

SCJN: El principio de generalidad tributaria *versus* las exenciones tributarias



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y consultoría corporativa
Tiene 26 años en la firma

INTRODUCCIÓN

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en sesión privada del 6 de junio de 2012, al resolver el Amparo en Revisión 1/2012, emitió la tesis aislada bajo el rubro: *PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES*, en la cual, el Alto Tribunal vuelve a tratar el tema del principio de generalidad en materia tributaria, de manera similar al criterio anteriormente emitido por la Primera Sala mediante la tesis 1a. IX/2009, identificada con el número de registro 168127, bajo el rubro: *GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCE DE ESTE PRINCIPIO*.

Cabe destacar que ambos criterios son congruentes al afirmar que el principio en cita emana de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el cual debe ser observado por el legislador al crear los tributos.

Asimismo, aclara que ese principio debe ser interpretado en dos vertientes, a saber: **(i)** en *sentido afirmativo*, como la obligación de contribuir al gasto público a cargo de todos los mexicanos, y de los demás sujetos obligados, conforme a las leyes especiales, debiendo el legislador –en este último caso– identificar a todos los sujetos que detenten capacidad contributiva, sin atender a criterios de nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza u otros, y **(ii)** en *sentido negativo*, como la prohibición a cargo del propio creador de las normas tributarias para otorgar privilegios –o áreas inmunes a los tributos– sin que éstos se encuentren plenamente justificados con Sede Constitucional, motivo por el cual las formas de liberación de las cargas fiscales deben ser “totalmente excepcionales” y “deben evitarse”.

La reciente tesis que se analiza, emitida por la Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal, es del tenor siguiente:



PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES. *Del artículo 31 y de su fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos derivan diferentes principios que el legislador debe considerar al crear una norma tributaria, entre ellos, el de generalidad, el cual establece en sentido afirmativo la obligación de contribuir para el gasto público, y para el legislador, la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios o áreas inmunes, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse.*

Amparo en revisión 1/2012. Juan Pablo Guerrero Amparán. 21 de marzo de 2012. Cinco votos; Margarita Beatriz Luna Ramos votó con salvedad. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES Y OTRAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS

Todas las contribuciones, por su propia naturaleza, persiguen esencialmente un fin recaudatorio y son destinadas, en principio, a sufragar el gasto público, aunque pueden –por excepción– atender adicionalmente a fines *extrafiscales*, con el propósito de regular algunos aspectos económicos, sociales o de salud pública, inclusive, sin que por ello dejen de estar sujetas al cumplimiento de las garantías tributarias contenidas en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Ahora bien, uno de los principios rectores de los tributos en México –como se ha dicho– es el principio de generalidad, anteriormente referido. No obstante, éste debe ser analizado e interpretado conjuntamente con otros cuatro principios básicos que emanan de esa norma constitucional, y que deben observar todos los tributos establecidos tanto por la Federación, el Distrito Federal o las Entidades Federativas, a saber: **(i)** deben estar destinados al gasto público; **(ii)** deben ser proporcionales; **(iii)** equitativos, y **(iv)** estar contenidos en una ley formal y materialmente legislativa.

Así, para el propósito del presente artículo, resulta conveniente comentar cuando menos los tres primeros princi-

pios de manera breve. El primero de ellos exige que todas las contribuciones se destinen al gasto público; es decir, a la satisfacción de las necesidades colectivas, sociales y públicas de manera general.

En otras palabras, la razón de ser de toda contribución es sufragar el gasto público, anualmente expresado a través del Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), y las contribuciones establecidas para ello, por medio de la Ley de Ingresos respectiva.

Por otra parte, tanto el presupuesto de egresos como la mencionada Ley de Ingresos de la Federación (LIF), en materia federal, son discutidos y aprobados anualmente por el Congreso de la Unión.

De esa manera, el *principio de proporcionalidad* se encuentra íntimamente ligado con la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de los tributos, disponiendo que todos los sujetos se encuentran obligados a contribuir al gasto público conforme a su respectiva capacidad económica, de tal suerte que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de manera cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Por su parte, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del *principio de igualdad* en materia fiscal; principio que ha sido delimitado por la SCJN, precisando que éste radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen, y usualmente es expresado mediante el aforismo jurídico: “Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Así, es fácil advertir que la “garantía de equidad tributaria” no es sinónimo de la “garantía de igualdad”, sino que es un baluarte de ésta, en materia tributaria. Es decir, es la igualdad jurídica de las personas frente a las normas tributarias.

¿POR QUÉ DEBEMOS PAGAR IMPUESTOS?

Pagar impuestos no sólo es una obligación a cargo de todos los mexicanos –como se ha dicho–, sino un deber social ineludible, pues el cumplimiento de la función del Estado como garante y promotor del desarrollo humano y económico en nuestro país descansa, necesariamente, en la obtención de recursos financieros suficientes por medio de los ingresos tributarios y no tributarios.

En otras palabras, si no pagamos impuestos, no podemos esperar que las condiciones sociales y económicas



de México mejoren y alcancen el nivel al que todos los mexicanos aspiramos.

No obstante ello, el pago de impuestos por todos los actores con capacidad contributiva de nuestra sociedad debe darse necesariamente en un entorno social, legal y económico, donde se viva una auténtica cultura fiscal.

LA CULTURA FISCAL QUE MÉXICO NECESITA

Como lo he afirmado en otras ocasiones, México requiere urgentemente desarrollar y promover una auténtica cultura fiscal, la cual nos permita alcanzar el ideal de justicia tributaria.

Esto se puede alcanzar mejorando el proceso legislativo, de tal manera que se produzcan leyes las cuales se ajusten a los principios tributarios, particularmente a los *principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria*.

Además se pueden incluir otros factores, tales como: promover el debido cumplimiento por parte de los particulares; aplicar de manera fundada y motivada las leyes por parte de las autoridades; combatir eficazmente la evasión fiscal y la corrupción; impartir la justicia fiscal de manera pronta y expedita en los casos sujetos a jurisdicción; asegurar la aplicación puntual y transparente de las contribuciones al gasto público y, desde luego, educando a la población en los aspectos cívico-tributarios, como un elemento aglutinador, de tal suerte que la sociedad tenga cada vez mayor conocimiento y participación ciudadana en los asuntos tributarios.

¿CUÁLES DERECHOS TENEMOS LOS MEXICANOS EN MATERIA TRIBUTARIA?

Los mexicanos tenemos derecho a que el Estado ponga en práctica permanente y respete plenamente las garantías tributarias consagradas en la CPEUM, las que han sido consideradas por la SCJN como verdaderas *garantías individuales*.

Para decirlo de manera sencilla: tales garantías exigen que los impuestos sean justos; se contengan de manera clara y precisa en un ordenamiento con el rango de ley, y sean destinados, de manera efectiva, racional y transparente, al gasto público.

También tenemos derecho a que las leyes de la materia sean aplicadas por las autoridades respectivas de manera puntual y estricta, sin darles un alcance indebido, así como –de ser necesario– a la impartición de justicia fiscal pronta y expedita en los casos sujetos a jurisdicción.

Desde luego, también tenemos derecho a que las cargas fiscales se repartan de manera equilibrada entre la población, eliminando para ello los regímenes de excepción o de privilegio que no se encuentren justificados, y combatiendo la evasión fiscal y la corrupción.

¿IMPUESTOS JUSTOS?

La justicia tributaria se cumple en la medida en la que existan impuestos cuya cuantía atienda a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos, y que esos gravámenes estén a cargo de todos aquellos que se encuentren en la misma situación, respecto del objeto del impuesto, sin distinciones o excepciones injustificadas.

En el primer caso, se habla del principio de proporcionalidad y, en el segundo, de la garantía de equidad tributaria.

Así las cosas, si una ley tributaria contiene disposiciones restrictivas o limitativas que no permitan determinar una base gravable que refleje adecuadamente la verdadera capacidad contributiva del sujeto, habría que concluir que esa contribución resulta “injusta”, al obligar a los sujetos a contribuir sobre una base ficticia, desatendiendo con ello el principio de proporcionalidad.

De igual manera, si la ley tributaria concede tratamientos de excepción o privilegios en favor de ciertos sectores de contribuyentes respecto de los demás, aun cuando todos ellos se encuentren en la misma situación frente al objeto del impuesto, habría que concluir que esa contribución también resultaría “injusta”, al desatender la garantía de equidad tributaria.

En materia fiscal, la creación de los tributos –como es bien sabido– es facultad exclusiva del Poder Legislativo siendo, en consecuencia, ese poder el responsable directo de la existencia o no de impuestos justos en nuestro país.

Por su parte, al Poder Ejecutivo le compete aplicar las leyes, no crearlas ni modificarlas, y al Poder Judicial de la Federación, la impartición de justicia, resolviendo las controversias que surjan en la materia, de manera pronta y expedita.

GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

El Tribunal Pleno de la SCJN ha sostenido en múltiples criterios que la garantía de equidad tributaria radica, medularmente, en la igualdad de trato ante la misma ley fiscal de todos los sujetos de un mismo tributo, lo cual implica que la ley debe tratar por igual a todos aquellos



que se encuentren en una misma situación, y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se encuentren en una situación diversa.

Además, y en relación con ese criterio, el Máximo Tribunal ha establecido que:

...para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias.

(Tesis P./J. 50/2002).

Es decir, el Alto Tribunal señala que deben encontrar su justificación en razones objetivas que justifiquen un trato distinto y que puedan responder a finalidades económicas, sociales e, inclusive, con fines *extrafiscales*.

En ese orden de ideas, se puede afirmar que el principio de generalidad en materia tributaria no es absoluto y que admite excepciones, siempre y cuando se encuentren justificadas con Sede Constitucional.

Por último, téngase presente que tanto las normas de exención, como las de no causación –y en general, las normas de excepción, estímulos fiscales, facilidades o beneficios que eventualmente son concedidos por el legislador– se encuentran constreñidos al cumplimiento de las garantías tributarias, tal y como la propia Suprema Corte lo ha reconocido en innumerables resoluciones, como es el caso de la tesis emitida por el Pleno bajo el rubro:

IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

CONCLUSIONES

La tesis recientemente emitida que se comenta viene a contribuir con la dicción del Derecho en materia fiscal, en cuanto a que confirma que es obligación de todos los mexicanos y de los sujetos conforme a las leyes especiales, contribuir para los gastos públicos, debiendo el legislador identificar a todos aquellos sujetos con capacidad contributiva.

Aclarando la tesis citada, sólo por excepción justificada se podrán otorgar beneficios o exenciones en materia fiscal, los cuales, cumpliendo los requisitos exigidos por la propia CPEUM, habrán de estimarse válidos.

No obstante, el uso en la tesis que se comenta de las voces “totalmente excepcionales” y “deben evitarse” –al hablar de las exenciones– parecería introducir un criterio novedoso más riguroso o limitativo en el diseño de las normas tributarias que concedan un beneficio o una exención, cuyo valor normativo vendría a confirmar la exigencia emanada de la Norma Superior, en el sentido de que, aun para el caso de las exenciones y la no sujeción en materia tributaria, éstas se encuentran sujetas al cumplimiento de los principios constitucionales aplicables, incluyendo –por supuesto– los contenidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Suprema. 

