la Vivienda del ISSSTE (FOVISSSTE), para otorgar créditos hipotecarios a los trabajadores que se rigen por el apartado B de la Ley Federal del Trabajo. Sin embargo, fue hasta 1983, cuando el derecho a la vivienda se elevó a rango constitucional y se estableció como una garantía individual.

Aun y cuando de una acción reflejo al escuchar “casa” todos podríamos entender su significado, lo real, es que la magnitud de la institución que es la vivienda tiene un alcance amplio y diverso, y aun cuando existen instrumentos internacionales que lo comprende, el que mejor lo enmarca es el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en su artículo 11 primer párrafo que señala:

- 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un **nivel de vida adecuado** para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y **vivienda adecuados**, y a una **mejora***

continua de las condiciones de existencia⁴⁴⁵. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.⁴⁴⁶

Vemos como entonces, si bien cada nación tiene respetando el principio de autodeterminación, su propia regulación en materia de acceso a la vivienda (INFONAVIT en el caso de México), esta debe respetar ciertos **estándares mínimos** que la comunidad global ha encontrado y superado a lo largo de su historia. Son las experiencias en todo el mundo, de las necesidades básicas que deben ser cubiertas para respetar el libre desarrollo de la vida las que hacen que los mecanismos internacionales como el ya mencionado cobren legitimidad para con las personas.

La ley del IVA en su capítulo II de la enajenación, contempla la figura de la **exención**, esta no es otra cosa más que los supuestos en los que a pesar de realizarse el hecho imponible no nace la obligación de contribuir.⁴⁴⁷

Como el dispositivo que resguarda el mínimo vital a la vivienda (exención), este encuentra su fundamentación en las siguientes líneas:

*Artículo 9o.- **No se pagará** el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:*

*II.- **Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación**. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.*⁴⁴⁸

Vemos como el legislador ordinario respeta la dignidad de la persona al no

⁴⁴⁵ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en su artículo 11 primer párrafo

⁴⁴⁶ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

⁴⁴⁷ Sainz de Bujanda, Fernando. Sistema de Derecho financiero. Tomo I, volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985). Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

⁴⁴⁸ Ley del impuesto al valor agregado artículo 9.

hacerle coercible el pago de contribución alguna en el rubro de viviendas, aun y cuando la enajenación es un acto de comercio y por consiguiente afecta de manera positiva el patrimonio de los sujetos.

Aún y cuando la ciencia del Derecho hace una descripción un tanto romántica de este tema, sabemos que existe un gran sector que no cuenta con las condiciones mínimas para existir, esto debido, a que en el mejor de los escenarios los que contarán o estuvieran por hacerse de su hogar, muchas veces estos son elaborados en condiciones de marginación, pareciera que con Dolo en la mayor parte de los casos (materiales de dudosa calidad, terrenos con rellenos defectuosos, sin servicios básicos, etc.). Por esa el máximo tribunal de alzada en México, sea pronunciado invocando y respetando los instrumentos universales de los que la nación es parte, tal es el caso de los criterios jurisprudenciales siguientes, los cuales se citan desde sus puntos más relevantes:

Características:

(a) Debe garantizarse a todas las personas;

(b) No debe interpretarse en un sentido restrictivo;

*(c) Para que una vivienda se considere "adecuada" requiere contar con los elementos que garanticen **un nivel mínimo de bienestar** a quien la habite, esencialmente, una infraestructura básica adecuada, **que proteja de la humedad, la lluvia, el viento, así como riesgos estructurales, con instalaciones sanitarias y de aseo, un espacio especial para preparar e ingerir los alimentos, espacio adecuado para el descanso, iluminación y ventilación adecuadas, acceso al agua potable, electricidad, y drenaje; y...***⁴⁴⁹

⁴⁴⁹ 1a. CXLVIII/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tomo I, Abril de 2014, Página. 801.

*Los Estados deben asegurarse de que **las viviendas tengan acceso a la prestación de servicios** como recolección de basura, transporte público, servicio de ambulancias o de bomberos.*

*Por ello, una infraestructura básica de nada sirve si no tiene acceso a servicios básicos como son, enunciativa y no limitativamente, los de: **iluminación pública, sistemas adecuados de alcantarillado y evacuación de basura, transporte público, emergencia, acceso a medios de comunicación, seguridad y vigilancia, salud, escuelas y centros de trabajo a una distancia razonable.** De ahí que si el Estado condiciona el apoyo a la vivienda a que se resida en un lugar determinado, bajo la consideración de que lo hace con la finalidad de satisfacer el derecho fundamental a la vivienda digna y decorosa de los gobernados, la vivienda que otorgue debe cumplir no sólo con una infraestructura básica adecuada, sino también con **acceso a los servicios públicos básicos, incluyendo el de seguridad pública** ya que, en caso contrario, el Estado **no estará cumpliendo con su obligación** de proporcionar las condiciones para obtener una vivienda adecuada a sus gobernados.⁴⁵⁰*

Vemos como entonces la vivienda no es un tema menor, sino de una gran envergadura que es parte de esa ecuación existencial de la persona para su libre y “normal” desarrollo, pero, entendemos perfectamente que la ley del IVA, esta, como una carga fiscal, busca en materia del respeto al mínimo exento con el instrumento de la exención, que no se le cobre al destinatario final de la operación el impuesto correspondiente por la adquisición de su inmueble, pero es ahí donde viene la pregunta: ¿es suficiente todo esto para que las personas tengan derecho al acceso de la vivienda?

Partiendo de la idea de que México tiene una alta tasa de desempleo y en consecuencia marginación, la realidad que se vive al menos dentro de nuestro territorio, es que casi 36 millones de personas carecen de una vivienda digna, cifra que representa el 31% de casas deshabitadas y suman 9 millones de

⁴⁵⁰ 1a. CCV, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Decima Época, Tomo I, Junio de 2015, Pág. 583.

hogares con rezago habitacional.

El hacinamiento se concentra en 561,000 hogares, mientras las viviendas con materiales en deterioro y los que no tienen óptimas condiciones agrupan a 1 millón 100,000 y 7 millones 300,000 unidades, respectivamente.⁴⁵¹

Es una dicotomía en relación al tema, ya que las cifras dan una fuerte sacudida al catálogo de buenas intenciones que se recopilan desde el ámbito nacional e internacional.

Siempre sea entendido que quien busca ocupar una vivienda digna no solo para él, sino para los suyos, debe de adquirirla (crédito o enajenación a una sola exhibición), pero, ¿en verdad es tan malo tener un alquiler de una casa con las mejores condiciones?, ¿Por qué no tener una renta competitiva que permita y no limite los demás gastos esenciales de la persona?

Es de observancia obligatoria el modelo alemán en el cual hay cifras que ronda en el 42% de los hogares que son propiedad de quien la habita, el 53% son inquilinos del mercado privado y solo el 5% son arrendatarios de vivienda social.⁴⁵²

Esto es posible por toda una estrategia no solo fiscal, sino de parámetros comerciales, económicos y jurídicos, para muestra un botón y es que el uso de la vivienda debe contribuir al bien de la comunidad, las rentas están reguladas para así no caer en prácticas desmedidas (en 3 años no puede incrementarse más del 20%)⁴⁵³, hay protección para los propietarios que son el acceso a la acción jurisdiccional para incrementar sus alquileres en forma permitida, pero para mi gusto lo más importante, es la concepción que se tiene del no acceso a la vivienda digna:

⁴⁵¹ Galván Hernández, Jorge, "Derecho a la vivienda", *DH Magazine*, México, Núm. 87, Julio 2015, paginas 6-9, http://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/mexicanos+sin+vivienda/WW/vid/58177514

⁴⁵² Urban hábitat, Europa del oeste, 20 de Octubre de 2014, <https://www.wm-urban-habitat.org/esp/alemania-2/#Calidad-de-la-Vivienda>

⁴⁵³ Wuchermiete, artículo 5 del Código Penal Económico

- Las personas sin hogar son considerados una amenaza para el orden público.
- Asistencia en la formación y búsqueda de empleo.⁴⁵⁴

Para concluir este capítulo vemos como la vivienda sea cual sea el acto que le de origen (renta, crédito o enajenación) debe tener no solo la protección del mecanismo inserto en la ley del IVA (exención), sino que debe acompañarse de otros rubros que busquen parte de las condiciones existenciales de la persona y así este puede seguir su normal desarrollo e impulso social.

⁴⁵⁴ Op. Cit.

CONCLUSIONES.

Que el derecho al mínimo vital encuentra su fundamento en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el estado social. Este derecho se fundamenta en la solidaridad y la libertad considerando que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de necesidades básicas.

Que en nuestro país la Suprema Corte de Justicia analizó este derecho desde las aristas jurisprudenciales e internacionales considera que se encuentra fundamentado en nuestro ordenamiento constitucional en los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123.

Que es un derecho humano porque se fundamenta en los tratados internacionales de derechos humanos de los cuales México es parte y se compromete a respetar entre ellos el Pacto de los derechos económicos sociales y culturales.

Que el derecho al mínimo vital no tiene su origen en la materia tributaria que es un derecho innominado de la jurisprudencia internacional que su concepto se refiere a la protección del ser humano para vivir dignamente, y que los mínimos existenciales de subsistencia que se establecen son: la salud, la educación, la cultura, la vivienda, la alimentación, el vestido, el agua aunque pueden existir otros.

Que el origen más moderno del concepto se estableció en 1990 en el Tribunal Constitucional alemán (y no en Colombia) donde se pronunciaron sentencias donde se afinaba la vigencia del principio constitucional que prohíbe gravar la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos se precisaba el alcance subjetivo del mínimo existencial y lo que es más importante, se establecían criterios válidos para su cuantificación.

El mínimo vital, como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se trata de una garantía de las personas, por virtud del cual el legislador tributario, al momento de diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar 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 introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

Una de las vinculaciones del derecho al mínimo vital es que se exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados

Un recorrido al desarrollo expuesto nos permite afirmar que si el hecho imponible es indisociable del principio de capacidad económica, el legislador, vía "mínimo no imponible" debe proteger la garantía constitucional de esta última.

Que el principio de proporcionalidad tributaria constitucional se subsume en el principio de equidad y se integra con los conceptos de proporcionalidad (capacidad contributiva) y progresividad.

Estamos ante un caso de protección concreta con bases constitucionales, no ante cualquier protección, porque lo contrario importaría una menor importancia sin fundamento válida aquella protección y modificar o anular el mínimo vital no gravado es dar una mayor dimensión al hecho imponible sin tener en cuenta los fundamentos jurídicos que hacen a la existencia digna del contribuyente.

Que el mínimo vital no debe centrarse solo en la obtención de riqueza que presenta aptitud para la contribución, y por lo tanto no debe identificarse exclusivamente con la renta de los ciudadanos, sino que también su patrimonio y consumo constituyen índices expresivos de capacidad económica por lo que también deben existir mecanismos de protección a salvaguardar lo indispensable.

Que la reducción o anulación del mínimo vital en el impuesto a la renta, se inscribe en un comportamiento propenso a gravar cada vez con mayor intensidad el ingreso en forma objetiva y no la renta derivada del mismo.

Que la reducción en los mecanismos del mínimo vital como sucedió en la reforma fiscal del 2014 en nuestro país, amparado bajo el argumento del Estado en el “bienestar social” es un arbitrio donde solo se computa cuanto rinde menguar el mínimo existencial para aumentar la recaudación y que es una regresión del derecho humano en estudio, violando el principio de progresividad de los derechos humanos.

Que el principio de proporcionalidad (capacidad económica) en su enfoque constitucional, se refiere a que todos tiene que pagar impuestos, pero en la medida que puedan y sobrevivan dignamente en el mundo que transitan.

Que bajo el principio de equidad la desigual imposición en casos iguales constituye una inequívoca violación de la garantía constitucional, por ende, si todos los individuos tienen iguales necesidades primarias para sobrevivir, con abstracción de sus ingresos, carece de valor constitucional que unos puedan computar la detracción en la base imponible de dichas necesidades y otros no.

La susodicha equidad es probablemente el más importante objetivo de la política impositiva al momento de valorar la base imponible.

Que por principio todos los seres humanos tenemos las mismas necesidades básicas de subsistencia, el legislador no debe definir de modo diferente los

mecanismos encaminados a proteger los mínimos existenciales tan desde luego las necesidades de procura existencial son iguales para todos, de esta manera en la materia tributaria para configurar la base imponible y aplicar tales mecanismo no debe alterar el principio de igualdad constitucional.

No resulta prudente sujetar el cumplimiento del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, a una figura jurídica exclusiva, sino que al contrario, para cumplir con ese propósito pueden servir diversas figuras como las exenciones generales, -o limitadas bajo algún criterio válido-; las deducciones generalizadas; las deducciones concretas por concepto; la valoración de condiciones sistemáticas, como puede ser la apreciación de la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive, las indirectas como es la tasa del cero por ciento.

No todas las previsiones fiscales beneficiosas exenciones, estímulos, reducción de tasas impositivas, entre otras constituyen medidas dirigidas a salvaguardar el derecho al mínimo vital. Sostener una posición contraria implicaría que toda norma tributaria que establezca un estímulo fiscal lato sensu, por ese solo hecho, concurre a la finalidad que busca dicho derecho, cuestión que no es exacta pues el legislador puede o no seleccionar dichas previsiones beneficiosas con el objeto de incentivar o desincentivar diversas actividades económicas según sean o no necesarias para el desarrollo nacional. No debe perderse de vista que existen previsiones tributarias que persiguen fines extrafiscales.

Que el legislador debe valorar los niveles de liberación de la carga porque es quien posee la legitimación de la imposición tributaria y que la adecuación del impuesto con el principio de proporcionalidad no basta con analizar el hecho imponible, sino que es preciso la cuantificación de la riqueza gravada y quien es el obligado a contribuir.

Que la ley del impuesto sobre la renta establece mecanismos para salvaguardar el derecho al mínimo vital tales como las deducciones autorizadas presentadas en la

declaración anual de las que podemos mencionar los gastos médicos, los intereses por vivienda, la seguridad social y el estímulo de educación.

El legislador debe esforzarse en distinguir la diferencia entre ingreso y renta neta, porque el criterio de deslinde entre una y otra cosa se lo debe efectuar poniendo especial cuidado en respetar el orden constitucional y sobre todas las cosas en no hacer a un lado en que consiste el mínimo vital.

Que el régimen de incorporación fiscal establecido como opción de tributación para los que menos obtienen riqueza en la ley del impuesto sobre la renta, no cuenta con un mecanismo directo de un mínimo exento, que la desgravación que contempla de 10 años de tal contribución, obedece más a incentivarlos a regularizar su situación fiscal que a salvaguardar su dignidad humana.

Que en nuestro país los únicos que gozan literalmente de una exención por disposición constitucional (y no por la ley de renta) son aquellas personas que en sentido estricto ganan un salario mínimo y superando esa cantidad ya no tienen exención alguna, por lo que el principio de progresividad no se cumple al no mantener fija la exención mínima en cualquier otro nivel de capacidad económica.

Que la ley del impuesto sobre la renta no mantiene un mecanismo que salvaguarde el vestido como categoría de dignidad humana.

Que la vivienda no tiene un mecanismo de disminución en la ley del impuesto predial de los Estados, sin embargo existen programas de apoyo de disminución del impuesto para las personas de la tercera edad.

Que la ley del impuesto al valor agregado en nuestro país utiliza mecanismo de salvaguarda a través de la tasa cero, protegiendo las categorías de derecho a la alimentación y la canasta básica, derecho al agua, derecho esparcimiento a la cultura y arte, derecho a la salud, derecho a la educación, derecho a la vivienda,

sin embargo el uso de vestido como categoría que entra dentro de la dignidad humana no tiene algún tratamiento específico.

Que no todos los alimentos se encuentran a la tasa cero por ciento en materia de impuesto al valor agregado al menos los que pasan por un proceso de industrialización esos no quedan comprendidos.

Que el derecho al mínimo vital debe venir presidida por criterios de generalidad, tanto en sentido objetivo, respecto de todo tipo de manifestaciones de riqueza como es la renta, el patrimonio o el consumo, como en un sentido subjetivo en relación al destinatario de la carga o el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Que el derecho al mínimo vital y su vinculación con los principios de proporcionalidad y equidad consiste en la teoría de que se trata de un monto necesario para sustentar la vida y que carece de capacidad gravable, donde la imposición ya sea directa o indirecta solo puede regir en el exceso arriba del básico, utilizando para ello mecanismo para proteger las categorías de dignidad humana sustentada en los instrumentos jurídicos nacionales y supranacionales.

BIBLIOGRAFIA EN GENERAL.

- ALARCÓN GARCÍA, Gloria *El Principio de la renta objetiva en la jurisprudencia alemana* - Revista Euroamericana de Estudios Tributarios” - Ediciones Estudios Financieros - N° 1 – Madrid (España)
- ALEXY, Robert, Teoría de los Derechos Fundamentales, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.
- ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel *El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo*, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n° 205, 1990.
- ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel, Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid 1993.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *El sustituido del contribuyente*, en AA.VV. comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (libro homenaje a SAINZ DE BUJANDA), vol. 1. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo *Derecho Fiscal* Treceava Edición, Themis, México 1998
- ASOREY, Rubén O. (director), Protección Constitucional de los Contribuyentes, Marcial Pons, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Católica Argentina, EDUCA- Marcial Pons, Madrid 2000.
- BAENA AGUILAR, Ángel, La Obligación Real de Contribuir en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi Editorial, Madrid 1994.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan y SOLER ROCH, María Teresa *Materiales de Derecho Financiero*, Tercera Ed, España, Librería compás, 1999
- BENDA, Ernesto, Dignidad Humana y Derechos de la Personalidad, en Manual de Derecho Constitucional, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid 1996;

- BENDA, Ernesto, *El Estado social de derecho*, en Benda et al, Manual de Derecho Constitucional, Edición española de López Pina A. Madrid, Marcial Pons, 2001
- BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE, Manual de Derecho Constitucional, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid 1996.
- BENVENUTO Griziotti *Principios de la ciencia de las finanzas*, traducción por Dino Jarach con un estudio introductorio del traductor sobre la teoría financiera y notas de referencia al sistema financiero argentino. Segunda Ed. Argentina Abeledo Perrot. 1997.
- BERNAL PULIDO, Carlos, El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2005.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang *Escritos sobre derechos fundamentales*, Requejo Pagés, Juan Luis y Villaverde Menéndez, Ignacio (trads), Baden-Baden, Nomos, 1993.
- BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión del derecho tributario español: consideraciones* Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, Borja, Rodrigo, Enciclopedia de la Política. Tercera ed., México. Ed. Fondo de Cultura Económica, 2002
- BRADFORD, David *Untangling the income tax* Harvard University Press Cambridge 1986
- BREÑA CRUZ, Fernando y GARCÍA MARTÍN, José Aurelio. *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio, El Mínimo Exento, en el Sistema Tributario Español, Marcial Pons, Madrid 1999.
- COLIN, Gillion y JOHN Turner, *Pensiones de Seguridad Social. Desarrollo y Reforma*. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, España, 2002
- COMISIÓN Meade. *Estructura y reforma de la imposición indirecta*. (Traducido por Emilio Albi Ibáñez). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

- CORS MEYA, Xavier, *Los principio de justicia tributaria en la L.G.T en VV.A.A.* comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (libro homenaje a SAINZ DE BUJANDA), vol. 1. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- CORTES DOMINGUEZ, La Capacidad Contributiva y la Técnica Jurídica, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 60/65.
- COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Estado social y derechos de prestación*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989
- COSTA, Regina H *Principio da capacidade de contributiva* Malheiros Editores Ltda. - San Pablo (Brasil) – 1993
- DALLA VIA, Alberto Ricardo, Estudios Sobre Constitución y Economía, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2003.
- DE LA GARZA Sergio Francisco *Derecho Financiero Mexicano* Editorial Porrúa México 1994.
- DE MITA, Enrico *I limiti costituzionali della tassazione* en Diritto e Patrica Tributaria, 1994, parte prima.
- DE MITA, Enrico *Fisco e Costituzione* Ed, Giuffre, Milano, 1984.
- DÍAZ ALEMÁN, German y ORTEGA MORALES, Raymundo, *Principios y Fundamentos de la Seguridad Social* 2da parte, Universidad Autónoma de Sinaloa. Facultad de Economía, UNAM, México, 2009.
- DÍAZ, Vicente O. *¿Existe el mínimo no imponible?* Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) TOMO XXXIII Agosto 2012.
- DOMÍNGUEZ DE OLIVEIRA, José M. *Capacida de contributiva* Editorial Renovar Ltda. - Río de Janeiro (Brasil) 1988
- DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime, Pagos Provisionales del ISR, Academic Edition, Law Shools, México, VLex Global, 2015
- EINAUDI, Luigi *Mitos y paradojas de la justicia tributaria.* Ed. Ariel, Barcelona, 1963.

- ESTRADA LARA Juan *La Defensa Fiscal* Editorial PAC México 1999, pag.234.
- FERLAZZO NATOLI, Luigi. *Fattispecie tributaria e capacita contributiva*. Ed. Giuffre, Milán, 1979.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, México, Mc Graw Hill, 1998.
- FLORES ZAVALA Ernesto *Elementos de finanzas públicas mexicanas los impuestos*, México Porrúa 1977
- FUENTES QUINTANA, Enrique *Introducción a la obra de Fritz Neumark, Principios de la Imposición"* Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Segunda edición, Madrid, 1994.
- GAFFURI, Franco. *L'auitudine a/la contribuzione*. Ed. Giuffre, Milano, 1969
- GAFFURI, Franco. *Lezioni di diritto tributario*. Ed. Cedam, Padova, 1989
- GARCÍA BUENO, Marco Cesar *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2000
- GARCÍA BUENO, Marco César, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal*, Coord. Gabriela Ríos Granados, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F., *El Principio de Capacidad Contributiva, Evolución Dogmática y Proyección en el Derecho Argentino*, Universidad Austral, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2004.
- GARCIA FRIAS, Ángeles *Influencia de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el IRPF*, en Cuadernos Jurídicos, núm. 44, Septiembre de 1996, España.
- GARCIA FRIAS, Ángeles, *Balance de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el Impuesto Sobre la Renta*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 122, Madrid 2004;

- GÓMEZ TREJO, Omar *Los derechos a la alimentación, al agua, a la vivienda, contenidos en el artículo 4º. Constitucional a la luz del derecho internacional de los derechos humanos en México*, en Mac-Gregor Poisot, Eduardo Ferrer, *Derechos Humanos en la Constitución: comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana (comp.)* Universidad del Deusto, Bilbao 1997
- GONZALEZ MÉNDEZ, Amelia, *La Determinación de la Capacidad Económica Sujeta a Gravamen: los Conceptos de Base Imponible y Base Liquidable, en Estudios Sobre el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, coordinado por Yebra Martull-Ortega, Perfecto, García Novoa, César, López Días, Antonio, Lex Nova, Valladolid 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de personas físicas*. Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid España, 2000
- HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, Barcelona 1998.
- HERRERA MOLINA, Pedro, *Fundamento y Configuración del Mínimo Personal y Familiar, en obra conjunta El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro, *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid 1990.
- HESSE, Conrado, *Significado de los Derechos Fundamentales, Manual de Derecho Constitucional*, Instituto Vasco de Administración Pública, Marcial Pons, Madrid 1996.
- JIMENA QUESADA, Laura, *La Europa Social Y Democrática De Derecho*, Ob. Cit., Pág. 277 y Martín Mateo, R., “La Calidad De Vida Como Valor Jurídico” En Vvaa., *Estudios En Homenaje Al Profesor Eduardo García de Enterría*,

- Tomo II “De Los Derechos Y Deberes Fundamentales”, Civitas, Madrid, 1991
- LA ROSA, Salvatore *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*. Ed. Giuffrè, Milano, 1968.
- LANDA, César, *Dignidad de la Persona Humana, Cuestiones Constitucionales*, Número 7, julio-diciembre 2002, México.
- LANG, Joachim, *Tributación Familiar [El cambio de orientación de la jurisprudencia constitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional Federal (BVerfG) de 3-11-1982 y la reforma de la tributación familiar*, en Hacienda Pública Española, número 94, Madrid 1985;
- LANG, Joachim, *Tributación Familiar, Hacienda Pública Española*, Número 94, 1985.
- LANZIANO. *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1979.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Tecnos, Madrid 1988;
- LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Editorial. Tecnos, Madrid, 1989; P. Herrera Molina, *La exención tributaria*, Editorial. Colex, Madrid, 1990.
- MAFFEZZONI, Federico. *Il Principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Ed. Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1970.
- MANUEL GARCÍA-Pelayo y Alonso, *Derecho constitucional comparado*, Madrid, Alianza, 1984 7ª edición 1961.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España
- MARTINEZ FERNANDEZ, Javier (coord.), HERRERA MOLINA, Pedro (coord.), SAEZ FERNANDEZ, Felipe (coord.), SERRANO ANTÓN, Fernando

- (coord.), *El Mínimo Personal y Familiar en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid 2000.
- MARTÍNEZ RIVERA Sergio Efrén, *La Canasta Básica Alimentaria en México 1980-1998: Contenido y Determinantes*" Tesis UNAM- Facultad de Economía, México, D.F.:2001
- MENCHU, M. *La Canasta Básica de Alimentos En Centro América*. Publicación INCAP ME/105. Guatemala Julio 2002.
- MILL, John Stuart. *Principios de economía política*. (Traducido por Teodoro Ortiz). Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1943.
- MORENO MORENO, M. Carmen, PAREDES GOMEZ, Raquel, *Los Determinantes de la Capacidad de Pago en el Impuesto Sobre la Renta Personal: un Estudio a Través de Legislación Comparada en los Países de la Unión Europea*, Crónica Tributaria, número 94, Madrid 2000.
- MOSCHETTI, Francesco *El principio de capacidad contributiva* Instituto de Estudios Fiscales – Madrid (España)
- MURILLO TORRECILLA, Javier. *Hacia un concepto de justicia social* Revista Iberoamericana, Volumen 9. 2011.
- MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Ed. Mc Graw-Hill, 5ª edición, 1992.
- MUSGRAVE, Richard A. *Los principios de equidad en la Hacienda Pública en La influencia de la Hacienda Pública en el quehacer político*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.
- NEUMARK, Fritz: *Principio de la Imposición* - Instituto de Estudios Fiscales – Madrid (España).
- PADILLA MORENO, Javier, *Régimen Fiscal de la Seguridad Social y SAR*, México, Ed. Themis, 2006

- PALAO TABOADA, Carlos *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva* en Estudios jurídicos en homenaje del profesor Federico de Castro, vol. 111. Ed. Tecnos, Madrid, 1976,
- PECES-BARBA MARTINEZ, Gregorio, *La Dignidad de la Persona desde la Filosofía del Derecho*, 2ª edición, Instituto de Derechos Humanos “Bartolomé de las Casas”, Universidad Carlos III, de Madrid, DYKINSON, Madrid 2003.
- PÉREZ CHÁVEZ, José, *Derecho Fiscal*, Academic Edition, Law Shools, México, VLex Global, 2015
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Editorial Civitas. Décima Edición. Madrid. España.
- PEREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid 1992.
- PIGOU, ARTHUR C. *Hacienda Pública*. (Traducido por Gonzalo Guasp). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974
- PONCE DE LEÓN Armenta, L.M., *Sistema Jurídico de la Seguridad Social en México*, instituto de investigaciones jurídico, México, 1988, Fundamento Constitucional Capitulo III.
- PONS Y GARCÍA, Jorge Vladimir, *Los impuestos Indirectos en las operaciones de comercio electrónico Estudio previo a la Unificación Fiscal Internacional*, Editorial Académica española, Saarbrucken, Alemania 2011.
- PRIEGO ÁLVAREZ, Freddy *La Potestad tributaria normativa* en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, Ed. Porrúa, 2008.
- PRIETO SANCHIS, *Ley Principios, Derechos*, Instituto de Derechos Humanos “Bartolomé de las Casas”, Universidad Carlos III, de Madrid, DYKINSON, Madrid 1998.

- RIOS GRANADOS, Gabriela, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, (1ª parte) Puntos Finos, Dofiscal, número 203, México 2012.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, Instituto de investigaciones jurídicas UNAM, *Derechos Humanos de los Contribuyentes a la Luz del Artículo 31 fracción IV y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*, México D.F.:2013.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho financiero*. Tomo I, volumen I (1975), Tomo I, Volumen II (1985). Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel, *El Nuevo Sistema de Mínimo Personal y Familiar en la Ley Española del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios Constitucionales Tributarios*, en Nueva Fiscalidad, número 4, julio-agosto 2009.
- SANCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2007.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas, edición, 2007.
- SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso *Derecho Fiscal Mexicano* Porrúa México, 2010.
- SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés, *La Familia en el Nuevo Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, en *Estudios Sobre el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, coordinado por Yebra Martull-Ortega, Perfecto, García Novoa, César, López Días, Antonio, Lex Nova, Valladolid 2000.
- SCHIAVOLIN, Roberto. *“Il collegamento soggettivo”*, en AA.VV. la capacità contributiva. Ed. Cedam, Padova, 1993.
- SELIGMAN EDWIN Robert Andersen *Essays taxativos New York 1895* cap.1 existe una traducción del castellano en el capítulo primero de dicha obra bajo el título del desarrollo de la imposición en hacienda pública española.

TRUEBA URBINA, Jorge, *Derecho de la Seguridad Social*, México, Librería
Herreros Editorial, 1954

UCKMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*,
Temis, Bogotá Colombia, 2002.

VELARDE ARAMAYO, María *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*
Marcial Pons – Madrid (España)

VICENTE-ARCHE Domingo, Fernando. *Elementos cuantitativos de la obligación
tributaria* en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública n° 60.

ZÁRATE MARCO, Anabel *El mínimo personal y familiar en el IRPF Crónica
Tributaria* - Instituto de Estudios Fiscales - N° 93 – Madrid (España) – 2000

BIBLIOGRAFIA PAGINAS ELECTRÓNICAS, LEYES Y LEGISGRAFÍA.

<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/t-011-98.htm> Para más
información, véase las sentencias: T-426/1992, T-011/1998, T-384/1998, T-
1002/1999, T-148/2002, T-391/2004 y T 249/2005, T-202/1995, SU-225/1998.

<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01417-2005-AA.html>

<http://www.un.org/es/documents/charter/> La Carta Internacional de Derechos
Humanos.

[http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-
DeclaracionUniversal.htm?gclid=COCe6cyN174CFQIT7AodqmlAoQ#Texto](http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/1948-DeclaracionUniversal.htm?gclid=COCe6cyN174CFQIT7AodqmlAoQ#Texto)

http://www.oas.org/dil/esp/tratados_A

[41 Carta de la Organizacion de los Estados Americanos.htm](http://www.oas.org/dil/esp/tratados_A)

<http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

<http://eur>

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0389:0403:ES:PDF

2a./J. 12/2015 (10a.). **Localización:** [J]; 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro
15, Febrero de 2015; Tomo II; Pág. 1575. **2a. /J. 12/2015 (10a.). Emisor:** Segunda
Sala Novena Época. Instancia: Pleno .Fuente: Semanario Judicial de la
Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P. XIX/2000 Página:
112

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Agosto de 1999. Tesis: P. LIX/99

http://www.who.int/topics/human_rights/es/ (12:02 a.m./10/05/2016).

www.monografias.com/trabajos-pdf5/fundamentos-educacion-basica.

<http://www.cidh.org/Basicos/Spanish/Basicos1.htm>. Americana, Bogotá, Colombia, 1948.

<https://www.cidh.oas.org/annualrep/93span/indice.htm>

<http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>

Tesis: 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Novena Época, Página: 793 DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

Tesis: P. VI/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. Libro 1, Tomo I, Pág. 135. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Tesis P. X/2013 (9a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Tomo I, Página: 133 DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.

Tesis: 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Novena Época, Enero de 2009, Página 547. *DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.*
Tesis: 1a. XCVII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Novena Época, Página: 793 DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

¹<http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=114032&SeguimientoID=274>

Tesis: P. VI/2013 (9a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época. Libro 1, Tomo I, Pág. 135. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

¹ Tesis P. X/2013 (9a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Décima Época Tomo I, Página: 133 DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR

CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.

Tesis: 1a. X/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Novena Época, Enero de 2009, Página 547. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.

Véase el voto particular del ministro José Ramón Cossío Díaz, https://www.scjn.gob.mx/PLENO/Solicitudes%20de%20Investigacin/15_2_2.pdf.

Tesis: I.4o.A.88 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. III, Marzo de 1996, p. 1044

Tesis Aislada número:P. XXXV/2010 , Novena época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Número: XXXII Páginas: 243

<http://www.significados.com/equidad-social/> Consultado el 21 de mayo de 2016 en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/a_salariado/Paginas/default.aspx

¹http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/profesionista/Paginas/default.aspx

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/arrendador/Paginas/default.aspx

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/empresarios/Paginas/default.aspx

Colin Gillion, "organismos internacionales"

<http://www.ilo.org/public/spanish/about/iloconst.htm#prehttp://www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/convenios/Conv06991-2.htm>

<http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/viewFile/81175/105663> (19:31; 31/05/2016).

Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General N° 13. El derecho a la educación (artículo 13 del Pacto), 1999, numeral 31.

Cárdenas, L. (1985). Diccionario terminológico de ciencias médicas. México, D.F.: Salvat.

De la Torre Torres, R. M. (2006). El Derecho a la Salud. UNAM: Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Salud, O. P. (1991). Constitución de la Organización Mundial de la Salud. Documento Oficial núm. 240 (pág. 23). Washington: Documentos básicos.

Convenido sobre asistencia médica y prestaciones. (s.f.). Obtenido de http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:121000:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:312275

Ley 14/1986, de 25 de Abril, General de Sanidad. (s.f.). Obtenido de http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l14-1986.html (Entrada en vigor: 27 mayo 1972) Adopción: Ginebra, 53ª reunión CIT (25 junio 1969) - Estatus: Instrumento actualizado (Convenios Técnicos)".

Comité para la Protección de los Derechos de las Personas que Viven con el VIH. (s.f.). Obtenido de <http://www.achpr.org/mechanisms/hiv-aids/>

Relator Especial sobre el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental. (s.f.). Obtenido de <http://www.ohchr.org/EN/Issues/Health/Pages/SRRightHealthIndex.aspx>

Organización Mundial de la Salud. (s.f.). El Derecho a la Salud. Folleto Informativo N.31, pág. 58.

CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE TODOS LOS TRABAJADORES MIGRATORIOS Y DE SUS FAMILIARES, recuperado el 5 de Septiembre de 2015 en: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/D21.pdf>

CONVENCIÓN SOBRE EL ESTATUTO DE LOS REFUGIADOS, recuperado el 5 de Septiembre de 2015 en: https://www.oas.org/dil/esp/1951_Convenci%C3%B3n_sobre_el_Estatuto_de_los_Refugiados.pdf

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES <http://www.uv.mx/uge/files/2014/05/Pacto-Internacional-de-Derechos-Economicos-Sociales-y-Culturales.pdf>

CONVENCIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN RACIAL, recuperado el 5 de Septiembre en: http://www.asamblea.gob.ni/stp-pia/Tratado3_n.pdf

CONVENCIÓN SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LA MUJER, recuperado el 5 de Septiembre en: http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/100039.pdf

CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO, recuperado el 5 de Septiembre en: [http://www.unicef.org/ecuador/convencion\(5\).pdf](http://www.unicef.org/ecuador/convencion(5).pdf)

CONVENIO NUMERO 117 SOBRE POLITICA SOCIAL, recuperado el 5 de Septiembre en: http://www.cedhsinaloa.org.mx/documentos/normatividad/n_LMInternacional/conv-enio-117politicaSocial.pdf

CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD, recuperado el 5 de Septiembre en: <http://www.un.org/esa/socdev/enable/documents/tccconvs.pdf>

https://es.wikipedia.org/wiki/Canasta_b%C3%A1sica_de_alimentos

Sobre la importancia de la educación en materia de los derechos de las mujeres (Muñoz 2009: 171-183).

Suárez Peralta Vs. Ecuador. **Fecha de Resolución:** 21 de Mayo de 2013. **Acto:** Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. **Solicitante:** Ecuador **Emisor:** Corte Interamericana de Derechos Humanos
Sutorius, Mies; Rodríguez, Sonia, “La fundamentalidad del derecho al agua en Colombia”, Revista Derecho del Estado, núm. 35, julio-diciembre, 2015, pp. 243-265, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337643091009>

1a. CXLVIII/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Decima Época, Tomo I, Abril de 2014, Pagina. 801.

1a. CCV, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Decima Época, Tomo I, Junio de 2015, Pág. 583.

Organización de Naciones Unidas, Consejo Económico Social, Cuestiones sustantivas que se plantean en la aplicación del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación

Organización Mundial de la Salud, Derecho al Agua, Folleto Número 35, 2011 Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda” – Reus – Madrid (España)

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Protocolo de San Salvador. Artículo 13. Derecho a la Educación.

Organización Mundial de la Salud. (s.f.). El Derecho a la Salud. Folleto Informativo N.31, pág. 58.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. Artículo XII.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa México.

Declaración Universal de los Derechos Humanos

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del impuesto al valor agregado

Código Civil.

Ley Federal del Trabajo.

Código Fiscal del Estado de Tabasco.

Ley de Hacienda para el Estado de Tabasco.