

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO-MEXICALI
DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS



***Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales
de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México***

Tesis

Que para obtener el grado de Doctor en Ciencias Jurídicas

Presenta:

Mtro. Jesús Fernando Villarreal Gómez

Directores de tesis:

Dr. Luis Carlos Castro Vizcarra

Dr. Emigdio Julián Becerra Valenzuela

Mexicali, Baja California, México.

Enero de 2024.

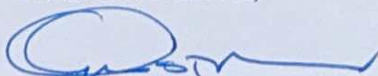
Mexicali, Baja California a 23 de enero de 2024.

DR. PABLO LATORRE RODRÍGUEZ
COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

Con atención a:
Dra. Ana Edith Canales Murillo
Directora de la Facultad de Derecho Mexicali UABC

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43, 44, 49, 50 y demás relativos del Reglamento General de Estudios de Posgrado de esta Universidad, en mi carácter de **Director de Tesis** respecto de la tesis que para la obtención de *Grado de Doctor en Ciencias Jurídicas* elaboró el **MTRO. JESÚS FERNANDO VILLARREAL GÓMEZ**, denominada *"Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México"*, subrayo la trascendencia de este trabajo en la Línea de Generación y Aplicación del Conocimiento correspondiente al Derecho Constitucional y Derechos Humanos, particularmente al Derecho Constitucional Tributario y lo que el tesista acuña como *derechos humanos tributarios*. Se resalta la aproximación de campo mediante diversas solicitudes de transparencia como instrumentos de recopilación de información en esta investigación; destacando la importancia del derecho humano de acceso a la información pública como una herramienta básica para una sociedad informada en el Estado de derecho. Se cumple con un análisis novedoso de la proporcionalidad del ISR. Este estudio sobre derechos humanos, tributación e inflación podrá sumarse al estado del arte de futuras investigaciones en la materia. Por todo lo anterior, me es grato otorgarle mi **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE,



DR. LUIS CARLOS CASTRO VIZCARRA.

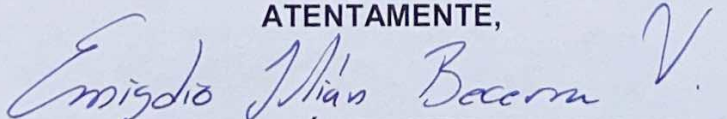
Mexicali, Baja California a 23 de enero de 2024.

DR. PABLO LATORRE RODRÍGUEZ
COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

Con atención a:
Dra. Ana Edith Canales Murillo
Directora de la Facultad de Derecho Mexicali UABC

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43, 44, 49, 50 y demás relativos del Reglamento General de Estudios de Posgrado de esta Universidad, en mi carácter de **Codirector de Tesis** respecto del trabajo de tesis que para la obtención de *Grado de Doctor en Ciencias Jurídicas* elaboró el **MTRO. JESÚS FERNANDO VILLARREAL GÓMEZ**, cuyo título es "**Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México**", me permito manifestar que el referido trabajo es trascendente y de actualidad para la sociedad en la materia respectiva, particularmente al considerar las diversas problemáticas suscitadas en el Derecho Constitucional Tributario y los derechos humanos y las soluciones planteadas por el tesista al respecto de las cantidades nominales monetarias en disposiciones fiscales. Esta investigación además cumple con los elementos metodológicos previstos por nuestra normatividad universitaria. Por lo anteriormente expuesto, me es grato otorgarle mi **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE,


DR. EMIGDIO JULIÁN BECERRA VALENZUELA.

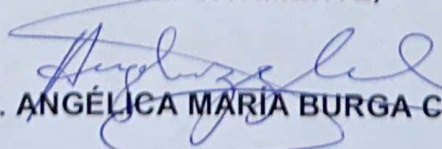
Mexicali, Baja California a 06 de febrero de 2024.

DR. PABLO LATORRE RODRÍGUEZ
COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

Con atención a:
Dra. Ana Edith Canales Murillo
Directora de la Facultad de Derecho Mexicali UABC

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43, 44, 49, 50 y demás relativos del Reglamento General de Estudios de Posgrado de la UABC, en mi carácter de **Sinodal** del **C. JESÚS FERNANDO VILLARREAL GÓMEZ**, quien para obtener el Grado de Doctor en Ciencias Jurídicas desarrollo la tesis denominada ***"Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México"***, otorgo mi **VOTO APROBATORIO** a favor del mencionado trabajo. La investigación realizada por el sustentante atiende a elementos metodológicos de enfoque cualitativo que cumplen con el logro del objetivo central y de los específicos. Asimismo, la tesis contiene elementos de relevancia en derecho constitucional frente a una problemática tributaria con motivo del efecto inflacionario que se expone por el investigador mediante diversas fuentes del derecho como la legislación, la doctrina y la jurisprudencia. El tesista desarrolla temas actuales en materia de derechos humanos y la tributación. Por tal motivo, me es grato externar mi voto aprobatorio del trabajo presentado por el mencionado sustentante.

ATENTAMENTE,


DRA. ANGÉLICA MARÍA BURGA-CORONEL.

Mexicali, Baja California a 25 de enero de 2024.

DR. PABLO LATORRE RODRÍGUEZ
COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

Con atención a:
Dra. Ana Edith Canales Murillo
Directora de la Facultad de Derecho Mexicali UABC

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43, 44, 49, 50 y demás relativos del Reglamento General de Estudios de Posgrado de la Universidad Autónoma de Baja California, en mi carácter de **Sinodal** del **C. JESÚS FERNANDO VILLARREAL GÓMEZ**, quien para obtener el Grado de Doctor en Ciencias Jurídicas desarrollo la tesis denominada *“Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México”*, me permito manifestar que dicha investigación cumple con los objetivos propuestos y representa un magnífico esfuerzo por tratarse de un tema socialmente relevante cuyos resultados contribuyente al avance de la ciencia jurídica. Por lo antes mencionado, me es grato otorgarle mi **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE,



DR. BENJAMÍN ZAMORA SÁNCHEZ ALÓS.

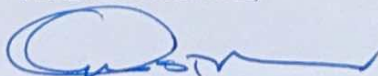
Mexicali, Baja California a 23 de enero de 2024.

DR. PABLO LATORRE RODRÍGUEZ
COORDINADOR DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
FACULTAD DE DERECHO MEXICALI
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

Con atención a:
Dra. Ana Edith Canales Murillo
Directora de la Facultad de Derecho Mexicali UABC

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 43, 44, 49, 50 y demás relativos del Reglamento General de Estudios de Posgrado de esta Universidad, en mi carácter de **Director de Tesis** respecto de la tesis que para la obtención de *Grado de Doctor en Ciencias Jurídicas* elaboró el **MTRO. JESÚS FERNANDO VILLARREAL GÓMEZ**, denominada *"Impuestos y derechos humanos: cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México"*, subrayo la trascendencia de este trabajo en la Línea de Generación y Aplicación del Conocimiento correspondiente al Derecho Constitucional y Derechos Humanos, particularmente al Derecho Constitucional Tributario y lo que el tesista acuña como *derechos humanos tributarios*. Se resalta la aproximación de campo mediante diversas solicitudes de transparencia como instrumentos de recopilación de información en esta investigación; destacando la importancia del derecho humano de acceso a la información pública como una herramienta básica para una sociedad informada en el Estado de derecho. Se cumple con un análisis novedoso de la proporcionalidad del ISR. Este estudio sobre derechos humanos, tributación e inflación podrá sumarse al estado del arte de futuras investigaciones en la materia. Por todo lo anterior, me es grato otorgarle mi **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE,



DR. LUIS CARLOS CASTRO VIZCARRA.

Dedicatoria

Dedico esta obra a aquellos académicos perseverantes que se enfrentan al desdén de los hacedores de políticas públicas en aras de alcanzar el bien común.

Un reconocimiento a los profesionistas honestos que buscan la verdad y anhelan la justicia tributaria.

Agradecimientos

A mi familia

En primera instancia, agradezco a los integrantes de mi familia que comprendieron cada desaire a sus invitaciones, mis ausencias a conmemoraciones importantes y mi constante aislamiento para avanzar paulatinamente en mi tesis doctoral.

A mis amistades

En segundo lugar, estoy agradecido con mis amistades que entendieron la relevancia de los proyectos de vida y el desarrollo intelectual. Agradezco el entendimiento hacia mi solitud, mi individualidad y mi reclusión académica.

A mis docentes

Le agradezco su apoyo a mis directores de tesis, sinodales, docentes y funcionarios académicos de posgrado en la Facultad de Derecho Mexicali que conforman el comité de estudios y claustro de profesores del programa del Doctorado en Ciencias Jurídicas.

Abreviaturas

BANXICO	Banco de México
CEFP	Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
CFF	Código Fiscal de la Federación
CHCP	Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
CONASAMI	Comisión Nacional de Salarios Mínimos
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CIDH	Comisión Interamericana de Derechos Humanos
Corte IDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
DESCA	Derechos Económicos, Sociales, Culturales y Ambientales
DOF	Diario Oficial de la Federación
INAI	Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto sobre la Renta
JUCOPO	Junta de Coordinación Política de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
LA	Ley Aduanera
LFD	Ley Federal de Derechos
LGAC	Línea de Generación y Aplicación del Conocimiento
LGTAIP	Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta

LOTFJA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
ODS	Objetivo de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
REPECO	Régimen de Pequeños Contribuyentes
RESICO	Régimen Simplificado de Confianza
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SMV	Salario Mínimo Vigente
SNCF	Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UABC	Universidad Autónoma de Baja California
UDIS	Unidades de Inversión
UMA	Unidad de Medida y Actualización

ÍNDICE

Contenido

Índice	x
Introducción	1
Capítulo Primero Antecedentes teóricos de los derechos humanos tributarios	48
1.1. Aproximación epistemológica a los derechos humanos tributarios ..	69
1.1.1. El iusnaturalismo y los derechos humanos.....	72
1.1.2. La dignidad del hombre y la definición de persona.....	75
1.1.3. El reparto de la justicia distributiva y el talento natural	76
1.2. Teoría del derecho y fundamentos del derecho tributario	78
1.2.1. Algunas nociones del derecho y la praxis interpretativa	79
1.2.2. La prudencia proporcional de la carga impositiva en el derecho	83
1.2.3. Objeto del derecho fiscal	85
1.2.4. Relación jurídico-tributaria y sus teorías justificativas.....	87
Conclusiones del Capítulo Primero	89
Capítulo Segundo Derechos humanos tributarios y el Impuesto sobre la Renta.....	101
2.1. Derechos humanos tributarios	102
2.1.1. Los derechos humanos en el sistema constitucional mexicano	102
2.1.2. El reconocimiento del derecho al mínimo vital.....	110
2.1.3. La capacidad contributiva del sujeto pasivo	117
2.2. El Impuesto sobre la Renta y el Estado de derecho.....	132
2.2.1. La naturaleza del ISR	133

2.2.2. Los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y la base gravable	137
2.2.3. Federalismo, gobernanza y Estado de derecho	141
2.3. Defensa contra normas tributarias desproporcionales	167
2.3.1. El amparo indirecto contra normas generales	169
2.3.2. La impugnación contra disposiciones con cantidades líquidas de la LISR	173
Conclusiones del Capítulo Segundo	179
Capítulo Tercero Inflación y tributación.....	188
3.1. La teoría de costos de la inflación	189
3.2. La vinculación entre la inflación y la tributación	192
3.2.1. Efectos de la inflación en la tributación.....	193
3.2.2. La inflación como instrumento confiscatorio	196
3.3. Unidades de cuenta actualizables.....	197
3.3.1. Transición del salario mínimo a la UMA	197
3.3.2. La certeza de la cuantificación en UMA.....	199
Conclusiones del Capítulo Tercero	200
Capítulo Cuarto Cantidades nominales en la Ley del Impuesto sobre la Renta	208
4.1. Disposiciones con cantidades nominales no actualizadas periódicamente	209
4.2. Efecto del costo de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales	218
4.3. Relación entre cantidades nominales desactualizadas y los derechos y cargas fiscales	222
4.4. Impacto sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.....	234

4.4.1 Análisis particular de jurisprudencia sobre deducciones	235
4.4.2. La transgresión de la imposición tributaria desproporcional	241
Conclusiones del Capítulo Cuarto	246
Capítulo Quinto Aproximación de campo a disposiciones con cantidades nominales monetarias	261
5.1. Observación de la inflación sobre las cantidades nominales monetarias	262
5.2. Solicitudes de acceso a la información a diversos órganos públicos	268
5.2.1. La formulación de las solicitudes de transparencia	268
5.2.2. Las respuestas de los sujetos obligados	275
5.3. Entrevista a experto fiscalista para la opinión sobre las disposiciones objeto del estudio.....	304
Conclusiones del Capítulo Quinto	307
Capítulo Sexto Actualización de cantidades nominales en otros ordenamientos.....	315
6.1. Actualización de cantidades nominales en otras leyes fiscales mexicanas.....	316
6.2. Actualización de cantidades nominales en otros países	326
a) El caso de España.....	328
b) El caso de Perú	334
c) El caso de Colombia.....	338
d) El caso de Argentina	343
e) El caso de Estados Unidos de América.....	346
6.3. La protección internacional de los derechos humanos tributarios ..	352
El reconocimiento del mínimo vital en el orden jurídico doméstico	356

Los derechos tributarios en el ámbito internacional	357
Conclusiones del Capítulo Sexto	368
Conclusiones Generales	380
Conclusiones sobre el método de la investigación	381
Conclusiones sobre los objetivos, las preguntas e hipótesis de la investigación	383
El cumplimiento de los objetivos central y específicos	383
La validez de las hipótesis principal y secundarias	384
Conclusiones sobre los tópicos subyacentes de la investigación	393
La aproximación epistemológica: iusnaturalismo y iuspositivismo	393
Las teorías políticas: Estado constitucional de derecho y Estado democrático de derecho	394
Los derechos humanos tributarios y sus conexos: la interdependencia	394
La falta de definición del mínimo vital por la legislación y la jurisprudencia	395
La discriminatoria declaración general de inconstitucionalidad	395
La inconstitucionalidad de la resolución miscelánea fiscal	396
Las cantidades nominales monetarias en otros países	397
La protección internacional de los derechos humanos tributarios	397
Recomendaciones	398
Recomendaciones al Poder Legislativo Federal	399
Recomendaciones al Poder Ejecutivo Federal	400
Recomendaciones al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria .	400
Referencias bibliográficas	401
Anexos	414

Anexo 1 (Respuesta SAT).....	415
Anexo 2 (Respuesta TFJA)	417
Anexo 3 (Respuesta UT-PRODECON)	424
Anexo 4 (Respuesta Subprocuraduría Análisis PRODECON)	426
Anexo 5 (Respuesta UT-Diputados).....	430
Anexo 6 (Respuesta CEF-P-Diputados).....	431
Anexo 7 (Respuesta CHCP-Diputados)	435
Anexo 8 (Respuesta SHCP-ULT).....	444
Anexo 9 (Respuesta SHCP-UPIT)	448
Anexo 10 (Respuesta SHCP-PFF).....	452
Anexo 11 (Entrevista).....	456

INTRODUCCIÓN

LÍNEA DE GENERACIÓN Y APLICACIÓN DEL CONOCIMIENTO

El presente trabajo de investigación se desarrolla en la línea de generación y aplicación del conocimiento del derecho constitucional, toda vez, que parte de la obligación a contribuir, con apego al derecho humano a realizarlo conforme a la capacidad económica del contribuyente, que se funda a su vez en el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la Carta Magna mexicana. Por consiguiente, esta investigación centra su estudio en el derecho fiscal visualizado a la luz de los derechos humanos, que convergen desde luego en el derecho constitucional tributario.

DELIMITACIÓN DEL TEMA

Por lo que corresponde al ámbito material de esta investigación, el presente estudio conlleva el análisis de los derechos del contribuyente. Su delimitación se ubica en el estudio del principio de proporcionalidad tributaria y su correlación con el derecho humano del gobernado a contribuir en apego a su propia capacidad económico-contributiva. Por lo que esta investigación analiza la proporcionalidad tributaria en relación con sus cargas fiscales, no solamente las sustantivas sino además las formales.

Así, este trabajo, se centra materialmente en el ya mencionado examen de los derechos de las personas en materia tributaria, por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta (ISR). Este estudio incluye elementos como la capacidad económica, el mínimo vital y la capacidad contributiva. En el ámbito empírico, se parte de la problemática que padecen los contribuyentes que resultan afectados por la distorsión económica al determinar sus obligaciones fiscales. En el ámbito normativo, resulta crucial identificar las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que establecen cargas tributarias con base en límites que se expresan en cantidades nominales monetarias. En seguimiento a este eje temático, la investigación examina la actualización de estas cantidades fijas, o la falta de ésta, de cara a la inflación. De esta manera, se procede al análisis del resultado que esta

desactualización genera sobre las cargas tributarias y su impacto sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

En el ámbito de los derechos humanos de los contribuyentes, esta investigación abarca el estudio de derechos humanos tributarios afectados por algunas normas de la LISR que fijan límites máximos usando cantidades nominales monetarias. Cabe puntualizar que las cantidades nominales monetarias también pueden ser denominadas cantidades líquidas, cantidades fijas, montos fijos o cantidades en pesos (moneda nacional). Aunque la referida ley tributaria constituye el eje del enfoque normativo en el presente análisis, su estudio se examina a la luz de los derechos y principios tributarios contenidos en la Constitución Federal mexicana, particularmente el derecho a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva, el mínimo vital y el principio de proporcionalidad tributaria.

En el ámbito espacial, el tema de este trabajo se delimita en el territorio mexicano. Toda vez que las disposiciones fiscales seleccionadas de la LISR son de fuero federal, su vigencia aplica a los contribuyentes en México. De igual manera, los derechos humanos y los principios tributarios consagrados en nuestra Ley Fundamental también deben ser reconocidos y garantizados en todo el territorio mexicano. Y si bien, en este trabajo se revisan algunos elementos de derecho comparado, esto se realiza para fortalecer el contenido temático, y no como ámbito de estudio particular. En esta misma tesitura, debe considerarse que, a pesar de que el estudio versa sobre disposiciones vigentes en el territorio nacional, su impacto se extiende sobre algunos supuestos normativos de contribuyentes residentes en el extranjero. La relación jurídico-tributaria entre estos y el Estado Mexicano puede derivar por ingresos percibidos, ya sea mediante algún establecimiento permanente en nuestro país o porque su fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional.

En el ámbito temporal, esta investigación se delimita a la vigencia de la LISR, publicada en el Diario Oficial de la Federación en diciembre de 2013, la cual entró en vigor el 1 de enero 2014 y se encuentra vigente hasta la fecha. Lo anterior, sin menoscabo de que los antecedentes que comprende este trabajo incluyan legislación ya abrogada. Aun cuando el eje principal de la investigación se delimita

temporalmente a las disposiciones de la LISR vigente a partir 2014, el presente estudio tiene en consideración el cambio de paradigma constitucional por las trascendentes reformas en materia de derechos humanos de 2011.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Una de las principales obligaciones de los gobernados es contribuir al gasto público para sustentar las funciones del Estado. En México, esta obligación es mandatada por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Este precepto constitucional establece esta obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, ya sea de la Federación, la entidad federativa o municipio en que resida, de la manera equitativa y proporcional en que establezcan las leyes.¹ Además de estipular este deber tributario, el citado fundamento constitucional también consagra principios y garantías de ciertos derechos humanos. Uno de esos principales derechos humanos tributarios es el relativo a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva.

Es importante distinguir que la capacidad económica y la capacidad contributiva (esta última también denominada capacidad económico-contributiva) son conceptos tributarios diferentes. De la capacidad económica de una persona, se debe reservar el mínimo vital necesario para cubrir sus necesidades básicas y las de sus dependientes económicos. Entonces, el remanente constituirá la capacidad contributiva que un sujeto está en posibilidad de aportar al gasto público.

Además de la protección del mínimo vital, la capacidad contributiva se encuentra vinculada al principio de proporcionalidad tributaria, que se consagra en nuestra Carta Magna. Con base en este principio, el Estado debe ejercer su potestad tributaria de tal manera que imponga contribuciones ruinosas para el gobernado.

¹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 1917, Artículo 31.

Estos derechos, principios y garantías reconocidos a rango constitucional, en ocasiones son transgredidos por normas de inferior jerarquía, como algunas disposiciones legales. En tanto, el legislador no reforme las normas inconstitucionales y violatorias de los derechos humanos, los operadores jurídicos del Poder Judicial de la Federación deben realizar el control de constitucionalidad que vela por la protección de los derechos humanos y el Estado de derecho.

En el sistema tributario mexicano, existen leyes adjetivas, como el Código Fiscal de la Federación (CFF), y leyes sustantivas como la LISR cuyo impuesto es el principal de su categoría. Conforme a su artículo 1, la LISR grava los ingresos de las personas físicas y morales siguientes: residentes en México respecto de todos sus ingresos (renta global); residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en territorio nacional respecto de esos ingresos que se generan en virtud de ese establecimiento permanente; así como de residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente o cuando lo tienen pero esos ingresos no son atribuibles a este establecimiento.²

Cabe considerar que la LISR establece diversos derechos y obligaciones tributarios. Estos derechos y obligaciones –tanto sustantivos como formales– se delimitan por límites máximos. Para esto, algunas disposiciones fiscales utilizan unidades de cuenta indexadas, como las Unidades de Inversión (UDIS) y el salario mínimo vigente (SMV). Sin embargo, a partir de la reforma constitucional que desindexó al salario mínimo como unidad de referencia para usos distintos a la materia del trabajo, el legislador expidió una *Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida de Actualización*, conocida por sus siglas como UMA. Con base en estas reformas y sus disposiciones transitorias, toda mención normativa al término “salario mínimo” se entenderá hecha a la UMA.

Aunque en la LISR se emplean las unidades de cuenta indexadas que se mencionan en el párrafo anterior, también se utilizan cantidades nominales

² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, *Ley del Impuesto sobre la Renta*, 2013, Artículo 1.

monetarias (cantidades líquidas) para fijar límites mínimos y máximos en sus disposiciones. Algunas de estas cantidades líquidas (montos fijos en moneda nacional) se actualizan conforme al efecto inflacionario y a otros factores. Esta actualización suele realizarse a través resoluciones de miscelánea fiscal y sus anexos. Sin embargo, en esta misma ley también se encuentran varias disposiciones que prevén derechos y obligaciones fiscales con cantidades líquidas que no son actualizadas periódicamente en atención al efecto inflacionario.

La problemática que se presenta con estas disposiciones que establecen derechos y obligaciones con base en cantidades nominales monetarias radica en que la inflación, a través del tiempo, provoca que su valor real presente se distancie de su valor original. El legislador, al petrificar montos fijos en la LISR, ancló derechos y obligaciones (tanto sustantivas como formales) a cantidades con un valor alejado a la realidad. El impacto que esta distorsión ocasiona sobre los derechos y cargas fiscales de los contribuyentes depende del objeto normativo que cada disposición contenga. Esta afectación puede constituir, según cada caso, una transgresión a principios o violación a derechos tributarios, incluidos los derechos humanos.

Con base en lo anterior, es crucial considerar el efecto inflacionario ante el que las aludidas cantidades permanecen indiferentes. Al petrificar los límites en montos fijos, el legislador ancló permanentemente los derechos y cargas tributarios inmutables ante las distorsiones económicas de la realidad inflacionaria. Es decir, al anclar cantidades líquidas a un valor presente irreal, se ocasionan diversos efectos: desde la imposición de obligaciones formales excesivas – como presentar declaraciones informativas o prohibir la recepción de pagos mediante ciertos métodos de pago con límites desproporcionados – hasta la obstaculización a una justa deducción de inversiones o gastos, o incluso la determinación de un impuesto ruinoso que lesione el derecho humano al mínimo vital con base en una riqueza ficticia.

Si bien en nuestro orden jurídico mexicano rigen diversos cuerpos normativos que contienen cantidades nominales monetarias, no todos estos forman parte del problema. Toda vez que algunas leyes preceptúan una remisión legislativa hacia diversos ordenamientos de carácter secundario que periódicamente actualizan las

cantidades nominales. Algunos ejemplos de estas remisiones legislativas se encuentran en el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Federal de Derechos (LFD), la Ley Aduanera (LA) y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), por mencionar algunos. Para actualizar las cantidades, estos ordenamientos remiten a la resolución miscelánea fiscal, a reglas generales de comercio exterior u otras normas administrativas, según sea el caso. Por lo tanto, estas cantidades que sí se actualizan periódicamente no forman parte del problema.

Asimismo, se debe descartar de nuestro problema a las leyes de ingresos, tanto federales, estatales como municipales porque representan un supuesto normativo con características particulares. Aunque estos cuerpos normativos también prevén disposiciones que contienen cantidades nominales monetarias, estas no son indiferentes a la inflación. Estos ordenamientos jurídicos, al regirse por el principio de anualidad, tienen una vigencia que dura un solo ejercicio fiscal. Para el ejercicio fiscal subsecuente, el legislador tiene nuevamente la oportunidad de establecer cantidades nominales actualizadas, conforme al efecto inflacionario, en la próxima ley de ingresos. De ahí que esta clase de leyes no se ubique en el mismo supuesto que se plantea en el problema de nuestra investigación.

En el caso de la LISR, la actualización de sus cantidades se realiza de manera selectiva (discriminatoria), y no de manera generalizada como se efectúa en otros ordenamientos fiscales. Es decir, en la LISR sí existe una actualización periódica de cantidades líquidas (también vía remisión normativa); pero esta actualización aplica solamente para los montos fijos de algunas disposiciones de la ley y no para el resto. Mientras que para otras leyes tributarias (como CFF, LFD, LA y LIEPS) la actualización periódica de sus cantidades fijas se efectúa de manera generalizada, para la LISR se realiza de manera selectiva sólo para algunas de sus disposiciones. Esta actualización discriminatoria sí forma parte del problema de esta investigación. Como ya se ha mencionado, las cantidades nominales fueron petrificadas desde que entró en vigor la LISR en enero de 2014. Desde entonces a la fecha, estas cantidades líquidas han permanecido indiferentes frente al efecto inflacionario que experimenta mensualmente la economía mexicana. Cabe destacar que la inflación en México, y en el mundo, se ha agravado en los años posteriores

al confinamiento con motivo de la pandemia por el virus SARS-CoV2 (COVID-19) y las estrategias de política económica han resultado insuficientes para controlarla.

Especialmente ante este panorama adverso, los Estados deben velar por la proporcionalidad tributaria en sus sistemas impositivos. Por eso es tan grave que el principal impuesto del sistema tributario resulte confiscatorio. Se debe considerar que la base imponible del ISR se constituye de los ingresos percibidos. Estos ingresos provienen de operaciones con bienes y servicios determinados en moneda que se supedita a fluctuaciones cambiarias y al efecto inflacionario. Así lo comenta Álvarez Arroyo en el caso de España:

No es ajeno el sistema tributario al problema de la inflación, las deudas tributarias, con sus peculiaridades, no dejan de ser deudas de dinero y como tales sujetas a vaivenes del valor de la moneda. Además, como ya se apuntó al inicio, el valor en dinero de bienes y servicios constituye la base imponible de la mayoría de los impuestos vigentes en territorio español.³

La inflación ocasiona distorsiones económicas; y la moneda constantemente pierde su valor adquisitivo debido a la inflación. Este fenómeno macroeconómico distorsiona el valor de la moneda. En otras palabras, el valor nominal de una cantidad en pesos mexicanos se aleja cada día más de su valor real presente porque el efecto inflacionario ocasiona esas distorsiones económicas. Si los contribuyentes pagan el impuesto conforme a esta base gravable, y esta se calcula con límites definidos en cantidades fijas las cuales se mantienen inmutables ante la inflación, entonces ese contribuyente tributa con base en una manifestación de riqueza ficticia. Se está aplicando una tasa o tarifa del impuesto a una base gravable irreal. Esta carga impositiva no es acorde a la verdadera capacidad contributiva del gobernado; lo que convierte al ISR en un impuesto ruinoso.

Cabe puntualizar que cuando en México se habla de la capacidad contributiva, esta se comprende dentro del principio de proporcionalidad tributaria

³ Álvarez, Francisco, "Inflación y tributos: especial consideración de la actualización de balances", *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 16, 1998, p. 105.

que está elevado a rango constitucional. Su fundamento constitucional se encuentra en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, y que mandata a los mexicanos a: “IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁴ Al prever que los mexicanos deben contribuir de manera proporcional, se positiviza el principio de proporcionalidad tributaria en nuestro orden jurídico mexicano, y se reconoce el derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de cada persona.

La interpretación, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, ha definido que la proporcionalidad tributaria comprende el concepto de capacidad económico-contributiva así como su naturaleza de derecho humano. Como garantía y límite a la facultad legislativa, la proporcionalidad tributaria constituye en sí misma, un derecho humano, positivizado constitucionalmente como un derecho del contribuyente.

La jurisprudencia de la Suprema Corte ha señalado que la proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan al gasto público en función a su capacidad económica; es decir, su aportación al gasto público debe realizarse en atención a sus ingresos y rendimientos.⁵ En la doctrina, se ha planteado la necesidad de un cambio de paradigma interpretativo para elevar la proporcionalidad tributaria a rango de derecho humano; y mediante el uso de este método interpretativo de hermenéutica respecto de los principios tributarios, el Estado (autoridades y órganos jurisdiccionales) concilia las necesidades del gasto público con el derecho de los gobernados a contribuir con proporcionalidad y equidad.⁶

⁴ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Artículo 31.

⁵ Tesis 232309, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, primera parte, p. 113.

⁶ Melgar, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, Colección Posgrado, 2019, p. 115.

Ante la falta de actualización periódica de las cantidades nominales monetarias previstas en la LISR frente al efecto inflacionario, al contribuyente se le imponen obligaciones fiscales con base a montos fijos que tienen un valor real distinto una vez que se traducen a su valor presente. Este fenómeno tiene una afectación sobre el sistema impositivo y se aleja de la proporcionalidad tributaria. Es necesario identificar cómo incide este fenómeno sobre la capacidad contributiva y qué impacto ejerce sobre los derechos humanos del contribuyente.

Frente al escenario jurídico y económico descrito, las disposiciones fiscales con cantidades líquidas desactualizadas mantienen una correlación con las cargas y prerrogativas tributarias que generan una afectación sobre los derechos de los contribuyentes, incluido el impacto sobre los derechos humanos tributarios.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se determina que el problema de esta investigación se centra en la violación a estos principios y derechos tributarios, como el derecho humano a contribuir con apego a su capacidad económica y el derecho humano al mínimo vital. En consecuencia, la referida afectación se vincula a esas disposiciones de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios mediante la aplicación de límites máximos con cantidades fijas inmutables ante la inflación.

PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

Pregunta principal

¿Qué afectación a los derechos humanos de los contribuyentes ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México al establecer cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real?

Preguntas secundarias

1. ¿Qué efecto han generado los costos de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México?
2. ¿Qué impacto ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, sobre las

cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria?

3. ¿Cómo se relacionan las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, con los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria?
4. ¿Cómo difiere la forma de actualización de las cantidades nominales monetarias de la LISR de la forma de actualización de estas cantidades en disposiciones de ordenamientos tributarios diversos?

OBJETIVOS

Objetivo central

Analizar la afectación a los derechos humanos de los contribuyentes que ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México al establecer cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real.

Objetivos específicos

1. Examinar el efecto que han generado los costos de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de la LISR vigente en México.
2. Describir el impacto ocasionado por las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.
3. Analizar la relación entre las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, con los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.
4. Comparar la forma de actualización de las cantidades nominales monetarias de las disposiciones de la LISR con la forma de actualización de diversos ordenamientos tributarios.

HIPÓTESIS Y PROPOSICIÓN

Hipótesis principal

Las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, ocasionan una violación al derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Hipótesis secundarias

1. Los costos de la inflación han generado un efecto decrementador sobre valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México.
2. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, ocasionan un impacto desproporcional sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.
3. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, mantiene una relación violatoria del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva.
4. La forma de actualización periódica de las cantidades nominales monetarias de la LISR se diferencia de forma de las disposiciones de ordenamientos tributarios diversos, puesto que la actualización de la primera opera de manera selectiva mientras que la forma en las otras opera de manera generalizada.

Proposición

Las normas tributarias cuya vigencia no se rija por el principio de anualidad u otra temporalidad más breve no deberían establecer derechos u obligaciones determinados por cantidades nominales monetarias. A partir de la desindexación del salario mínimo, la UMA ha sido una unidad de referencia útil para actualizar el

valor de montos para derechos y obligaciones. Por esto, se propone que el legislador reforme las disposiciones de la LISR que establecen derechos y obligaciones con base en límites que se expresan en cantidades fijas para reemplazarlas por cantidades indexadas, particularmente la UMA. En tanto el legislador sea omiso en reivindicar el principio de proporcionalidad tributaria y los derechos conexos, se propone que el contribuyente ejerza el recurso efectivo de protección de sus derechos humanos a través del juicio de amparo indirecto contra normas generales heteroaplicativas.

JUSTIFICACIÓN Y ANTECEDENTES

Justificación

El objeto de estudio del presente trabajo son los impuestos y los derechos humanos, particularmente su vinculación con las disposiciones con cantidades nominales monetarias de la LISR. Por tal motivo, la línea de generación y aplicación del conocimiento de esta investigación es el derecho constitucional tributario. La Constitución Federal Mexicana, en la fracción IV de su artículo 31, consagra el principio de proporcionalidad tributaria. El principio de proporcionalidad tributaria comprende el derecho humano a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad contributiva. La capacidad contributiva se constituye del remanente obtenido una vez que a la capacidad económica inicial se le resta el mínimo vital. Es decir que de los recursos que conforman la capacidad económica de determinada persona, este sujeto debe reservar primeramente los recursos necesarios para su subsistencia y la de su familia (mínimo vital); y posteriormente contribuir al gasto público con el recurso remanente. Ese remanente constituye la capacidad contributiva de la persona.

Desde luego, las obligaciones fiscales no se reducen solamente a las cargas tributarias sustanciales (el pago del impuesto) sino también las cargas tributarias formales; las segundas se encuentran vinculadas a las primeras. Cabe destacar que el principio de proporcionalidad tributaria se debe garantizar tanto a los individuos (personas físicas) como también a las personas colectivas (personas morales).

La capacidad contributiva de las personas constituye su aportación al gasto público a través de diversas contribuciones. El principal impuesto directo en diversos países es el Impuesto sobre la Renta, que en México se regula por su ley en la materia. Esta ley prevé disposiciones con límites en cantidades líquidas (cantidades nominales monetarias) que no son actualizadas periódicamente en atención al efecto inflacionario. Consecuentemente, estos montos fijos no reflejan su valor real presente.

Como ya se mencionó, a través del ISR el sistema fiscal mexicano crea una relación jurídico-tributaria mediante la que se somete a los gobernados a obligaciones fiscales. Si estas se encuentran determinadas con base en cantidades fijas cada vez más alejadas de su valor real presente, entonces se imponen cargas tributarias sobre una capacidad económica ficticia que el contribuyente en realidad no tiene.

La errónea presunción de esta capacidad económica ficticia acarrea la imposición de cargas desproporcionadas, especialmente el pago de un impuesto ruinoso. Este fenómeno jurídico-tributario es causado por las normas del sistema tributario mexicano en conjunción con el fenómeno macroeconómico de la inflación. Cabe resaltar que ambos factores son ajenos a la voluntad del contribuyente. Esta imposición ocasiona una afectación sobre el principio de proporcionalidad tributaria y los derechos tributarios de las personas.

En la presente investigación se analizan las disposiciones de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios con cantidades líquidas, vigente en México a partir de enero de 2014. Estas disposiciones fiscales establecen cargas y derechos tributarios utilizando cantidades nominales monetarias. Ni el legislador (mediante el uso de alguna remisión legislativa), ni la autoridad fiscal (a través de la expedición de disposiciones administrativas de carácter general), han velado por actualizar periódicamente estas cantidades petrificadas en la ley. El objetivo de este análisis investigativo consiste en determinar si la mencionada omisión de actualizar estos montos conforme a la inflación, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y los derechos de los contribuyentes. Por tal motivo, un análisis de este problema es tan relevante. Esta investigación permite visualizar el problema y

posteriormente explorar alternativas de solución. De lo contrario, se continuaría padeciendo un sistema fiscal mexicano indiferente a la creciente inflación, sin que se estudiase la afectación que este sistema ocasiona sobre los gobernados.

Asimismo, el presente trabajo tiene una trascendencia para las ciencias jurídicas. Aunque en la rama del derecho fiscal ya se han realizado previamente estudios sobre la relación entre la inflación y la tributación, sigue pendiente su profundización con este enfoque en las cantidades líquidas desactualizadas de la LISR y su impacto sobre los derechos de los contribuyentes. Entre estos derechos se encuentra el relativo a contribuir con apego a la capacidad económica de cada persona. Por su parte, la jurisprudencia mexicana ya ha resuelto que la capacidad contributiva constituye un elemento fundamental del principio de proporcionalidad tributaria. Incluso la doctrina ya ha reconocido a la proporcionalidad tributaria como uno de los derechos humanos de los contribuyentes. Sin embargo, esa labor de hermenéutica jurídica aún no ha alumbrado los rincones de la silenciosa confiscación tributaria que puede sufrir el contribuyente debido a normas con cantidades fijas indiferentes frente a la inflación.

En la materia de derecho fiscal, la presente investigación aporta una nueva perspectiva sobre las cantidades nominales de la LISR. Bajo una perspectiva de derechos humanos y desde la óptica del impacto económico de la inflación, el estudio del derecho constitucional tributario mexicano brinda al operador jurídico una oportunidad para que reivindique la justicia tributaria y otra al legislador para que enmiende su omisión. La presente investigación pretende iluminar ese sendero jurídico.

En el ámbito del derecho económico y la política económica fiscal, el presente trabajo también analiza algunos aspectos. A largo plazo, la imposición de un sistema tributario injusto no beneficia al Estado Mexicano, porque perjudica a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Si bien en primera instancia la sigilosa confiscación pudiera redituar al fisco federal en la recaudación de los ingresos públicos, eventualmente se traduce en efectos desastrosos. Esa confiscación tributaria afecta la capacidad contributiva de los gobernados, obstaculizando el crecimiento, el desarrollo económico y la competitividad de sus contribuyentes. Si,

por el contrario, a los contribuyentes se les impone un sistema fiscal justo que no grave una riqueza ficticia e inexistente, entonces su eventual crecimiento y expansión producirá mayores ingresos que el Estado tendrá la oportunidad de recaudar de manera proporcional.

La generación de conocimiento de este estudio también tiene aplicación trascendental para la sociedad en general. Desde un punto de vista social, esta investigación proporciona un análisis para el fortalecimiento de la justicia tributaria. Los elementos que este trabajo académico aporte podrán fungir de sustento para la concientización social de la correlación entre la tributación y la inflación. El ciudadano ordinario se percata del incremento de los precios de los bienes y servicios de consumo, pero no necesariamente entiende que sus contribuciones también deben ser acordes a la inflación. Al visibilizar esta conexión entre cargas y derechos tributarios con montos fijos frente a la inflación, la sociedad podrá tener más información respecto de su compromiso contributivo. Pero este cumplimiento cívico en todo momento debe realizarse de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes. Cuando el Estado así no lo hiciere, entonces la sociedad se lo demande través de sus medios de defensa.

De igual forma, el desarrollo de este trabajo también favorece a la academia. El conocimiento científico producto de la presente tesis sienta las bases para nuevas líneas de disertación que la UABC, la Facultad de Derecho Mexicali y su área académica de derecho administrativo y fiscal u otros cuerpos académicos pueden potencializar. Se profundiza en el estudio de los derechos humanos de los contribuyentes a la luz de la relación entre la tributación y la inflación con los montos fijos de la LISR. La validez interna de la hipótesis de este trabajo podría aportar elementos para su validez externa respecto de cantidades líquidas utilizadas en otros ordenamientos tributarios mexicanos y extranjeros.

Esta nueva perspectiva respecto de los derechos humanos y la capacidad contributiva con relación al impacto de las cantidades fijas devela la coyuntura para un análisis similar respecto de otras disposiciones normativas. Otros ordenamientos jurídicos, tanto locales como federales, en diversas materias de las ciencias jurídicas, como la civil, mercantil, penal y administrativa, también utilizan montos

fijos para establecer derechos y obligaciones. De manera que la desactualización de esas cantidades por el efecto inflacionario puede impactar similarmente en otros supuestos normativos. Así que la UABC podría dar diversas aplicaciones al producto de la presente investigación. Dada la naturaleza del efecto inflacionario en diversas economías del mundo, la aplicabilidad de este conocimiento científico podría trascender hacia los sistemas tributarios de otros países. Esto permite que la Universidad tenga la posibilidad de abordar el referido impacto en foros y organismos internacionales mediante la vinculación internacional y extensión universitaria.

Como ya se mencionó, la presente investigación pone al estudio de la proporcionalidad tributaria de diversas disposiciones de la LISR bajo una nueva luz. Como se señaló anteriormente, la validez interna de la hipótesis se podría traducir en su validez externa. La validez externa aplicaría para contribuciones tanto federales como locales. Adicionalmente, se puede reafirmar la importancia del uso de la UMA en esos ordenamientos jurídicos. Esta unidad de referencia indexada puede reemplazar de manera generalizada a las cantidades nominales monetarias de nuestro marco jurídico, con ciertas excepciones. La validez externa podría extrapolarse incluso internacionalmente hacia los ordenamientos de otros países cuyas disposiciones tributarias contengan disposiciones con cantidades líquidas desactualizadas respecto de la inflación.

Antecedentes

El problema de la inflación y su relación con los tributos ya ha sido estudiado por otros juristas. Desde finales de la segunda década del siglo XX, John Maynard Keynes denunciaba que, durante un periodo prolongado de inflación, los gobiernos podían confiscar, de manera arbitraria, secreta e inadvertida, la riqueza de sus ciudadanos, empobreciendo a muchos y enriqueciendo a pocos.⁷

⁷ Keynes, John, *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. Braulio Castelblanco, Clásicos de la historia 91, Cambridge, Inglaterra, 1919, p. 84.

Aproximadamente cincuenta años después, en la Argentina de 1969, Ángel Schindel abordó el problema de las contribuciones frente al efecto inflacionario. Su tesis se intituló *Tributación e inflación*. El objetivo de su trabajo consistía en analizar el comportamiento de la tributación ante el fenómeno inflacionario. Schindel manifestó que el sistema tributario no debe ignorar las distorsiones provocadas por la inflación para corregirlas o emplear técnicas hacia la equidad en la carga tributaria.⁸

En su investigación, Schindel planteó la necesidad de establecer ciertos ajustes ante la inflación, particularmente para el caso del impuesto sobre la renta o impuestos al patrimonio. A estas adecuaciones, él las llamaba *ajustes correctivos*. Indicó que estos ajustes correctivos debían implementarse de manera generalizada y no de manera parcial, para prevenir que las distorsiones inflacionarias vulnerasen la equidad de distribución de la carga tributaria.⁹

Aunque la obra de Schindel destacó la alteración al principio de equidad tributaria provocado por las distorsiones de la inflación, fue omiso en referirse al principio de proporcionalidad tributaria. A pesar de esto, su trabajo ya expresaba esta consternación por la afectación que se ocasiona en un sistema tributario que no reconoce debidamente las distorsiones inflacionarias ni implementa los ajustes correctivos de carácter general frente a éstas.

Aproximadamente dos décadas después en España, el doctor Francisco Álvarez Arroyo analizó diversas disposiciones contables sobre la actualización de valores para efectos de gravámenes. Su análisis abordó tanto la actualización de los balances de las empresas como la actualización contable para personas físicas y la eventual aprobación de modelos de actualización; todo esto mediante normas reglamentarias aplicables entre 1996 y 1998.¹⁰ Álvarez Arroyo destacó lo resuelto en la sentencia número 221/1992 del Pleno del Tribunal Constitucional. En esta

⁸ Schindel, Ángel, *Tributación e inflación*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 1969, p. 1.

⁹ Schindel, p. 97.

¹⁰ Álvarez, *Inflación y tributos*, p. 116.

resolución se reconoce el efecto negativo de la inflación sobre el sistema tributario, pues su distorsión económica puede ocasionar la determinación de una capacidad económica ficticia o incluso inexistente.¹¹

Poco después, en 1999, el contador colombiano Carlos Freddy Martínez Gómez elaboró un artículo con una temática relacionada. En su trabajo, Martínez Gómez expone que la inflación causa una desviación en la base de manifestación de riqueza, y que esta desviación desvirtúa el ingreso, lo que ocasiona tributos inequitativos.¹²

En México, desde 1986 ya se habían realizado planteamientos relativos a la tributación y la inflación. Durante el Seminario de Tributación, Inflación y Desarrollo Económico de ese año, el extinto Instituto Nacional de Capacitación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mexicano analizó el mismo tema. Con motivo de estos trabajos, la jurista Dolores Chapoy resaltó la importancia que este seminario brindó al estudio del efecto que la inflación ocasiona sobre el sistema tributario, particularmente en lo relativo al ISR.¹³

Esos son algunos de los principales antecedentes del objeto del presente estudio. Para determinar el estado del arte sobre la temática de esta investigación, se destaca que nuestro marco normativo fiscal sí reconoce, en cierta medida, el efecto inflacionario. Como ejemplo, se señala que el artículo 17-A del CFF prevé la forma para determinar el factor de actualización conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), el cual se está vinculado a la inflación. Este factor se utiliza para actualizar el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, los valores de bienes u operaciones, y las cantidades expresadas en moneda nacional previstas en el

¹¹ Álvarez, p. 110.

¹² Martínez, Carlos, *Inflación y tributación*, *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 34, 1999, p. 121.

¹³ Chapoy, Dolores, "Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* 1, núm. 62, 1988, p. 871.

Código.¹⁴ Por otra parte, el artículo 152 de la LISR también prevé un procedimiento para el cálculo del factor de actualización utilizando el INPC. El alcance de este procedimiento se aborda en esta investigación.

En lo concerniente a la capacidad económico-contributiva y al principio de proporcionalidad tributaria, la doctrina también aporta algunos elementos para la configuración del estado del arte. Los juristas Gabriela Ríos Granados y Rubén Sánchez Gil han indicado que estos conceptos constituyen una garantía al derecho fundamental de propiedad al mismo tiempo que representa una correlativa limitante frente a la potestad tributaria del Estado.¹⁵ Por su parte, la investigadora Pastora Melgar también ha realizado sus propias aportaciones académicas al respecto. Ella explica que, tanto el principio de equidad tributaria como el de proporcionalidad tributaria, pretenden proteger la calidad de vida de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, previniendo que esa calidad se deteriore y conservando los demás derechos inherentes a las personas; por lo que estos principios tributarios constituyen derechos humanos.¹⁶

Aunado a lo anterior, el estado del arte de la presente investigación debe considerar a la reforma constitucional de junio de 2011. Con esta reforma se positivizó el fortalecimiento del principio *pro persona* y el parámetro de control de regularidad constitucional. Así, el enfoque de la supremacía constitucional se complementó con el enfoque de la supremacía de los derechos humanos.¹⁷ El

¹⁴ *Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación*, 1981, Artículo 17-A.

¹⁵ Ríos, Gabriela y Sánchez, Rubén, "Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes", en *Manual de derecho fiscal*, Serie Estudios jurídicos 350, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2020, p. 33.

¹⁶ Melgar, Pastor, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, Colección Posgrado, 2019, p. 110.

¹⁷ Astudillo, Jesús, *El nuevo enfoque de supremacía constitucional: hacia la supremacía de los derechos humanos*, Centro de Estudios Constitucionales, 2020.

estudio de la presente investigación se apoya en el fortalecimiento de los derechos humanos en virtud de este enfoque.

Con el estado del arte determinado, la temática de esta investigación parte hacia el estudio del impacto ocasionado sobre los derechos de los contribuyentes debido al uso cantidades nominales monetarias en disposiciones fiscales y la correspondiente desactualización. Como ya se ha puntualizado, se trata de un problema derivado de la tributación y la inflación. Los avances recopilados hasta el momento para el estado del arte se centran particularmente en los aspectos jurídicos. Más, la complejidad de los asuntos en materia fiscal implica un estudio multidisciplinario; y este tema no es la excepción. Además de la perspectiva jurídica del derecho constitucional tributario, el estudio de la tributación y la inflación necesariamente conlleva el análisis de conceptos provenientes de las ciencias administrativas como la contabilidad y la economía. Y en lo que respecta a las finanzas públicas y la política económica fiscal de un Estado, en cierta medida el análisis también implica una dimensión de las ciencias políticas y sociales.

MARCO TEÓRICO

En la epistemología jurídica, destacan dos posturas: el derecho natural o iusnaturalismo y el derecho positivo o iuspositivismo. Independientemente de que ambas sean imperfectas y, en cierto grado lleguen a complementarse, el investigador se debe decantar por una o por otra. El iusnaturalismo concibe como eje a los derechos humanos; para el iuspositivismo se le tiene como derechos fundamentales que se positivizan en una Constitución. En este trabajo de investigación se parte desde la óptica del iusnaturalismo y los derechos humanos.

Desde la escuela del iuspositivismo, algunos juristas consideran que la validez de los derechos humanos se encuentra supeditada a su reconocimiento en la Constitución o algún tratado internacional en donde se positivice. No obstante, se resalta que, desde la perspectiva de otros pensadores, la validez de los derechos inherentes a las personas no depende de su positivación en algún instrumento

legal.¹⁸ Esta segunda perspectiva constituye el fundamento de la escuela del pensamiento iusnaturalista. Es decir que, en lo concerniente a la validez de los derechos humanos, existe una divergencia de enfoque entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo.

Entre sus objetivos específicos, este trabajo pretende analizar la afectación ocasionada a los derechos del contribuyente por disposiciones que imponen obligaciones fiscales mediante el uso de cantidades nominales desactualizadas a valor real presente. Entre estos derechos del gobernado se incluye el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económica. Este derecho humano se encuentra vinculado con conceptos como la capacidad contributiva y el derecho al mínimo vital, los cuales se desprenden del principio de proporcionalidad tributaria. El ejercicio de estos derechos humanos es indispensable para la subsistencia y vida digna de las personas; y, en consecuencia, su goce no debe supeditarse a su positivación dentro de una Constitución. De lo contrario, se atentaría contra la vida y dignidad de las personas. Por tal razón, la presente investigación parte epistemológicamente del sustento iusnaturalista.

A lo largo del desarrollo histórico de la epistemología jurídica, el iusnaturalismo ha atravesado diversas fases. En cada una de estas fases, las obras de los juristas y filósofos del derecho natural ha sido objeto de crítica, particularmente por los partidarios de la escuela iuspositivista y viceversa. Gracias a esta histórica discusión, ambas escuelas del pensamiento se han fortalecido y perfeccionado en cada fase que atraviesan. Así, en la filosofía iusnaturalista modernizada del siglo XVII, se destaca – como no se había hecho durante los siglos anteriores – que el hombre se identifica como la sustancia es más importante que la sociedad, la que se identifica como la relación. Como lo expone Sabine: “Esta supuesta prioridad del individuo pasó a ser la calidad más notoria y persistente de la teoría del derecho natural y lo que diferencia de modo más claro a la teoría

¹⁸ Cisneros, Juan y García, José, *Derechos humanos y amparo en materia administrativa*, Centro Universitario de Estudios Jurídicos, México, 2021, p. 2-3.

medieval de la moderna.”¹⁹ Desde una perspectiva ontológica, esa modernización iusnaturalista se basa en la dignidad especial que tiene el hombre en virtud de su racionalidad; quien es parte integrante de la naturaleza y lo más perfecto en ella; así se logra que el espíritu de aquél trascienda su realidad.²⁰

De esta manera, esta modernización de la filosofía iusnaturalista introduce esta nueva concepción sobre el hombre y la dignidad humana. Como miembro de una sociedad, el hombre se convierte en su eje y el Estado debe velar por la protección de sus derechos esenciales. A partir de este cambio de paradigma propuesto por el iusnaturalismo moderno, el Estado tiene la obligación de crear normas protectoras de los derechos humanos de sus gobernados. Entre esos derechos humanos se encuentra el derecho a una vida digna y a la propiedad. Ambos derechos pueden ser trastocados cuando el Estado impone contribuciones ruinosas que afectan el patrimonio del individuo e incluso arriesgan el mínimo vital para su subsistencia y la de su familia. Estos derechos humanos son universales e inherentes a la esencia de la persona, independientemente de que el derecho positivo se mantenga omiso en reconocerlo.

En México, las reformas a la Constitución Federal en el año de 2011 replantearon un cambio de paradigma del derecho positivo mexicano frente al derecho natural. Algunos han señalado que este cambio de paradigma permite que la supremacía constitucional se complemente con la *supremacía de los derechos humanos*.²¹ Desde una perspectiva epistemológica, estas reformas entrañan un valioso avance para la protección de los derechos humanos. El principio *pro persona* y el parámetro de regularidad constitucional, expresamente consagrados a rango constitucional, facilita la labor de hermenéutica jurídica para la protección de los

¹⁹ Sabine, George, *Historia de la teoría política*, trad. Vicente Herrero, Fondo de Cultura Económica, México, 1991, p. 320.

²⁰ Orrego, Cristóbal «Iusnaturalismo contemporáneo», en *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, volumen uno*, vol. 1, Serie Doctrina Jurídica, núm. 712, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2015, p. 40.

²¹ Astudillo Leyva, «El nuevo enfoque de supremacía constitucional».

derechos básicos. Sin embargo, si este reconocimiento constitucional no existiese, los derechos humanos continuarían siendo universales e inherentes a la persona. Por consiguiente, la presente investigación se decanta, en última instancia, por la filosofía iusnaturalista.

Como ya se ha señalado, el presente trabajo investigativo estudia el impacto que ciertas normas fiscales ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes. Particularmente, se analizan conceptos como el principio de proporcionalidad tributaria, el mínimo vital, la capacidad contributiva y el derecho humano a contribuir con apego a esa capacidad. El marco jurídico de una nación debe velar por estos derechos tributarios de sus gobernados. Los poderes del Estado ejercen esa potestad tributaria. El Estado de derecho debe garantizar la justicia tributaria a los contribuyentes. Esto implica que el creador de la norma, la autoridad administrativa que la aplica y el operador jurídico que emite su resolución al respecto trabajan desde su trinchera para mantener el Estado de derecho.

El operador jurídico, como juzgador, cotidianamente desarrolla una labor interpretativa de la norma. Esta praxis interpretativa y algunas nociones del derecho planteadas por el jurista Ronald Dworkin constituyen parte de su teoría del derecho. La postura de Dworkin niega que el derecho consista en una serie de reglas y principios o de poderes de altos funcionarios. Dworkin manifiesta que el derecho es la actitud que define el imperio de la justicia. Expone que esa actitud debe servir tanto en las cortes como en la vida cotidiana.²²

En esta cotidianidad donde el derecho es esta constante actitud mediante la que se expresa el imperio de la justicia, los operadores jurídicos en los tribunales son precisamente los jueces con su actividad interpretativa del derecho. Al respecto, Dworkin explicó que el derecho:

Es una actitud interpretativa, introspectiva, dirigida a la política en sentido amplio. Es una actitud protestante que hace a cada ciudadano responsable por imaginar cuáles son sus compromisos públicos de su

²² Dworkin, Ronald, *El imperio de la justicia*, trad. Claudia Ferrari, 2a. ed., Filosofía/Derecho, Gedisa, Barcelona (España), 2012), p. 289.

sociedad con respecto al principio, y qué requieren estos compromisos en nuevas circunstancias.²³

En su conceptualización del derecho, Dworkin puntualiza que se trata de una actitud creativa porque construye la práctica bajo las premisas de los principios para un mejor futuro, con una actitud fraternal de convergencia en unidad, independientemente de la diversidad de los intereses de cada uno.²⁴ Esta conceptualización se ilustra en la praxis interpretativa para la justicia tributaria. Los poderes del Estado, y especialmente el operador jurídico, deben desarrollar esta práctica creativa en la búsqueda del imperio de la justicia. Esa actividad interpretativa del derecho respalda a los jueces para procurar un mejor futuro. El principio de proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva, sumados a los derechos humanos al mínimo vital y a contribuir al gasto público en apego a su propia capacidad económica, son objeto de análisis por parte del operador jurídico.

Los derechos humanos se violentan aun por disposiciones legales vigentes en el derecho positivo. Por eso, la labor interpretativa tanto de los juristas construyen al derecho a través de esa actitud creativa con la que Dworkin lo conceptualiza. Desde esta óptica, resulta más asequible el reconocimiento de la capacidad contributiva como un derecho humano.

La lucha por el reconocimiento de la capacidad contributiva no es un tema novedoso. Desde la época de la Ilustración, Montesquieu destacó, de la siguiente manera, la delicada labor del Estado al determinar cuánto se debía recaudar al ciudadano y cuánto dejarle de su renta:

Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo puede, sino por lo que debe pagar; pero si por desgracia se miden del primer modo, es absolutamente preciso que por lo menos se haga la medida conforme a lo que puede pagar siempre.²⁵

²³ Dworkin, 2012, p. 290.

²⁴ *Ibídem*.

²⁵ Montesquieu, *Espíritu de las leyes*, trad. Narciso Buenaventura Selva, Imprenta de Marcos Bueno, 1845, p. 258.

Por su parte, Rousseau también dedicó su estudio a la prudencia en la potestad impositiva. En ese mismo sentido, Rousseau manifiesta que la carga tributaria debe ser calculada con base al criterio hacia donde se dirigirá, puesto que resulta importante que regresen a quienes los aportaron. De esta manera siempre habrá un pueblo con abundancia, aun cuando se traten de muchos impuestos. Mientras que un país donde no suceda esto habrá pobreza, aun cuando se paguen pocos impuestos.²⁶ Esto destaca la importancia del principio del destino al gasto público. Si las contribuciones recaudadas por el Estado no se destinan debidamente al gasto público, esto repercute en la capacidad económica de sus gobernados. Es así como Rousseau destaca esa simbiosis entre ambos principios tributarios: el principio del destino al gasto público y la capacidad contributiva de los gobernados (principio de proporcionalidad tributaria). Las contribuciones ruinosas, aunado a un deficiente gasto público, se traduce en pobreza.

Estos conceptos, principios y derechos tributarios forman parte de la materia fiscal. Para desarrollar este trabajo en la línea del derecho constitucional tributario, necesariamente su estudio debe estar inmerso en el derecho fiscal. Si bien la inflación es un fenómeno de las ciencias económicas, el derecho fiscal abarca el estudio de la tributación. Como se ha señalado, la potestad tributaria radica en los poderes del Estado y ésta conlleva una relación jurídico-tributaria que nace de esa potestad. Aunque el Estado impone unilateralmente la relación referida, su marco jurídico establece límites frente a la actuación del Estado en beneficio del gobernado. Así que es clave para la presente investigación ubicar la rama del derecho que estudia esta relación jurídico-tributaria.

La actividad financiera del Estado se divide en tres fases: la función recaudatoria (derecho tributario), la función patrimonial (derecho patrimonial) y la función del gasto público (derecho presupuestario). Ya se ha destacado la importante correlación entre la recaudación y el gasto público; es decir, la vinculación entre las diversas fases de la actividad financiera del Estado es crucial

²⁶ Rousseau, Juan Jacobo, *El Contrato social, ó, Principios del derecho político*, trad. por José Ferrer de Orga, 1812, p. 152.

para el desarrollo de un país. En el marco de la fase recaudatoria se ubica el derecho tributario. De esta disciplina se desprende el estudio del derecho fiscal, el que incluso se ha ampliado mediante el desarrollo de sus propios conceptos, hasta convertirse en una rama del derecho administrativo que ya alcanzó su propia autonomía.

Arrioja Vizcaíno postula que el derecho fiscal tiene por objeto: “estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la que el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos.”²⁷

En efecto, de conformidad con la obra de Arrioja Vizcaíno, los elementos explicativos del objeto del derecho fiscal son: 1) una relación económica entre el Estado y el gobernado; 2) una relación entre la recaudación y el gasto público; 3) una relación unilateral del Estado recaudador sobre el gobernado, aunque existe una reciprocidad por el primero hacia el segundo a través del gasto público; 4) Obras, servicios públicos y demás actividades de interés general; y 5) un marco normativo preestablecido para garantizar esa relación jurídica tributaria se desarrollen con apego a la legalidad.²⁸

El derecho fiscal estudia esta relación jurídico-tributaria, cuya existencia se justifica por este vínculo necesario entre el gobierno, el gobernado y los servicios públicos que el primero debe prestar al segundo. Estas necesidades integran el interés social, también identificado como interés general o interés colectivo. El Estado requiere allegarse de recursos para prestar los servicios públicos a su pueblo, nace una relación tributaria, de naturaleza económica pero también jurídica, entre el Estado y el gobernado.

Como lo señala Arrioja Vizcaíno, existen dos teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria que se oponen la una a la otra. La primera de ellas es la

²⁷ Arrioja, Adolfo, *Derecho fiscal*, 23a. ed., Editorial Themis, Ciudad de México, 2020, p. 47.

²⁸ *Ibidem*, p. 48.

teoría de la relación de sujeción y la segunda es la teoría del beneficio equivalente. La teoría de la relación de sujeción, desarrollada principalmente por algunos juristas alemanes, prevé que la atribución del Estado para recaudar ingresos, y la obligación correlativa de sus gobernados a pagar contribuciones, existe por el solo hecho de una relación de supra y subordinación entre el Estado y sus ciudadanos; y esa es la única justificación requerida para la existencia de esta relación.²⁹

Por otra parte, algunos juristas anglosajones plantean una teoría justificativa de la relación jurídico-tributaria que resulta antagónica a la teoría de la relación de sujeción expuesta por los alemanes. Esta segunda teoría se denomina la teoría del beneficio equivalente. En palabras de Arrijo Vizcaíno, esa teoría postula que: “los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.”³⁰

Para el presente trabajo de investigación, en lo que respecta a la justificación de la relación jurídico-tributaria, se adopta la teoría del beneficio equivalente, la que vincula al elemento de la obligación tributaria del gobernado con el elemento de la obligación del Estado a cumplir con sus fines a favor del interés colectivo.

En suma, este trabajo se aproxima epistemológicamente a la filosofía iusnaturalista, se identifica con la teoría del derecho de su construcción creativa a través de la praxis interpretativa, y se adhiere a la teoría justificativa de la relación jurídico-tributaria relativa al beneficio equivalente. Expuesto lo anterior, se procede al análisis de ciertos conceptos jurídicos referentes a los derechos humanos en materia tributaria.

Desde la filosofía jurídica del iusnaturalismo se considera a la persona y a sus derechos humanos como los pilares del derecho. En contraste, el iuspositivismo concibe a los derechos fundamentales una vez que estos ya se encuentran positivizados en la Constitución. Para Castilla Juárez, la reforma constitucional de 2011 logra que la persona y sus derechos se conviertan en el eje central del

²⁹ *Ibidem*, p. 51.

³⁰ *Ibidem*, p. 52.

constitucionalismo mexicano y todo el orden jurídico que emana de éste. Con la intención de poner fin a la relegación de los derechos humanos reconocidos por los tratados internacionales, la reforma de 2011 se abre a los pactos de la comunidad internacional y reconoce el principio *pro persona* como esa herramienta de interpretación para aplicar la norma que otorgue el mayor beneficio a la persona. Con la reforma se fortalece el reconocimiento de los derechos humanos como un límite para la actuación del Estado. Así se encumbra a la persona y a sus derechos humanos como núcleo del sistema constitucional mexicano a partir de la reforma:

[...] al ser los derechos humanos valores universales constitucionalizados que superan fronteras y ponen en el centro de todo sistema constitucional a la persona y sus derechos, los cuales nunca más serán una concesión del Estado, sino derechos que inherentes a la naturaleza humana, deben ser elemento contante y necesario para la existencia y consolidación de un Estado democrático.³¹

Dentro del contexto anterior, esta investigación analiza la relación que guardan los derechos de los contribuyentes (incluidos ciertos derechos humanos) con las disposiciones de la LISR que establecen cargas y derechos tributarios usando cantidades nominales monetarias. Estas cantidades fijas se ha mantenido desactualizadas e inmutables frente al efecto inflacionario. Uno de los derechos humanos es el derecho a la propiedad, y en el marco de ese derecho se encuentra el principio de proporcionalidad tributaria. La capacidad contributiva deriva de la capacidad económica, una vez que se reserva lo necesario para sufragar el derecho al mínimo vital. Estas disposiciones fiscales deben analizarse a la luz de los principios y derechos humanos que pueden violar.

El derecho humano a la propiedad privada se ha reconocido en el derecho internacional. Este derecho a la propiedad es un bien jurídico básico y conforma la capacidad económica de las personas. En el catálogo de derechos humanos

³¹ Castilla, Karlos, «Un nuevo panorama constitucional para el derecho internacional de los derechos humanos en México», *Estudios Constitucionales* 9, núm. 2, 2011, p. 141.

tributarios, debe contemplarse al derecho de la propiedad junto a al derecho humano al mínimo vital, puesto que ambos constituyen parte del derecho a una vida digna. En materia tributaria, el Estado debe ejercer su facultad impositiva atendiendo a la capacidad contributiva del gobernado. Esta capacidad contributiva deriva del remanente de su capacidad económica, una vez deducido el mínimo vital para sus necesidades básicas. La capacidad económica inicial proviene de la manifestación de su riqueza, la que se integra, a su vez, por los bienes propiedad de la persona (derecho humano que encuentra su fundamento en el derecho a la libertad).

Aunado al mínimo vital y a la propiedad privada, el principio de proporcionalidad tributaria también se conjuga con estos conceptos para proteger el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva. Pastora Melgar Manzanilla plantea que la proporcionalidad y equidad tributarias han sido parte de las conquistas gracias a las luchas históricas. Según la autora, ambos principios tributarios representan libertades de los gobernados que deben ser elevadas a rango de derechos humanos; pero advierte que este reconocimiento jurídico requiere previamente un cambio de paradigma interpretativo.³²

Este cambio de paradigma interpretativo exige la participación, tanto de las autoridades como de los órganos jurisdiccionales federales. Desde la perspectiva de los derechos humanos, se puede emplear el método interpretativo de la hermenéutica para los principios tributarios. Para Melgar Manzanilla esta labor interpretativa podría constituir el novedoso instrumento que “permita conciliar las necesidades económicas del Estado para sufragar el gasto público, con el derecho de los gobernados a contribuir de manera proporcional y equitativa, dejando a salvo un mínimo vital que permita lograr un proyecto de vida protegido constitucionalmente.”³³

³² Melgar, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, Colección Posgrado, 2019, p. 115.

³³ *Ídem*.

Como se señaló anteriormente, las reformas a la Constitución Federal mexicana del año 2011 concibieron un cambio de paradigma en la supremacía constitucional para complementarse con la supremacía de los derechos humanos. A la luz de este paradigma de los derechos humanos, Melgar Manzanilla asevera que el derecho del gobernado a contribuir con apego a su capacidad económico-contributiva se debería elevar con el principio de proporcionalidad tributaria a rango de derecho humano.

Esto exige, como se puntualizó, una labor interpretativa por los operadores jurídicos del sistema tributario. Mientras el legislador ordinario y el constituyente revisor se mantengan omisos en positivizar constitucional y legalmente del derecho humano a contribuir con apego su propia capacidad económico-contributiva con base en el principio de proporcionalidad tributaria, entonces la interpretación conforme, el parámetro de regularidad constitucional y el principio *pro persona* son las herramientas para el reconocimiento de este principio tributario como un auténtico derecho humano.

En el marco de estos derechos humanos tributarios, se incluye el elemento de la capacidad económica, el mínimo vital y la capacidad contributiva. Juristas como los coahuilenses Rodríguez Vidal, Díaz Torres y Castillo Flores definen al mínimo vital como:

[...] el recurso suficiente para cubrir las necesidades primordiales de subsistencia que alcancen para el desarrollo de los individuos, y que después de dar soporte a dichos requerimientos, tener la capacidad de desprenderse de una parte de su riqueza para aportar a los gastos públicos que se generan por vivir en sociedad, y con ello dar cabal cumplimiento al mandato constitucional.³⁴

³⁴ Rodríguez Vidal *et al.*, "El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México", en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., Ciudad de México, 2019, p. 210.

Los citados autores declaran que el fundamento del mínimo vital se encuentra en los siguientes valores: la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el estado social. Ellos relacionan a la solidaridad y al goce pleno de la libertad de las personas con la satisfacción de sus necesidades básicas y su seguridad económica.³⁵

Estos autores vinculan la seguridad económica y la satisfacción de las necesidades básicas de las personas al pleno goce de su derecho de libertad, a la igualdad material y, en general del desarrollo del individuo. Por tal razón, aseveran que el derecho al mínimo vital debe priorizarse para que se pueda gozar del resto de los derechos humanos. Contribuir al gasto público es un compromiso por vivir en sociedad. Previamente al cumplimiento de esta obligación, Rodríguez Vidal y compañía indican que primero debe reservarse un recurso suficiente para la subsistencia de los individuos. El Estado debe reconocer y garantizar el respeto a este mínimo existencial. Precisamente esto permite que se pueda contar con el estado social que estos autores vinculan fundamentalmente al derecho de este mínimo.

Aunado a los argumentos anteriores, estos fiscalistas coahuilenses denuncian la discordancia que el gobernado padece debido a que la normativa no ha definido expresamente al mínimo vital. Los referidos coautores comentan que la falta este reconocimiento expreso del mínimo vital se traduce en una imposición tributaria discorde con su realidad económica. Sin esta garantía, el gobernado contribuye al gasto público, pero el recurso restante resulta insuficiente para cubrir sus necesidades básicas, como: la alimentación, el vestido, la educación, el esparcimiento, entre otras. Esto le genera una disminución económica al gobernado.³⁶

Esa falta de reconocimiento expreso del mínimo vital en México afecta de manera muy particular a ciertas actividades económicas y a ciertos regímenes fiscales: "... ya que no tienen la posibilidad de aplicar ningún tipo de reducción,

³⁵ *Ibídem*, p. 211.

³⁶ *Ibídem*, p. 209.

disminución o gasto contra el ingreso percibido, el cual coadyuve a la minimización del Impuesto sobre la Renta que debe enterar dicho individuo.”³⁷

En México, el avance que se ha tenido en el reconocimiento del mínimo vital ha sido a través de la actividad jurisdiccional. La actividad legislativa aún no ha asentado de manera expresa y directa el reconocimiento del mínimo vital. Esta discordancia entre la capacidad económica y su capacidad contributiva real se debe, entre otros factores, a la falta de reconocimiento del mínimo vital, como lo destacan los referidos autores.

En materia tributaria, se debe realizar una distinción entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, en la que radica el mínimo vital. Francisco Tejeda Uscanga, para conceptualizar la capacidad económico-contributiva, fusiona definiciones proporcionadas por diversos autores, como las de Fernández Segado y Calvo Ortega, y la completa con la adición de sus propios términos, para quedar de la siguiente manera:

[...] un potencial económico de quien es titular y tiene disponibilidad de la riqueza propia u obtenida, y que con ello pueda acreditar su posibilidad real y suficiente de hacer frente a la exigencia de una obligación contributiva particularizada que la administración hacendaria está facultada, lo mismo para recibir como para reclamar su cumplimiento.³⁸

Como ya se expuesto, el derecho al mínimo vital y el principio de proporcionalidad tributaria forman parte de los derechos humanos tributarios estudiados en este trabajo. En el caso de los impuestos, la proporcionalidad tributaria determina que la capacidad contributiva de cierto sujeto pasivo atiende a la disponibilidad de la riqueza propia u obtenida, como lo ha puntualizado Tejeda Uscanga.

³⁷ *Ídem.*

³⁸ Tejeda, Francisco, «El principio de capacidad económico-contributiva», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Bercochea, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., Ciudad de México, 2019, p. 310.

Aunado al estudio de la relación jurídico-tributaria y de los derechos que conlleva, el efecto inflacionario compone el otro aspecto medular de este trabajo. Junto a la tributación, la presente investigación requiere estudiar el fenómeno económico de la inflación y su relación con la primera. Gutiérrez Andrade y Zurita Moreno definen la inflación de la siguiente manera: “La inflación es un aumento generalizado y continuo en el nivel general de precios de los bienes y servicios de la economía.”³⁹ Estas autoras enuncian diversas teorías de la inflación, entre las que se encuentra la teoría de costos, la que conceptualizan así: “Esta inflación surge como consecuencia de la presión que ejercen ciertos sectores empresarios u obreros o el sector público, que tienen algún poder en la determinación de sus precios para mejorar su posición en la distribución del ingreso.”⁴⁰

La teoría de la inflación de costos (dentro de las teorías de la inflación) concatena el incremento del precio de los insumos con el consecuente incremento de los precios de los bienes y servicios derivados de estos. La inflación tiene un impacto en los precios de los bienes y servicios de una economía nacional. Para el cálculo de la inflación, se analiza la variación porcentual del INPC, el que se determina periódicamente. Sin embargo, la LISR impone obligaciones fiscales vinculadas a cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente. La inmutabilidad de estas cantidades nominales es insensible a la realidad económica que experimentan los sujetos obligados, debido al fenómeno macroeconómico de la inflación. Esta inmutabilidad engendra la causa de cargas y derechos tributarios discordes al valor real presente de las cantidades nominales monetarias. Es decir, las distorsiones económicas provocadas por la inflación no son reconocidas debidamente por el sistema tributario mexicano, particularmente por la LISR, cuando sus disposiciones regulan supuestos limitados con cantidades en pesos mexicanos. Debido a la inflación, los precios de bienes y consumos se incrementan, por lo que las cantidades en moneda nacional van perdiendo su poder

³⁹ Osvaldo Gutiérrez Andrade y Andrea Zurita Moreno, «Sobre la inflación», *Perspectivas*, 9, núm. 3, 2006, p. 81.

⁴⁰ *Ibídem*, p. 87.

adquisitivo. El problema no radica en el tipo de moneda, sino en que esta es una cantidad nominal monetaria que no se actualiza conforme al efecto inflacionario.

Finalmente, esta investigación analiza el juicio de amparo indirecto contra normas heteroaplicativas como de medio de defensa. Puesto que ya transcurrió el plazo para impugnar diversas disposiciones de la LISR con cantidades nominales por su naturaleza autoaplicativa, la opción sería presentar la demanda de amparo por su naturaleza heteroaplicativa; es decir, respecto de su primer acto de aplicación. La sentencia concesoria de un amparo indirecto contra una norma autoaplicativa difiere de aquella respecto de una heteroaplicativa en que para esta última, además de la inaplicación de la norma que afecta al quejoso, también se le debe restituir su derecho transgredido.⁴¹

METODOLOGÍA

Diseño metodológico

Una de las principales decisiones que el investigador debe asumir para el diseño metodológico de su trabajo es la selección del tipo de enfoque. La presente investigación se desarrolla desde un enfoque de tipo cualitativo. Hernández Sampieri y coautores destacan una característica del enfoque cualitativo que lo distingue del cuantitativo, en lo que respecta a las preguntas de la investigación y la hipótesis. En el enfoque cualitativo, estas pueden desarrollarse antes, durante y hasta después de que el investigador recolecta y analiza los datos; lo que genera que este tipo de investigación tenga una naturaleza cíclica y permite mejorar las preguntas e hipótesis o descubrir otras nuevas.⁴² Esto muestra especial utilidad para el presente trabajo. En la fase de selección de aquellas disposiciones de la

⁴¹ Aguinaco, Andrés y León, Juan, "El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente", en *El juicio de amparo en materia fiscal*, 1a. ed., Monografías, Tirant lo Blanch, Ciudad de México, 2021, p. 181-183.

⁴² Hernández *et al.*, *Metodología de la investigación*, 6ta. ed., McGraw Hill Interamericana, México, 2014, p. 7.

LISR con cantidades líquidas, se identificaron algunos aspectos que permitieron perfeccionar las preguntas de la investigación así como su correspondiente hipótesis. Esta mejora cíclica también mostró ser especialmente útil para la pregunta e hipótesis secundarias relativas a la comparación y contrastación de la LISR con otros ordenamientos nacionales y extranjeros. Conforme se obtiene mayor información, las preguntas y la hipótesis se mejoran. Así se genera una búsqueda y recolección de información más precisa y profunda, lo que a su vez nuevamente motiva el perfeccionamiento de las preguntas e hipótesis de la investigación. Por ende, el proceso cíclico del enfoque cualitativo es una virtud idónea para el presente trabajo.

En una investigación con enfoque de tipo cuantitativo, el investigador debe seleccionar la muestra. Mientras que con el enfoque cualitativo se selecciona una unidad de análisis. La unidad de análisis de la presente investigación se integra por los contribuyentes a los que la LISR establece derechos y cargas tributarios mediante disposiciones con límites petrificados en cantidades líquidas inmutables ante la inflación. Esas disposiciones de la ley son de aplicación federal en todo el territorio mexicano. Por tanto, los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria constituyen una población-objetivo de alcance nacional; incluso se extiende aquellos extranjeros con establecimiento permanente en México o con fuente de riqueza en el territorio nacional. Sin olvidar la consideración de que el efecto inflacionario que se analiza conforme al INPC que calcula el Instituto Nacional de Geografía y Estadística (INEGI) también tiene un alcance nacional en territorio mexicano.

La LISR vigente fue publicada en diciembre de 2013 y entró en vigor a partir de enero de 2014. Es decir, ciertas disposiciones fiscales que se estudian, conjuntamente al efecto inflacionario, se analizan durante una temporalidad que inicia a partir de enero de 2014. A pesar de esto, la LISR ha sido objeto de modificaciones: algunas de sus disposiciones han sido reformas o derogadas y también se le han adicionado nuevas disposiciones a través de los años. Por lo que no todas las disposiciones normativas de la LISR con cantidades nominales monetarias inician su temporalidad a partir de enero de 2014, ya que algunas de

ellas enteraron en vigor en fecha posterior. Este es el caso de la derogación de las disposiciones de la ley relativas al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) y la adición de otras para la creación del Régimen Simplificado de Confianza. Cada uno de estos regímenes fiscales establecen derechos y cargas tributarios mediante el uso de límites con montos fijos. Ante estas reformas legales, la investigación documentada y el estado del arte del presente estudio requiere oportunas adecuaciones. Estas enriquecedoras adecuaciones al objeto de estudio exponen un ejemplo claro en el que el enfoque cualitativo demuestra sus cualidades.

Como ya se ha señalado, durante el desarrollo de la presente investigación se identifican diversas disposiciones con cantidades líquidas de la LISR y se analiza la afectación que estas ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes. En esa búsqueda, se ha obtenido información adicional muy valiosa durante la fase de la investigación documentada y la configuración el estado del arte. Asimismo, en el estudio del efecto inflacionario, de las disposiciones con montos fijos y de su impacto sobre los derechos y cargas tributarios, esta investigación experimentó cambios favorables para una aplicación más precisa de la metodología. Esto abonó a un desarrollo progresivo del diseño metodológico. Esa es una de las virtudes características de una investigación con un enfoque cualitativo. Se desarrollan simultáneamente las fases de la selección de unidad de análisis, recolección y análisis de datos.⁴³ Por consiguiente, el enfoque cualitativo reafirma una vez más su idoneidad para la presente investigación.

Una vez determinado el tipo de enfoque, se elige el tipo de alcance de la investigación. Para esto, se requiere la formulación de la hipótesis principal y sus hipótesis secundarias. La metodología de la investigación clasifica a las hipótesis en descriptivas, correlacionales, de diferencia de grupos y causales. El tipo de hipótesis secundarias del presente trabajo varía: dos de ellas son de tipo correlacional, una tercera es causal y la cuarta de diferencia de grupo. A pesar de esta variación, todas ellas van encaminadas a la validación de la hipótesis principal, la cual es de tipo causal. En consecuencia, el tipo de alcance de investigación que

⁴³ Hernández *et al.*, p. 8.

presenta este trabajo, en última instancia, es causal. Lo anterior se deriva de la relación de causa y efecto entre las disposiciones de la LISR con cantidades líquidas desactualizadas a valor real y su afectación sobre los derechos de los contribuyentes.

Hernández Sampieri y compañía explican que las hipótesis causales “proponen un ‘sentido de entendimiento’ de las relaciones”⁴⁴ entre las variables de la hipótesis. Si el efecto inflacionario es la variable independiente y la afectación sobre los derechos de los contribuyentes es la variable dependiente, entonces las disposiciones fiscales con cantidades nominales monetarias son esa bisagra que ocasiona que la inflación impacte sobre una tributación desproporcional. La inflación y la tributación son variables vinculadas a los derechos humanos. De ahí que las variables de este trabajo exijan un estudio multidisciplinario tanto económico como jurídico.

Otro aspecto esencial del diseño metodológico es el relativo a la selección del al método de investigación. Para este trabajo se ha seleccionado el método analítico-sintético y la hermenéutica jurídica. El destacado jurista Carlos Manuel Villabella Armengol ha definido al método de investigación analítico-sintético como aquél que “posibilita descomponer el objeto que se estudia en sus elementos para luego recomponerlo a partir de la integración de éstos, y destacar el sistema de relaciones existentes entre las partes y el todo.”⁴⁵

El fenómeno que se analiza consiste en el impacto sobre los derechos de los contribuyentes ocasionado por el uso de cantidades fijas (desactualizadas a valor real) en las disposiciones de la LISR. Para el estudio de este fenómeno, se propone descomponer sus elementos de la siguiente manera: se selecciona cada disposición fiscal, se identifica la cantidad líquida que esta prescribe, se estudia el derecho o

⁴⁴ Hernández *et al.*, p. 110.

⁴⁵ Villabella, Carlos, "Los métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones", en *Pasos hacia la revolución en la enseñanza del derecho en el sistema romano-germánico*, 1a. ed., vol. tomo 4, Serie Versiones de Autor, núm. 17, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2020, p. 937.

carga fiscal previsto, se revisa la distorsión económica de la inflación sobre el valor real de la cantidad nominal, y se estudia su relación con el principio de proporcionalidad tributaria y los derechos del contribuyente. Una vez realizado el estudio desglosado de cada uno de sus elementos, se procede a recomponerlos para determinar el impacto que cada disposición analizada ocasiona sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

En este ejercicio analítico-sintético, el método total utilizado es el hermenéutico. Así, para determinar el impacto que estas disposiciones de la LISR ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes, se debe realizar una labor interpretativa del principio de proporcionalidad tributaria y el derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económica. Por tanto, se requiere el estudio del contexto jurídico en el que estas disposiciones fiscales de la LISR se incorporan en el engranaje integral del sistema tributario mexicano. La hermenéutica jurídica aporta esa labor interpretativa para el análisis y determinación de la afectación que experimenta el sujeto obligado. Esta afectación se puede producir sobre su capacidad económico-contributiva (cuando se trata de una carga tributaria sustancial), su capacidad administrativa (cuando se trata de cargas tributarias formales), o sobre otros derechos o beneficios fiscales.

El análisis de fuentes legislativas, jurisprudenciales y doctrinales permite un estudio holístico de las cantidades nominales monetarias de la LISR dentro de esta relación entre la inflación y la tributación a la luz de los derechos del contribuyente. Los principios generales, derechos humanos y obligaciones que rigen la relación jurídico-tributaria proporcionan un contexto apropiado para el método hermenéutico. La hermenéutica jurídica posibilita un estudio adecuado del derecho constitucional tributario.

Este análisis se encauza particularmente en el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, que tutela el derecho a contribuir con apego a la capacidad económica. Gracias a esta labor interpretativa de la hermenéutica jurídica, el principio de proporcionalidad tributaria puede configurarse como un auténtico derecho humano. Este método hermenéutico abarca el estudio de tres dimensiones, como lo indica Villabella Armengol: 1) el

estudio del fenómeno objeto de la investigación; 2) su integración como componente de una estructura superior, y 3) su vinculación con los antecedentes históricos y el contexto social.⁴⁶ Esto aplica idóneamente al objeto de estudio del presente trabajo.

Por otra parte, el diseño metodológico dispone realizar un estudio del efecto generado por la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias contenidas en las diversas disposiciones de la LISR. La desproporcionalidad de esas cantidades petrificadas en ley se correlaciona con el distanciamiento entre aquel valor que originalmente representaba ese monto (a su entrada en vigor) y el valor real presente. De ahí que se deba calcular el factor de actualización previsto en el CFF y la LISR. Este método de actualización se realiza mediante un procedimiento matemático: el factor se obtiene del cociente entre el INPC del periodo inmediato anterior en el que se realice el último corte de la investigación y el INPC del periodo inmediato anterior en el que se promulgó y publicó la disposición que se analiza. Así se puede identificar el valor de esa cantidad nominal (cuando el legislador fiscal optó por asignar ese monto para el respectivo derecho o carga tributaria), para posteriormente convertirlo a su valor real presente. Una vez que se conoce la distorsión económica que la inflación provocó sobre el valor real de las cantidades nominales (contenidas en disposiciones de la LISR), se procede a la identificación y descripción del impacto que estas disposiciones ocasionan sobre las cargas tributarias, tanto sustanciales como formales, así como derechos tributarios. Este impacto depende de la naturaleza de cada disposición.

Elaborada la descripción de este procedimiento, es menester determinar la afectación que las disposiciones con cantidades nominales desactualizadas ocasionan sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Por último, se realiza una labor comparativa entre el tipo de actualización periódica que se efectúa en otras leyes fiscales mexicanas en comparación con la actualización efectuada en la LISR. Así, se determina si la LISR prevé un trato uniforme o diferenciado en lo que respecta a las cantidades nominales contenidas en disposiciones de ordenamientos tributarios diversos. Si bien la observación del

⁴⁶ Villabella, p. 944.

efecto inflacionario sobre el valor de las cantidades nominales monetarias constituye un tipo de investigación de campo, también es cierto que este estudio de diversos cuerpos normativos encuadra en la labor interpretativa de la hermenéutica jurídica. Tanto la investigación de campo como la hermenéutica jurídica se complementan en el método analítico-sintético seleccionado para el diseño metodológico de este trabajo.

Por otra parte, se recopila información a través de la investigación de campo. Para la obtención de este conocimiento empírico se formulan diversos cuestionarios. El primer tipo de cuestionario se diseña para realizar solicitudes de acceso a la información pública a través de la Plataforma Nacional de Transparencia. Estas solicitudes se dirigen a las siguientes autoridades en materia fiscal: Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) y la Comisión de Hacienda y Crédito Público (CHCP), ambos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. El segundo cuestionario se formula para la entrevista semiestructurada a un experto fiscalista. Esta información se obtiene de primera mano, directamente de la fuente generadora de esta información. Esta parte del trabajo se incorpora al Capítulo Quinto.

Los datos recolectados se analizan y sintetizan en la formulación de conclusiones encaminadas a verificar la validez interna de las hipótesis secundarias y la principal. También se puede apreciar la posibilidad de que la hipótesis alcance la validez externa en otros ordenamientos diversos a la LISR o incluso en el derecho comparado.

Cabe destacar que no todas las fuentes de consulta enunciadas en este protocolo se encuentran referenciadas o citadas en este documento. Sin embargo, se incluyen en el apartado respectivo porque fungen como fuente de consulta para el presente trabajo.

Técnicas de investigación

La técnica de investigación documental resulta clave para el presente trabajo. Entre los instrumentos de recolección se encuentra la selección y estudio de la legislación federal en materia tributaria, tanto las leyes sustantivas como el código adjetivo. Adicionalmente, se estudian las disposiciones generales de carácter administrativo. Otra de las fuentes de información es la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales. Desde luego, la doctrina también resulta fundamental para la presente investigación, tanto en la elaboración del marco teórico como el sustento del principio de proporcionalidad tributaria y la capacidad económico-contributiva. Adicionalmente, se emplean ciertos instrumentos de investigación. En esta tesitura, se elabora un cuestionario para entrevista semiestructurada a experto en materia fiscal. Asimismo, se recolecta información a través de solicitudes de transparencia a diversos entes públicos. Finalmente, se seleccionan para análisis algunas disposiciones de derecho comparado para vislumbrar un panorama más amplio del fenómeno que es objeto de estudio.

MULTIDISCIPLINARIEDAD

La presente tesis doctoral es producto de un estudio evidentemente jurídico. Examina diversas disposiciones normativas, tanto de jerarquía legal, como de rango constitucional, e incluso de derecho internacional y derecho comparado. A esta obra se incorpora el análisis de diversos criterios jurisprudenciales. Particularmente se estudia el impacto que ciertas disposiciones fiscales sobre los derechos humanos; por lo que la investigación gira en torno a la relación jurídico-tributaria. En realidad, el presente trabajo ha requerido de un estudio multidisciplinario cada vez más necesario en las ciencias sociales y particularmente en la ciencia del derecho. Esta exigencia cobra especial importancia en los trabajos de posgrado. La doctora Marina del Pilar Olmeda García, en su capítulo de libro titulado *Retos y perspectivas del posgrado en el derecho en el siglo XXI*, destaca la importancia de la multidisciplinariedad en estos grados de estudio:

Otro aporte que debe sumarse a la formación en el posgrado es la integración de contenidos inter y multidisciplinarios, que permita a los alumnos identificar

las consecuencias metajurídicas de los fenómenos e instituciones jurídicas. (...) Se debe partir, de que la educación no es un componente aislado de la experiencia humana, y si a esto sumamos que el derecho es el ámbito de regulación normativa de toda actividad social, tendrá que incluir el entendimiento de otros campos disciplinarios. Así, puede afirmarse que todo propósito de renovación del derecho debe realizarse como actividad inter y multidisciplinaria.⁴⁷

Desde las unidades de aprendizaje consistentes en epistemología hasta las relativas a la filosofía y la teoría política, los contenidos multidisciplinarios del programa del doctorado base para esta tesis académica proporcionaron una fuente rica de información y conocimientos que trascienden a la ciencia del derecho, pero no son completamente ajenos a ella. Éstos, al fusionarse con los estudios tradicionales de la ciencia jurídica, como los derechos humanos y el derecho constitucional, el derecho comparado y el derecho internacional, se crea una amalgama multidisciplinaria que brinda el estudio de lo que Olmeda García denomina ‘consecuencias metajurídicas’ de nuestra realidad jurídica actual.

Al profundizar en temas fiscales, la ciencia jurídica se entrelaza con las ciencias administrativas, específicamente con la contabilidad fiscal. Los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, las bases gravables y otros elementos de las disposiciones fiscales exigen la multidisciplinariedad. Aunado a lo anterior, las ciencias políticas y sociales, junto a las ciencias económicas, se conjugan para revisar la actividad financiera del Estado, la rectoría económica sobre sus gobernados y el efecto inflacionario sobre las cantidades nominales monetarias. Como bien lo señala la doctora Olmeda García: “para este nuevo perfil profesional es necesario integrar como ámbitos de estudio (...) los procesos sociales, económicos, políticos y culturales que ubican a esta ciencia en un contexto determinado.”⁴⁸

⁴⁷ Olmeda García, Marina del Pilar, González Hernández, Irma Alicia, y Capito Mata, Sergio Gilberto, «Posgrado en derecho para el mejoramiento de las instituciones», en *Retos y perspectivas del posgrado en derecho en el siglo XXI*, Tirant Humanidades (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2017), p. 66.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 67.

OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE AGENDA 2030 (ODS)

Los proyectos de investigación, no sólo las tesis de posgrado deben encontrar su alineación a los objetivos de desarrollo sostenible. Estos objetivos permiten que la investigación tenga un ancla que la guíe y la mantenga dentro del curso para las grandes tareas, no sólo de los Estados como gobierno, sino de los Estados como pueblos. Para el caso de la ciencia jurídica, la investigación debe desarrollarse en contextos que de fuentes plurales, abiertas y de contacto social; tiene que abarcar aspectos normativos nacionales, subnacionales y supranacionales; y debe considerar la reformulación de conceptos jurídicos en atención al fenómeno de mundialización.⁴⁹

El presente trabajo cumple precisamente esos criterios. Además enriquecerse a través de una perspectiva multidisciplinaria, esta investigación se guía por un espíritu y enfoque innovador sobre los derechos humanos tributarios. También explora la reformulación de la protección internacional de éstos. Adicionalmente, esta investigación escucha la voz de expertos en la materia fiscal pero al mismo realiza la investigación de campo mediante de la plataforma tecnológica de transparencia en la pluralidad de sujetos obligados. Asimismo, la tesis realiza un estudio de fenómenos jurídicos y económicos producto de la globalización, como lo son la inflación, el derecho comparado y el derecho internacional en la tributación.

Toda vez que la línea de generación y aplicación del conocimiento de esta tesis doctoral es el derecho constitucional y los derechos humanos, el presente trabajo se alinea principalmente al ODS 16 de *Paz, justicia e instituciones sólidas*. Más, los estudios realizados sobre el problema principal y sus problemas derivados en materia de inflación, tributación y desarrollo económico nacional exigen que esta

⁴⁹ Teresita Rendón Huerta Barrera, «Importancia de la investigación jurídica en el posgrado», en *Retos y perspectivas del posgrado en derecho en el siglo XXI*, Tirant Humanidades (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2017), p. 97.

investigación también se vincule al ODS 8 de *Trabajo decente y crecimiento económico*. Y a pesar de que las normas tributarias desproporcionales afectan a todo un universo de contribuyentes, es un sector de gobernados en situación menos favorecida económicamente la que encuentra en un mayor grado de vulnerabilidad al ponerse en riesgo su patrimonio e incluso hasta el mínimo vital. Por lo tanto, este trabajo también guarda una conexión particular con el ODS 10 relativo a *La reducción de desigualdades*.

16 Paz, justicia e instituciones sólidas

La presente tesis doctoral, como ya se ha expuesto, gira en torno a la relación jurídico-tributaria, las disposiciones fiscales del Impuesto sobre la Renta que establecen límites mediante cantidades nominales monetarias, y su impacto en los derechos humanos de los gobernados, con motivo del efecto inflacionario. Si bien se trata de un estudio multidisciplinario complejo que fusiona aspectos de las ciencias políticas, económicas y administrativas, resulta una investigación eminentemente jurídica. El Objetivo de Desarrollo Sostenible 16 ‘Paz, justicia e instituciones sólidas es el mayor receptor de la justificación del presente trabajo’.

Entre los aspectos que se estudian en esta obra, se encuentra el estudio de derecho comparado, pero también se aborda la protección de derechos en el ámbito internacional, específicamente el Sistema Interamericano de Derechos Humanos. En aras de alcanzar la justicia tributaria, este trabajo explora la posibilidad del recurso efectivo para la garantía de los derechos en el ámbito nacional; y también plantea la protección sobre los derechos tributarios en el ámbito internacional. Esto incide en la Meta 16.3 ‘Promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional y garantizar la igualdad de acceso a la justicia para todos’

El presente trabajo también incide en la temática de la Meta 16.b ‘Promover y aplicar leyes y políticas no discriminatorias en favor del desarrollo sostenible’. Al examinar el impacto ocasionado por las disposiciones fiscales de la LISR sobre los derechos de los contribuyentes, se identifica una oportunidad de mejora que promueva, no sólo el crecimiento económico, sino la igualdad, la equidad y la proporcionalidad tributarias.

8 Trabajo decente y crecimiento económico

La rectoría económica del Estado abarca la actividad financiera que éste realiza. La etapa recaudatoria de esa actividad financiera se regula por disposiciones del derecho fiscal. La relación jurídico-tributaria regulada por estas disposiciones fiscales atiende a la capacidad económico-contributiva de los gobernados. El Estado debe velar por el crecimiento económico de su país, pues es éste el que fortalezca la capacidad contributiva de los sujetos obligados. La presente investigación analiza el impacto que tienen ciertas disposiciones fiscales con cantidades nominales monetarias sobre los derechos de los contribuyentes; entre éstos se encuentra el derecho a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económica.

Por lo anterior, este estudio evidencia algunos obstáculos normativos que enfrenta el objetivo de crecimiento económico. Si la inflación altera el valor real de las cantidades nominales monetarias contenidas en las disposiciones fiscales del ISR, y éstas a su vez ocasionan un impacto sobre los derechos de los contribuyentes, como mermar la capacidad económico-contributiva de los gobernados, entonces se afectan los ingresos de las personas y el crecimiento económico en general.

De los ODS, el Objetivo 8 tiene la Meta 8.3 ‘promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros’. Mientras las disposiciones fiscales de un país, especialmente las de la LISR que suele ser su principal fuente de ingresos, continúe afectando la capacidad económica de las personas, éste Meta se obstaculiza.

10 Reducción de las desigualdades

Este objetivo tiene la Meta 10.4 ‘adoptar políticas, especialmente fiscales, salariales y de protección social, y lograr progresivamente una mayor igualdad’.

Aquellas disposiciones fiscales que establecen límites mediante el uso de cantidades líquidas inmutables ante la inflación ocasionan afectaciones a los derechos de los contribuyentes, tanto personas morales como físicas. Sin embargo, es en el caso de las personas físicas donde estas distorsiones económicas tienen un impacto más relevante porque afectan los derechos humanos. Al transgredir el principio de proporcionalidad tributaria y afectar la capacidad económico-contributiva de las personas, también se violenta su patrimonio. Esto agrava la situación de las personas que se encuentran en mayor estado de vulnerabilidad y amplía la brecha de desigualdad.

En conclusión, el presente trabajo se realizó desde una perspectiva multidisciplinaria y atenta a una dimensión mundial de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas. Además, esta investigación coincide con el enfoque jurídico contemporáneo que propone la jurista Teresita Rendón Huerta Barrera en su obra *Importancia de la investigación jurídica en el posgrado*. La referida autora postula que la noción tradicional del derecho y de la lógica deontológica resultan cada vez menos característicos de la realidad jurídica actual, con motivo del proceso erosivo de las fuentes del derecho; esto en virtud de la modificación radical de la interpretación y sistema de fuentes ocasionada por la globalización, la diversidad y el multiculturalismo.⁵⁰

Si el lector logra comprender que la tributación se impone por el sistema jurídico en todo el mundo, que la inflación es un fenómeno económico que se acentúa con la globalización (aunque de manera heterogénea según el Estado o la región), y que el multiculturalismo jurídico de diversas naciones coincide en el uso de disposiciones fiscales con cantidades líquidas, entonces también se puede entender la necesidad de este investigador de adoptar esa visión jurídica contemporánea promovida por Rendón Huerta Barrera.

⁵⁰ *Ibídem*, p. 98.

CAPÍTULO PRIMERO
ANTECEDENTES TEÓRICOS DE LOS DERECHOS HUMANOS TRIBUTARIOS

Ciertas leyes mexicanas establecen obligaciones fiscales fijando cantidades nominales monetarias (cantidades nominales) para su cumplimiento. Tal es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), la Ley Aduanera (LA) y la Ley Federal de Derechos (LFD), por mencionar algunas. Incluso, el ordenamiento fiscal adjetivo, es decir, el Código Fiscal de la Federación (CFF), contiene disposiciones que establecen obligaciones expresadas en cantidades nominales monetarias.

Por otra parte, la inflación se trata de un fenómeno económico, como lo expone el Banco de México (BANXICO), “que se observa en la economía de un país y está relacionado con el aumento desordenado de los precios de la mayor parte de los bienes y servicios que se comercian en sus mercados, por un periodo de tiempo prolongado.”⁵¹

Cada año se publica la tasa anual de inflación de conformidad con el Índice Nacional de Precios al Consumidor que da a conocer el INEGI para cada periodo. También de manera periódica y general se actualizan las cantidades nominales monetarias previstas en los cuerpos jurídicos como la Ley Aduanera, Ley Federal de Derechos, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como el Código Fiscal de la Federación. Esta actualización se efectúa mediante la expedición de otros ordenamientos fiscales de jerarquía secundaria, como el caso de ciertas reglas generales o la miscelánea fiscal.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, éste no es el caso. Aunque sí se actualizan algunas cantidades nominales monetarias de esta ley a través de miscelánea fiscal, se trata de ciertos supuestos aislados. Esta actualización periódica es solamente respecto de ciertas cantidades seleccionadas, y no de manera general, a la totalidad de las cantidades nominales previstas en el texto de la LISR, como sí sucede en las otras leyes fiscales ya referidas.

En México, aunque existen ordenamientos jurídicos cuyas disposiciones normativas contienen cantidades nominales monetarias, algunas de estas se

⁵¹ Banco de México, «¿Qué es la inflación y cómo se mide?», Banxico Educa.

actualizan mediante otras disposiciones administrativas de carácter general emitidas por el Poder Ejecutivo Federal. Tal es el caso de la Ley Federal de Derechos y la Ley Aduanera.

Al consultar la Ley Federal de Derechos vigente, tomada de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 3 de mayo de 2023, se puede apreciar al inicio de ese documento el siguiente texto:

Nota sobre las cantidades de la Ley para el año 2023: Para la actualización de las cantidades de esta Ley establecidas para el año 2023, véase la “cuota sin ajuste” del Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, contenido en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, publicada en el DOF 27-12-2022.⁵²

Dicho de otra forma, el Legislativo y el Ejecutivo Federal toman medidas para emitir disposiciones administrativas mediante las cuales se actualizan periódicamente las cantidades nominales monetarias previstas en la ley. Así, la pérdida del valor adquisitivo del dinero ocasionada por la inflación no afecta la recaudación fiscal por concepto cobro de derechos que representan ingresos para el erario.

Asimismo, al consultar la Ley Aduanera vigente, se puede observar un texto similar al inicio de tal ordenamiento jurídico: “Cantidades actualizadas por Reglas Generales de Comercio Exterior DOF 27-12-2022”.⁵³

De manera similar, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, al inicio de ese ordenamiento se encuentra un texto que versa de la siguiente manera: “Cuotas actualizadas por Acuerdo DOF 28-12-2022”.⁵⁴

En lo que respecta al Código Fiscal de la Federación, el legislador adicionó un artículo 17-A que prevé la actualización, por el transcurso del tiempo y con motivo

⁵² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Federal de Derechos (Últ. Reforma 03-05-2023)», 31 de diciembre de 1981.

⁵³ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Aduanera (Últ. Reforma 12-11-2021)», 15 de diciembre de 1995.

⁵⁴ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Últ. Reforma 12-11-2021)», 30 de diciembre de 1980.

de los cambios de precios en el país, de aquellos montos de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal. Así lo establece el primer párrafo de este numeral:

Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.⁵⁵

Aunado a ello, el Código Fiscal de la Federación, al inicio de este documento, incluye el texto “Cantidades actualizadas y compiladas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 27-12-2022”.⁵⁶

Si el legislador hubiere omitido la precaución de incluir estos textos en esas leyes, no existirían estas remisiones legislativas a disposiciones normativas secundarias (como la miscelánea fiscal, las reglas generales de comercio exterior o los acuerdos) que actualizan periódicamente las cantidades nominales monetarias previstas de manera fija en los artículos de las leyes en mención.

Si no se realizara esta actualización de cantidades, el fisco federal estaría recaudando las cantidades nominales monetarias previstas en estas leyes. Puesto que la inflación tiene como consecuencia que la moneda pierda su valor adquisitivo, en términos reales, el erario recaudaría cantidades nominales con un valor nominal cada vez más distante a su valor real, por el solo transcurso del tiempo.

⁵⁵ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Código Fiscal de la Federación (Últ. Reforma 12-11-2021)», 31 de diciembre de 1981, Artículo 17-A.

⁵⁶ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Código Fiscal de la Federación (Últ. Reforma 12-11-2021)», 31 de diciembre de 1981.

Un ejemplo de la necesidad de actualizar periódicamente las cantidades nominales ante el efecto inflacionario se puede identificar en el caso de las deudas tributarias. Así lo explica Álvarez Arroyo en su obra:

El fenómeno inflacionario afecta a todos los sectores de un país, no pudiendo quedar al margen del mismo, las deudas tributarias, no sólo porque en numerosas ocasiones se producen aplazamientos del pago o las devoluciones se prorrogan, sino, sobre todo, por el incremento nominal (no real) que sufren las bases imponibles de algunos tributos.⁵⁷

Aunque Álvarez Arroyo refiere al caso español, la inflación se experimenta en las diversas economías del mundo y México no es la excepción. Las contribuciones en el sistema fiscal mexicano también se encuentran sujetas al efecto inflacionario, lo cual implica la actualización periódica de cantidades previstas en las leyes, como ya se expuso con anterioridad.

Sin embargo, al inicio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en México desde 1º de enero de 2014 (LISR), no se prevé un texto similar de remisión legislativa hacia otras disposiciones normativas que periódicamente actualicen, de manera generalizada, las cantidades nominales monetarias previstas en esta ley.

Se puede identificar la pretensión normativa, tanto del Poder Legislativo como del Ejecutivo Federal, de actualizar periódicamente, de manera generalizada, todas las cantidades nominales monetarias del CFF, LIEPS, LFD y LA. Esta intención se identifica cuando se da lectura al inicio de estos ordenamientos jurídicos donde se encuentra una leyenda que especifica que las cantidades han sido actualizadas mediante otro ordenamiento jurídico secundario. En el caso de la LISR, no se encuentra texto alguno que disponga que las cantidades nominales de esa ley se actualicen periódicamente, de manera general a todas ellas, mediante remisión normativa a otro ordenamiento jurídico secundario.

De manera aislada, algunas cantidades nominales de la LISR 2014 sí se actualizan mediante disposiciones administrativas de carácter general, como la

⁵⁷ Álvarez Arroyo, Francisco, «Inflación y tributos: especial consideración de la actualización de balances», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, No. 16 (1998), p. 105.

miscelánea fiscal. Sin embargo, la actualización de algunas cantidades nominales monetarias de la LISR 2014 se aplica de manera selectiva solamente a ciertas de ellas, mientras que las cantidades nominales restantes permanecen inmutables ante la inflación y sus efectos.

Un ejemplo de algunas cantidades nominales monetarias previstas en la LISR 2014 que se actualizan de manera aislada por otros instrumentos jurídicos es el de las tarifas aplicables para pagos provisionales y retenciones del impuesto sobre la renta. Estas tarifas que se encuentran previstas en diversas disposiciones de la LISR 2014. Tal es el caso de la tarifa prevista en el artículo 96 de la LISR 2014. Mientras que el Reglamento de la LISR 2014 prevé en su artículo 176, por mencionar un ejemplo, que para el cálculo de las retenciones del impuesto se aplicará la tarifa que para tal efecto el SAT publique en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 176. Las personas obligadas a efectuar retenciones en términos del artículo 96 de la Ley, cuando hagan pagos que comprendan un periodo de siete, diez o quince días, podrán optar por efectuar la retención de acuerdo con lo establecido en dicho artículo, o bien, aplicando a la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo de que se trate, la tarifa del artículo mencionado, calculada en semanas, decenas o quincenas, según corresponda, que para tal efecto publique en el Diario Oficial de la Federación el SAT.⁵⁸

Cabe destacar que, para efecto de la actualización de esa tarifa de retención, el SAT publica en el DOF el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal. Usualmente esta actualización se realiza para cada ejercicio fiscal.

El problema de la inflación y su relación con los tributos ya ha sido estudiado por otros juristas.

Ya desde 1969 en Argentina, Ángel Schindel abordaba el problema de las contribuciones ante el efecto inflacionario, en su trabajo de investigación intitulado

⁵⁸ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Últ. Reforma 06-05-2016)», 8 de octubre de 2015, Artículo 176.

Tributación e inflación. El objetivo de su trabajo consistía en analizar el comportamiento de la tributación ante el fenómeno inflacionario. Con los resultados de su trabajo llegó a la conclusión siguiente:

Los problemas que se han analizado llevan a la conclusión que el sistema tributario no debe permanecer sin contemplar el caso de una economía inflacionaria, que provoca distorsiones de toda índole dentro del ámbito fiscal y particularmente dentro del ámbito tributario, siendo necesario, tener en cuenta esas distorsiones, corregirlas, o ubicar técnicas que permitan lograr la equidad en la distribución de la carga tributaria.⁵⁹

En su investigación, Schindel ya planteaba la necesidad de establecer ciertos ajustes ante la inflación, particularmente para el caso del impuesto sobre la renta o impuestos al patrimonio. Él llamaba a estos ajustes como *correctivos*:

En el caso que la inflación sea persistente, habrá que introducir correctivos para que en el ámbito tributario no se produzcan distorsiones que vulneren el principio de equidad en la distribución de la carga tributaria. Estos ajustes, deben ser de carácter general, dado que ajustes parciales que consideren la incidencia del fenómeno en determinadas manifestaciones de capacidad contributiva, (determinados tipos de contribuyentes o determinados bienes), pueden en ocasiones afectar aún más la equidad del sistema ahondando las diferencias existentes entre los diversos sectores.⁶⁰

Si bien es cierto que Schindel habla de *equidad* en la distribución de la carga tributaria, y no menciona la *proporcionalidad tributaria*, sí se refiere a la *capacidad contributiva* que se ve afectada por un sistema fiscal que no atiende a la inflación.

En lo concerniente a la actualización de valores, Schindel propone lo que llama una *homogeinización de los patrimonios a una fecha dada*:

Este sistema de ajustes se basa primordialmente en la homogeinización de los patrimonios a una fecha dada, en lo posible a un año base, y la

⁵⁹ Schindel, Angel, «Tributación e inflación», *Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires*, 1969, p. 1.

⁶⁰ *Ibíd.*, p. 97.

consideración de los incrementos reales operados en moneda de ese mismo año base. Por otro lado, también hemos considerado la posibilidad de utilizar a estos fines, no ya los valores de un año base, sino la homogeneización a moneda del año en que se efectúa la respectiva liquidación.⁶¹

Por ello, el autor hace referencia a estos procedimientos consistentes en un sistema de ajustes basado en la homogeneización de los patrimonios a una fecha dada, así como en la consideración de los incrementos reales en la moneda del año base. Schindel expone esta intención de realizar periódicamente ajustes de actualización.

Schindel califica que estos procedimientos de ajuste son complejos, pero se debe tener en contexto la época cuando elaboró su obra. Este autor también advierte el riesgo que se provoca al no contemplar el efecto inflacionario dentro de un sistema tributario dado.

Este autor explica en su obra que desconocer este ámbito inflacionario, en impuestos sobre el patrimonio o la renta, conllevaría a gravar una capacidad contributiva que no es acorde a la realidad. Lo anterior toda vez que se estaría gravando sobre manifestaciones ficticias de la riqueza. Esta ficción sería causada por el propio sistema tributario que omite contemplar el efecto inflacionario. Al gravar manifestaciones no ciertas de capacidad contributiva, la naturaleza del impuesto padecería un descalabro esencial:

Los procedimientos sugeridos tienen ciertas complejidades, pero en nuestra opinión constituyen una condición ineludible para la utilización de un impuesto a la renta o de un impuesto al patrimonio en un medio inflacionario, puesto que de lo contrario los gravámenes se estarían aplicando sobre manifestaciones no ciertas de capacidad contributiva y sería inútil tratar de perfeccionarlos cuando una falla fundamental los desnaturalizaría.⁶²

Por su parte, el doctor en derecho Francisco Álvarez Arroyo, en su aportación de 1998 *Inflación y tributos. Especial consideración de la actualización de balances*,

⁶¹ *Ibíd.*, p. 98.

⁶² *Ídem.*

expone diversos impuestos del sistema tributario español ante el efecto inflacionario, como el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de personas físicas, entre otros.

En la parte concerniente a la capacidad económica, Álvarez Arroyo cita una resolución del 11 de diciembre de 1992 emitida por el Tribunal Constitucional español. En esa resolución, este tribunal razona lo siguiente:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y ello aun cuando se trate de una capacidad económica potencial. Sin embargo, el T.C. ha reconocido en sentencia del Pleno nº 221/1992, de 11 de diciembre, por un lado, la posible distorsión económica que la inflación puede provocar en la capacidad económica haciéndola inexistente o ficticia y por otro, la vulneración del sistema tributario justo del art. 31.1 C.E. que supondría tener en consideración la capacidad económica antes aludida.⁶³

Aunque en la obra de Álvarez Arroyo se aborda la actualización de los balances de las empresas, y su extensión a las personas físicas con actividad empresarial, se advierte que finalmente lograron conciliar, mediante coeficientes aplicables, la actualización de valores para efectos de gravámenes:

Autorizada la actualización, y sentadas las bases de la misma, su régimen se establece por vía reglamentaria, más concretamente en el R.D. 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas de Actualización de Balances reguladas en el art. 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, en cuyo articulado se recogen los coeficientes aplicables, la forma de articular la actualización desde el punto de vista contable, las especialidades aplicables a las personas físicas, y en fin, la determinación del gravamen único de actualización. Por último, mediante Orden Ministerial de 20 de marzo de 1997 (B.O.E. del 26), se aprobaron los modelos oficiales para la actualización de valores, así como el lugar, plazo y forma.⁶⁴

⁶³ Álvarez Arroyo, «Inflación y tributos», pp. 109-11.

⁶⁴ *Ibíd.*, p. 116.

Un año después, en 1999, un contador colombiano, Carlos Freddy Martínez Gómez, también aborda el problema de la distorsión de los elementos de la tributación por la inflación y su impacto en la capacidad contributiva, resumiendo su consternación en su artículo para el número 34 de la revista *Contaduría*:

En el contexto nacional colombiano y en materia tributaria se ha considerado que “toda acumulación real que aumente la capacidad contributiva debe gravarse, sin embargo el proceso inflacionario introduce una desviación a la base que expresa el enriquecimiento de la unidad contributiva, desvirtuando el concepto de ingreso y conduciendo en consecuencia a una inequitativa distribución de los gravámenes fiscales.”⁶⁵

Como en el caso del investigador argentino, el colombiano habla de inequidad tributaria, no de proporcionalidad tributaria. Aun cuando el autor hace referencia al principio de equidad tributaria, en lugar de la proporcionalidad tributaria, sí habla de la capacidad contributiva. Respecto del gravamen a la unidad contributiva, Martínez explica que la inflación provoca una desviación sobre esa base gravable. Esto sucede porque el efecto inflacionario desvirtúa el concepto de ingreso. Al realizarse la distribución de cargas fiscales, aquélla es inequitativa. Esta inequidad del gravamen es consecuencia de la desviación que experimenta el ingreso.

Primero, Martínez Gómez declara que toda acumulación real que aumente la capacidad contributiva debe gravarse. Posteriormente, el autor expone un supuesto de excepción a esta regla: cuando el concepto de ingreso hubiere sido desviado por el proceso inflacionario.

En cuanto a las conclusiones de su estudio, Martínez Gómez plantea varios puntos relevantes. Uno de ellos es el referente al impacto que tiene la sobreestimación de la base impositiva, como consecuencia de no considerar el efecto inflacionario:

⁶⁵ Martínez Gómez, Carlos Freddy, «Inflación y tributación», *Contaduría Universidad de Antioquia*, No. 34 (1999), p. 121.

Al tomar una base impositiva sobreestimada, la utilidad antes de impuestos, como consecuencia de la subestimación en el monto de la depreciación, hace que financieramente se paguen impuestos y dividendos que superarían los reales, desconociendo los principios fiscales de equidad y neutralidad.⁶⁶

Aunque se refiere a la subestimación del monto de la depreciación, la falta de reconocimiento del efecto inflacionario tiene un impacto sobre la base del impuesto en el caso particular. Otra de sus conclusiones importantes es la relativa al efecto negativo que esta omisión genera ante la sobrevivencia de las unidades económicas:

El no involucrar la inflación, hace que el cálculo de los resultados financieros esté distorsionado, con lo cual se afectarán la continuidad y supervivencia de las organizaciones económicas.⁶⁷

De lo anterior, se desprende que diversos investigadores en el derecho comparado han abordado el problema de la tributación y la inflación. Mientras, en México desde hace varios años, tanto la doctrina jurídica como la autoridad han estudiado el impacto de la inflación sobre la tributación. La evidencia de este esfuerzo se hizo constar en 1986 por la jurista Dolores Chapoy en la Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico del extinto Instituto Nacional de Capacitación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En la mencionada memoria, la autora narra el análisis sobre la relación entre la inflación y tributación que tuvo a lugar en el referido seminario:

En dicho Seminario se disertó sobre el influjo que la inflación ejerce sobre el sistema tributario, y sobre la reacción de éste que puede acentuar el fenómeno inflacionario; se analizaron las posibilidades de superar o atenuar los perniciosos efectos que produce esta influencia cruzada, y particularmente el deterioro que de no tomar medidas adecuadas se produciría en el impuesto sobre la renta -en el que tradicionalmente se basa la eficacia recaudatoria y la equidad del sistema fiscal mexicano-; y se

⁶⁶ *Ibíd.*, p. 136.

⁶⁷ *Ídem.*

evaluaron las experiencias concretas de diversos países y las medidas en operación que muestran cómo estos problemas son considerados en ellos, y las soluciones que les han dado.⁶⁸

A pesar de que se ha realizado esta labor de estudio de la inflación y su influjo sobre el impuesto sobre la renta, persisten ciertos aspectos sin atender. La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente actualmente establece disposiciones que contienen cantidades nominales monetarias, las cuales se mantienen inmutables ante el efecto inflacionario. Lo anterior, toda vez que estas cantidades nominales previstas en ese ordenamiento no se actualizan periódicamente de manera generalizada.

El principio de proporcionalidad tributaria se encuentra consagrado en el derecho positivo mexicano. El precepto constitucional que reconoce el principio de proporcionalidad tributaria es la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM. En esta fracción se estipula que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes.

El principio de proporcionalidad que usualmente se identifica en derecho penal, en relación con el delito y su pena correspondiente, también es aplicable en el derecho administrativo. Este principio de proporcionalidad representa un freno a la actuación del Estado. Es decir, ese principio constituye una limitante a los actos de la administración pública, como lo exponen Ruiz y De la Torre en su obra:

El principio de proporcionalidad, al margen de su aplicación en el ámbito de los derechos fundamentales, mantiene su vigencia en el derecho penal y desempeña un papel relevante en el derecho administrativo. En el cual ha sido definido como “la exigencia de una relación, de una adecuación, entre los medios empleados por la administración y el fin que persigue”. De este

⁶⁸ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, «Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* 1, No. 62 (1 de enero de 1988), p. 871.

modo, nuestro derecho administrativo hizo suyo el principio de proporcionalidad desde mediados del siglo XX.⁶⁹

El principio de proporcionalidad en el derecho administrativo enfocado a la materia fiscal se conoce como el principio de proporcionalidad tributaria. Este principio de proporcionalidad tributaria constituye una limitante a la potestad tributaria del legislador, en atención a la defensa del derecho de propiedad del contribuyente. En atención a ese derecho de propiedad, la proporcionalidad tributaria se identifica con la capacidad contributiva que tiene cada sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Así lo puntualizan Ríos Granados y Sánchez Gil:

Como garantía del derecho fundamental de propiedad y como límite de la facultad legislativa de establecer obligaciones tributarias, el principio de proporcionalidad justifica entender la “proporcionalidad tributaria” como “capacidad contributiva”.⁷⁰

La trayectoria que recorrió el principio de proporcionalidad tributaria, tanto en la doctrina como en el ámbito jurisdiccional, permitió que este principio fuese vinculado con la capacidad contributiva. Cabe señalar que existe una diferencia entre la capacidad económica de un individuo y su capacidad contributiva. La capacidad contributiva es el resultado de restar el mínimo vital a la capacidad económica. Melgar explica la manera en que la Suprema Corte mexicana vinculó el principio de proporcionalidad tributaria a la capacidad contributiva del sujeto:

Así, según la SCJN, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes. Además, estableció que esta capacidad se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo y que ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad

⁶⁹ Ruiz Ruiz, Ramón, «El principio de proporcionalidad como instrumento para la resolución de conflictos entre derechos fundamentales y como límites de la actuación administrativa», 978-607-610-412-5, 10 de febrero de 2017, p. 156.

⁷⁰ Ríos Granados, Gabriela y Rubén Sánchez Gil, «Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes», en *Manual de derecho fiscal*, Serie Estudios jurídicos 350 (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2020), p. 33.

de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. Es así que la proporcionalidad queda definitivamente como capacidad contributiva y no capacidad económica.⁷¹

A partir de la vinculación entre el principio de proporcionalidad tributaria con la capacidad contributiva, Melgar explica cómo el principio de proporcionalidad tributaria, junto al principio de equidad tributaria, constituye un verdadero derecho humano.

Se advierte que ambos, proporcionalidad y equidad tributarias, en esencia, buscan evitar que los impuestos deterioren la calidad de vida de los sujetos pasivos. Esto es, con estos derechos se busca que las personas conserven lo necesario para lograr sus fines individuales, su proyecto de vida y, en tanto, emanan de la naturaleza humana como derechos humanos. Además, la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones constituyen medidas necesarias para la conservación de los demás derechos que surgen de la naturaleza misma de la persona humana y, por lo tanto, son también derechos inherentes a la persona, esto es, efectivos derechos humanos.⁷²

Por otra parte, cabe mencionar algunos aspectos de la evolución del Impuesto sobre la Renta y la inflación en México. A través de la historia contemporánea de México, se ha experimentado una evolución del Impuesto sobre la Renta (ISR) a través de la expedición de diversos ordenamientos.

Dulce María Liahut Baldomar, en su obra *Nacimiento y evolución del Impuesto sobre la Renta en México*, elabora un cuadro sinóptico en el cual relaciona los diversos ordenamientos jurídicos que, a lo largo del siglo XX, han establecido los antecedentes de lo que hoy conocemos como el ISR. A continuación, se transcribe el mencionado cuadro:

Cuadro sinóptico de la evolución de la Ley del Impuesto sobre la Renta 1925-2013

⁷¹ Melgar Manzanilla, Pastora, «Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos», Colección Posgrado, 2019, p. 62.

⁷² *Ibíd.*, p. 110.

	Nombre de la ley	Publicación en el DOF	Proceso legislativo	Núm. de reformas
1.	Decreto determinando las personas que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta y fijando las disposiciones a que se sujetará la recaudación	25 de marzo de 1925	Facultades Extraordinarias del Ejecutivo	20
2.	Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho	28 de diciembre de 1939	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	0
3.	Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1941	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	12
4.	Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1953	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	6
5.	Ley del Impuesto sobre la Renta	31 de diciembre de 1964	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	15
6.	Ley del Impuesto sobre la Renta	30 de diciembre de 1980	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	29

7.	Ley del Impuesto sobre la Renta Última reforma 25 de mayo de 2012	1 de enero de 2002	Iniciada por el Ejecutivo en la Cámara de Diputados	21

Cuadro sinóptico de la obra *Nacimiento y evolución del impuesto sobre la renta en México*, por Dulce María Liahut Baldomar.⁷³

A estos antecedentes debe sumarse la más reciente Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 y que entró en vigor el 1º de enero de 2014, la cual actualmente se encuentra vigente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1º de enero de 2014 (LISR), establece, al igual que sus antecesoras, una serie de límites expresados en cantidades nominales.

Algunas de estas cantidades sí llegan a ser actualizadas mediante disposiciones administrativas de carácter general. Tal es el caso de los tramos de ingresos previstos en los artículos 96 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos límites inferior y superior, así como sus cuotas fijas, son actualizados a través de la miscelánea fiscal que para tal efecto emite la autoridad fiscal.

Sin embargo, existen otras cantidades nominales en la LISR 2014, al igual que en su antecesora la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002 (LISR 2002), que no experimentan actualización alguna.

Desde épocas antiguas ha existido la inflación. Sin embargo, hechos históricos internos como la fase postrevolucionaria en México, y externos como la Gran Depresión de Estados Unidos de América ocasionaron una hiperinflación. En los años posteriores, la inflación en México manifestó variantes y un comportamiento inestable e impredecible. Así lo explica Eduardo Turrent Díaz en su artículo *Historia del Banco de México*:

⁷³ Liahut Baldomar, Dulce María, *Nacimiento y evolución del Impuesto sobre la Renta en México*, Primera edición, Serie Archivo Histórico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Núm. 6 (México, D.F.: Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, 2013), p. 33.

Salvo el caso singular de las hiperinflaciones del periodo revolucionario, entre 1940 y 1946 México registró niveles de inflación nunca antes experimentados en la historia monetaria del país. Las cifras hablan por sí mismas. De 1936 a 1940 el índice general de precios creció a una tasa anual promedio de 6.5%, en tanto que a partir de 1941 y hasta 1946 esa tasa de crecimiento fue de 16%.⁷⁴

Desde entonces y hasta la actualidad, la inflación ha tenido un impacto en la economía de México y es un factor que se considera en el diseño de la política económica fiscal. Sin embargo, como ya se señaló, la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en enero de 2014, y sus predecesoras, han establecido disposiciones normativas con cantidades nominales que permanecen inmutables ante el efecto inflacionario.

La complejidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana también tiene sus ventajas sobre otras de la misma naturaleza que rigen en otros países. La LISR mexicana tiene la virtud de reconocer el efecto inflacionario.

Al prever el ajuste anual por inflación, la LISR 2014 permite actualizar a valor presente ciertos elementos del impuesto. En su Capítulo III Del Ajuste Anual por Inflación, la fracción I del artículo 44 prevé la manera en que las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación:

Artículo 44. Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos. El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.⁷⁵

⁷⁴ Eduardo Turrent Díaz, «Historia del Banco de México. Banco central heterodoxo».

⁷⁵ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto sobre la Renta (Últ. Reforma 12-11-2021)», 11 de diciembre de 2013, Artículo 44.

Como se desprende del de la citada disposición, las deudas y los créditos son objeto de actualización mediante la determinación del ajuste anual por inflación.

Aun así, este artículo 44 no tiene los mismos alcances ni efectos que la remisión legislativa prevista ya sea en la Ley Aduanera, en la Ley Federal de Derechos o en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Las respectivas remisiones legislativas permiten que las cantidades nominales en esas leyes sean actualizadas periódicamente y de manera general, conforme a reglas generales de comercio exterior, miscelánea fiscal o acuerdo, respectivamente.

Sin embargo, como ya se mencionó anteriormente, existen algunas excepciones en la LISR 2014 para la actualización de cantidades nominales mediante disposiciones administrativas de carácter general. Un ejemplo de estas excepciones es representado por el Anexo 8 de la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2020, publicado en el DOF el 9 de enero de 2020, así como aquellos de la misma naturaleza que le precedieron.

Mediante la publicación de este Anexo 8 en el DOF, las cantidades nominales que fijan los tramos de los pagos provisionales y retenciones previstos en el artículo 96 de la LISR, se actualizan periódicamente.

Pero como ya se ha manifestado, estas excepciones atienden ciertos supuestos normativos de manera aislada, dejando al margen a diversas cantidades nominales de la LISR que no se actualizan periódicamente.

Por mencionar un par de ejemplos de disposiciones normativas de la LISR 2014 que contienen cantidades nominales no actualizadas periódicamente se mencionan los siguientes: el primer párrafo del ahora derogado artículo 111, así como la fracción II del artículo 36 de esta Ley.

El derogado artículo 111 era el primer numeral de la Sección II del Capítulo IV de la LISR 2014. Cabe señalar que artículo actualmente pervive a través de disposiciones transitorias para aquellos contribuyentes que optaron por contribuir bajo este régimen fiscal para no migrar aún al nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO). Esta Sección II trata sobre el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), en lo que respecta a las personas físicas. El primer párrafo del derogado artículo 111, entre otras cuestiones, establece el límite máximo de ingresos anuales

que podrá percibir un contribuyente del RIF para continuar tributando bajo tal régimen fiscal preferencial. El texto del ahora derogado artículo (que pervive para algunos contribuyentes en virtud de disposiciones transitorias), preveía lo siguiente:

Artículo 111. 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.⁷⁶

Como se puede apreciar, el párrafo primero del artículo 111 de la LISR (actualmente derogado y pervive por disposiciones transitorias), establece la cantidad de dos millones de pesos como el límite máximo de ingresos en un ejercicio fiscal para que el contribuyente del RIF pueda continuar tributando bajo ese régimen fiscal preferente. Cabe aclarar que esta cantidad líquida no se actualiza periódicamente y se encuentra fija en la LISR desde que ésta entró en vigor el 1º de enero del año 2014.

Por otra parte, el segundo ejemplo se trata de la fracción II del artículo 36 de la LISR vigente. El referido artículo establece reglas a las que se deben sujetar la deducción de inversiones. La fracción II de este numeral, específicamente, establece el monto máximo deducible de las inversiones en automóviles. Este límite máximo también se encuentra fijado en una cantidad líquida de ciento setenta y cinco mil pesos. Tal cantidad líquida tampoco se actualiza periódicamente y se encuentra fija en la LISR desde que esta Ley entró en vigor en enero de 2014. A continuación, se transcribe el contenido de la fracción II del referido artículo 36 de la LISR:

II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00. Tratándose de inversiones realizadas en automóviles cuya

⁷⁶ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto DOF 11-12-2013)» (2013), Artículo 111 (derogado).

propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como los automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, sólo serán deducibles hasta por un monto de \$250,000.00.⁷⁷

Mientras tanto, datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), a través del uso de su calculadora de inflación por el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), revelan que la inflación acumulada en el periodo comprendido desde el mes de enero de 2014 cuando entró en vigor la LISR 2014 hasta el mes de diciembre de 2020 cuando se actualizaron por última ocasión la mayoría de las otras leyes fiscales mencionadas en este trabajo es de 29.29% (INEGI, 2021):

Puesto que la inflación en el periodo de enero de 2014 a diciembre de 2020 es de 29.29%, el valor dinero para la adquisición de bienes y servicios que constituyen la base imponible de la mayoría de los impuestos durante ese periodo perdió su valor adquisitivo en atención a esa tasa. Es decir que los \$2'000,000.00 pesos m.n. (dos millones de pesos 00/100 moneda nacional) del primer párrafo del artículo 111 y los \$175,000.00 m.n. (ciento setenta y cinco mil pesos 00/100 moneda nacional), han permanecido inmutables ante la inflación.

Ambas cantidades nominales contenidas en disposiciones normativas que entraron en vigor en enero de 2014, al aplicárseles la tasa de inflación acumulada, en realidad equivaldría a un valor presente superiores.

En lo concerniente al primer supuesto relativo al RIF (el cual pervive en virtud de disposiciones transitorias), un contribuyente que ya superó el límite máximo de ingresos anuales de los dos millones de pesos previstos en el primero párrafo del artículo 111 de la LISR 2014 debe, por ministerio de ley, abandonar el RIF. La salida del RIF por parte del contribuyente implica la pérdida de los beneficios fiscales que otorga la LISR 2014 y otras disposiciones fiscales para los causantes bajo tal régimen preferente.

⁷⁷ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto sobre la Renta (Últ. Reforma 12-11-2021)», Artículo 36.

Entre los beneficios fiscales otorgados al contribuyente del RIF se encuentra el derecho a la reducción del impuesto sobre la renta, previsto en la tabla del párrafo décimo tercero del derogado artículo 111 de la LISR 2014. De conformidad con esa tabla, El contribuyente tiene derecho a reducir el 100% del impuesto a cargo durante su primer año de tributación bajo el RIF. En un segundo año, tiene derecho al 90%, en un tercer año al 80% de reducción y así sucesivamente hasta el décimo año. Paulatinamente se disminuye el porcentaje del derecho a la reducción del impuesto conforme avanza cada ejercicio fiscal hasta el décimo año de tributación, cuyo derecho de reducción del impuesto es de un 10%.

De conformidad al citado primer párrafo del derogado artículo 111 de la LISR 2014, el contribuyente no puede tributar bajo el RIF en caso de que sus ingresos anuales hubieren excedido la cantidad de dos millones de pesos. Una vez que el contribuyente sale del RIF, pierde el derecho a la reducción del impuesto, independientemente del ejercicio fiscal en cual se encontrara tributando. Al perder el derecho de reducción, el contribuyente debe pagar un impuesto mayor. Esta consecuencia se genera a pesar de que el valor presente de esos dos millones de pesos, estipulados en la ley en diciembre de 2013, en realidad equivalga a un monto superior.

En el supuesto de la deducción de inversiones en automóviles, el efecto inflacionario también ejerce distorsiones económicas en las cantidades nominales monetarias. Un contribuyente que realizó la deducción de su inversión en un automóvil solamente pudo deducir hasta un monto por \$175,000.00 pesos, cuando en realidad, el valor presente de esa cantidad líquida fijada en la fracción II del artículo 36 que entró en vigor en enero de 2014, es por una cantidad superior.

En ambos supuestos, el contribuyente tendría que descapitalizarse de su propio recurso para hacer frente al efecto inflacionario. Lo anterior, toda vez que la LISR 2014 no prevé una actualización periódica para estas cantidades nominales en atención a la inflación.

Si se toma en cuenta que existen contribuyentes que se encuentran sujetos a varias disposiciones normativas de la LISR 2014 que contienen cantidades nominales que no se actualizan, esto implica un concierto de varias disposiciones

fiscales que tienen un impacto fiscal y, por ende, un impacto en la capacidad contributiva del gobernado.

1.1. Aproximación epistemológica a los derechos humanos tributarios

Siendo parte de las nociones de la filosofía, el Diccionario de la Real Academia Española define a la epistemología como la “Teoría de los fundamentos y métodos del conocimiento científico.”⁷⁸ Entonces la epistemología jurídica debe consistir en esa teoría aplicada a la ciencia del derecho. Paolo Comanducci, en su obra *Estudios sobre Constitución y derechos fundamentales*, explica que conocer el derecho es un presupuesto que le da sentido a ciertas prácticas como su enseñanza-aprendizaje, el asesoramiento profesional, las discusiones entre las partes de un proceso y la aplicación de la norma por los jueces, así como las operaciones de la dogmática jurídica, entre otras.⁷⁹ La epistemología jurídica tiene como objeto específico, según el citado autor, las reflexiones sobre la ciencia del derecho; y entre sus tareas típicas se encuentra la reconstrucción histórica y el análisis comparativo del método de esa ciencia del derecho.⁸⁰ Al exponer el debate entre empirismo y constructivismo –donde el primero asevera que la epistemología depende de la ontología y el segundo postula lo contrario– Comanducci propone que una epistemología jurídica adecuada es aquella que depende de qué es el derecho (su estatus ontológico), pero que este último a su vez depende, en cierto grado, de cómo configuramos al derecho.⁸¹ Lo cual supone una especie de complementación parcial de la realidad sustentada por empirismo jurídico con la “realidad” percibida por el sujeto según el constructivismo.

⁷⁸ Diccionario de la lengua española Real Academia Española, «Definición de “epistemología”», en *Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario*, accedido 28 de diciembre de 2023, <https://dle.rae.es/epistemología>.

⁷⁹ Comanducci, Paolo *Estudios sobre constitución y derechos fundamentales*, 1a. ed., Colección Constitución y Derechos (Querétaro, México: Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, 2016), p. 13.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 14.

⁸¹ *Ibidem*, p. 18.

En esa tesitura, el concepto de qué es el derecho y si éste depende o no de la realidad preelaborada que tiene una sociedad, sumerge al investigador científico en una aproximación epistemológica al pretender estudiar un fenómeno jurídico. Se debe tener en cuenta que el iusnaturalismo y el iuspositivismo no son excluyentes el uno del otro. De hecho, históricamente los avances de uno usualmente proceden de los avances del otro. Sin embargo, sí existen diferencias. Como menciona Isabel Trujillo en su capítulo *Iusnaturalismo tradicional clásico, medieval e ilustrado*: “Habrá manera de ver cómo se sobreponen en parte el uno al otro, por ejemplo cuando se enfrentan con los mismos problemas, y cómo ponen problemas distintos, ambos significativos para el estudio del derecho.”⁸² Pero, como ya se advirtió, ambas corrientes iusfilosóficas se complementan entre; así que no sorprenda al lector del presente trabajo que, para ciertos aspectos y principios constitucionales, así como de configuración del hecho imponible, entre otras cuestiones, la investigación también se complementa con juristas partidarios del pensamiento iuspositivista.

En cuanto al análisis de los aspectos del iusnaturalismo, usualmente se distingue entre el iusnaturalismo tradicional y el iusnaturalismo contemporáneo. Trujillo enuncia las etapas del iusnaturalismo tradicional: el primero a su vez se subdivide en tres fases históricas que son el iusnaturalismo clásico (su nacimiento en la época clásica de Grecia y Roma), el iusnaturalismo medieval (con un enfoque preponderantemente cristiano) y el iusnaturalismo ilustrado (que parte de los pensadores de la Ilustración).⁸³ Por su parte, Cristóbal Orrego Sánchez en su capítulo *Iusnaturalismo contemporáneo*, destaca que el iusnaturalismo jamás ha ignorado la diversidad contextos culturales, morales y convencionalismos particulares; y respecto de quienes aseveran que el iusnaturalismo no reconoce esa

⁸² Trujillo, Isabel, «Iusnaturalismo tradicional clásico, medieval e ilustrado», en *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho, volumen uno*, ed. Jorge Luis Fabra Zamora y Álvaro Núñez Vaquero, 1a. ed., vol. Vol. 1, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 712 (México: UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015), p. 5.

⁸³ *Ibidem*, p. 3-4.

diversidad, el autor tacha tal señalamiento como una caricaturización superficial en contra de la tradición iusnaturalista.⁸⁴

Y si bien al iusnaturalismo clásico –que sostiene la idea de lo justo natural racional– y al empirismo sofístico –que plantea la idea de lo justo como fuerza– se le oponen el escepticismo y el relativismo, Orrego Sánchez también resalta que incluso filósofos contrarios al pensamiento sofista (como Sócrates, Platón y Aristóteles) no se contraponían a la idea de lo justo por naturaleza.⁸⁵ Cabe señalar que tanto el capítulo de Trujillo como el de Orrego Sánchez pertenecen a la misma obra colectiva de título *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho, volumen uno*. En esta enciclopedia se compilan a varios exponentes de las diversas teorías jurídicas y corrientes iusfilosóficas; y en esta obra se puede identificar la correlación y complementación entre el iusnaturalismo y el iuspositivismo.

Ahora bien, desde la perspectiva iusnaturalista, se postula que las personas por naturaleza son titulares de derechos inalienable por su sola naturaleza humana que son propiedades esenciales de esas personas.⁸⁶ Aunque el iuspositivismo cobró cierta preponderancia en México a principios y mediados del siglo XX, el iusnaturalismo permeó en nuestro país desde antes. Jesús Manuel Couoh Velasco, en su obra *El iusnaturalismo en los Sentimientos de la Nación*, que expone la influencia del iusnaturalismo en los pensamientos de José María Morelos y Pavón, narra lo siguiente: “Con luces y sombras, la influencia del iusnaturalismo comenzó a dejarse sentir a pocos años del inicio de la conquista y del tiempo subsecuente”⁸⁷ lo que revela una antigüedad significativa de esta corriente iusfilosófica en nuestro país. Y si las obras de juristas como Eduardo García Máynez contribuyeron a que el iuspositivismo permeara en la comunidad jurídica mexicana y en su sistema jurídico durante el siglo XX (influenciado por la tradición germánica), a la postre el

⁸⁴ Orrego Sánchez, «Iusnaturalismo contemporáneo», p. 40.

⁸⁵ *Ibídem*, p. 41.

⁸⁶ Couoh Velasco, Jesús Manuel, «El iusnaturalismo en los Sentimientos de la Nación», en *México: 500 años de la Conquista, 200 años de la Independencia*, 1a. ed. (Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021), p. 112.

⁸⁷ *Ibídem*, p. 111.

iusnaturalismo recobró su fuerza en México y se evidenciaría eventualmente con las reformas constitucionales de junio de 2011 en materia de derechos humanos.

1.1.1. El iusnaturalismo y los derechos humanos

En el derecho, como en otras ciencias, se introduce la epistemología. En la epistemología jurídica, destacan dos posturas: el derecho natural o iusnaturalismo y el derecho positivo o iuspositivismo. Independientemente de que ambas padezcan sus bemoles o que, en cierto grado, lleguen a complementarse, como investigador se decanta por una o por otra. Lo que para el iusnaturalismo se conciben como derechos humanos, para el iuspositivismo se le tiene como derechos fundamentales. En este trabajo de investigación se parte bajo la óptica del iusnaturalismo y los derechos humanos.

Cisneros García advierte que se han dado diferentes conceptos y opiniones sobre los derechos humanos. Estos derechos inherentes a las personas velan por la libertad de las personas, el respeto a su propiedad, alimentación, libertad de manifestación, entre muchos otros.⁸⁸

Asimismo, destaca el pensamiento de aquellos juristas que consideran que la validez de los derechos humanos se encuentra supeditada de su reconocimiento en la Constitución o algún tratado internacional en donde se positivice. Pero también resalta que, para otros pensadores, la validez de aquellos derechos inherentes a las personas no depende de su positivación en algún instrumento legal.⁸⁹

En esto último precisamente radica el debate de la validez de los derechos humanos o fundamentales, según la postura adoptada. Cisneros García expone la divergencia de enfoque, entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo, en lo concerniente a la validez de los derechos humanos. Puesto que la presente investigación pretende, entre otros objetivos específicos, analizar la relación entre el impacto provocado por las obligaciones fiscales con cantidades nominales no

⁸⁸ Cisneros García, Juan Rabindrana y José Antonio García Ochoa, *Derechos humanos y amparo en materia administrativa*, Primera edición (México: Centro Universitario de Estudios Jurídicos, 2021), p. 1.

⁸⁹ *Ibíd.*, pp. 2-3.

actualizadas periódicamente y los derechos humanos tributarios, resulta pertinente identificar que la validez de estos derechos humanos no se encuentra supeditada a su positivación en nuestra Constitución o en algún otro documento legal.

Respecto de al surgimiento del derecho natural dentro de la teoría política, la obra de Sabine elabora un análisis de una serie de pensadores a través de la historia de la teoría política. Sabine rescata las nociones del ideal de ciudadanía libre planteado por Aristóteles, relativas al título de autoridad, refiriendo que éste proviene del derecho y no de la fuerza. Señala, además que las leyes de este derecho deben ser de carácter comprensivo, en el que se incluyan los derechos de las diversas ciudades y no de solamente aquél procedente de las tradiciones de una sola ciudad. Como Sabine lo puntualiza: “Las concepciones gemelas de los derechos del hombre y de una norma de justicia y humanidad universalmente obligatoria pasaron a formar parte sólida de la conciencia moral de los pueblos europeos”.⁹⁰

Como se puede apreciar de la obra de Sabine, este historiador destaca conceptos formulados desde los planteamientos aristotélicos sobre la humanidad y la justicia. Precisamente Aristóteles distinguía a la justicia natural de la justicia legal, afirmando lo siguiente:

[...] es justo natural lo que tiene en todas partes la misma fuerza y no es justo solo porque así le parezca a los hombres; es justo legal lo que considera indiferentes las acciones en su origen, pero que dejan de serlo una vez han sido establecidas”.⁹¹

Y continúa explicando que algunos piensan que todo lo justo es de clase legal, ya que entre los hombres coexiste una justicia natural y otra justicia no natural.⁹² La distinción que hace Aristóteles respecto de lo justo natural y lo justo legal encuadra en el debate entre el iusnaturalismo y el iuspositivismo. Niega que

⁹⁰ Sabine, George Holland, *Historia de la teoría política*, trad. Vicente Herrero (México: Fondo de Cultura Económica, 1991), p. 115.

⁹¹ Aristóteles, *Ética a Nicómaco: Selección*, trad. Rafael Gómez Pérez (Madrid, España: Ediciones Rialp, S.A., 2018), p. 24.

⁹² Ídem.

todo lo justo sea de clase legal. Como se puede apreciar, el reconocimiento de los derechos humanos conlleva la dignidad de la vida humana, lo cual tiene la misma fuerza en todos lados. Y los derechos humanos son inherentes a las personas, independientemente de que no se encuentren positivizados en el orden jurídico de una nación. Así, se reitera la aplicación de las afirmaciones citadas que Aristóteles externó hace siglos atrás.

Con todo eso, el debate entre el iuspositivismo y el iusnaturalismo depende de la arista en la que se aborda. Norberto Bobbio, en su obra *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*, manifestaba que cuando se presentan como dos distintas ideologías, ambas posturas son incompatibles; y cuando se presentan como dos diversas teorías generales del derecho, también ambas son incompatibles; pero cuando se presentan como dos formas diversas de aproximación a la experiencia del derecho, entonces sí son compatibles.⁹³ Bobbio explicaba que ambas formas de aproximación a la experiencia jurídica son perfectamente compatibles con motivo de lo siguiente:

[...] giusnaturalismo e positivismo giuridico sono perfettamente compatibili operando su due piani diversi, da un lato quello della valutazione della giustizia delle leggi in vista di una loro riforma, dall'altro quello dell'interpretazione delle leggi in vista di una loro migliore sistemazione teorica e quindi in vista di una loro migliore applicazione pratica: in questo caso la controversia tra i sostenitori dell'una e dell'altra parte è perfettamente sterile.⁹⁴

El extracto anterior de la citada obra se traduce, en términos generales, en que el iusnaturalismo y el positivismo jurídico, cuando se presentan como diversas formas de aproximarse a la experiencia jurídica, entonces ambas son perfectamente compatibles porque operan en planos diversos. Una de esas formas pretende valorar la justicia de la ley en aras de una reforma; mientras que la otra forma

⁹³ Norberto Bobbio, *Giusnaturalismo e positivismo giuridico* (Place of publication not identified: Editori Laterza, 2014), pp. 128-129.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 129.

interpreta la ley en aras de una mejor sistematización teórica y de una mejor aplicación práctica. Bobbio concluye afirmando que es ahí cuando el debate entre iusnaturalistas y iuspositivistas se torna infértil.⁹⁵

1.1.2. La dignidad del hombre y la definición de persona

Con la modernización de la teoría iusnaturalista, se obtuvieron grandes aportaciones. Lo que Altusio careció en profundidad filosófica, lo compensó con aportación de claridad de su teoría política: “Redució todas las relaciones políticas y sociales al único principio del consentimiento o contrato. El pacto, expreso o tácito, explicaba la sociedad misma, o más bien toda una serie de sociedades, una de las cuales era el estado”.⁹⁶

Para la aproximación epistemológica a los derechos humanos tributarios, se debe entender la noción de la dignidad del hombre y la definición de persona que se configuró a partir de la modernización de la filosofía iusnaturalista. Este iusnaturalismo moderno encontró a la individualidad del hombre y su espíritu como ese pilar fundante, así como ciudadano integrante de una sociedad en la que Estado debe observar normas protectoras de sus derechos básicos.

Así, en esta filosofía iusnaturalista modernizada en el siglo XVII, se destaca, como no se había hecho durante los siglos anteriores, que el hombre, identificado como la sustancia, es más importante que la sociedad, identificada como la relación. Como lo expone Sabine: “Esta supuesta prioridad del individuo pasó a ser la calidad más notoria y persistente de la teoría del derecho natural y lo que diferencia de modo más claro a la teoría medieval de la moderna”.⁹⁷

La importancia de la persona como ente principal, desarrollada desde el derecho natural clásico y el neo iusnaturalismo de siglos posteriores, también se puede encontrar en el iusnaturalismo contemporáneo.

⁹⁵ Ídem.

⁹⁶ Sabine, *Historia de la teoría política*, p. 311.

⁹⁷ Ibídem, p. 320.

En los pensadores del iusnaturalismo contemporáneo, resulta transcendental definir qué es lo que se entiende por persona, toda vez que el derecho natural se establece alrededor de estos derechos que le atañen. Cristóbal Orrego Sánchez, nos comparte el fundamento ontológico de la dignidad del hombre en su naturaleza. A continuación, se comparte un extracto.

El “iusnaturalismo contemporáneo” halla ese fundamento ontológico de la dignidad del hombre en su naturaleza. La noción de persona fue elaborada precisamente para significar esa especial dignidad de un ser según su naturaleza, según la clásica definición de Boeccio: persona es la sustancia individual de la naturaleza racional, un individuo que es parte de toda la naturaleza, y, a la vez, lo más perfecto que hay en ella, que la trasciende mediante su espíritu”.⁹⁸

1.1.3. El reparto de la justicia distributiva y el talento natural

Los autores Alonso Silva Rojas, Óscar Flantrmsky Cárdenas y Yeniffer Elizabeth Díaz Forero, elaboraron el artículo denominado Derecho tributario y teorías de la justicia: una visión desde la propuesta aristotélica y las teorías contemporáneas de la justicia de Rawls y Dworkin. En cuanto a Aristóteles, los autores exponen que éste clasificó a la justicia, según su proporción, en los siguientes tipos: justicia distributiva, justicia conmutativa, justicia correctiva, justicia política, justicia política natural y justicia política legal. Con relación a la justicia distributiva, los autores explican:

En ella se trata de distribuir las cargas y los beneficios sociales, considerados estos como una unidad que debe ser repartida de acuerdo con una determinada proporción entre la totalidad de los miembros de una comunidad política. La distribución depende de los criterios establecidos por cada

⁹⁸ Orrego Sánchez, Cristóbal, «Iusnaturalismo contemporáneo», en *Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, volumen uno*, vol. Vol. 1, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 712 (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2015), p. 40.

comunidad con respecto a circunstancias de modo, tiempo y lugar de la misma”.⁹⁹

Al igual que Sabine, Silva Rojas y sus coautores se apoyan en la obra *Ética Nicomáquea* de Aristóteles para vincular el concepto de proporcionalidad con el de justicia. En los postulados de Aristóteles, se puede encontrar el interés de este filósofo por explicar la justicia distributiva de las cargas públicas. En su libro V de *La justicia*, Aristóteles sostiene que las contiendas surgen cuando aquellos que son iguales no reciben cosas iguales; y el filósofo añade que lo justo conlleva a que los repartos o distribuciones atiendan al mérito de cada uno.¹⁰⁰ Claramente, Aristóteles valoraba la importancia de la justicia distributiva en el seno de una sociedad.

La justicia distributiva ha tenido impacto en disposiciones vigentes. El fundamento constitucional de la obligación del pago de contribuciones, previsto en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, mandata la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, estado y municipio en el que residan, de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes.¹⁰¹ Esta contribución al gasto público redistribuye la riqueza, además que garantiza que se atienda al principio de proporcionalidad tributaria, ya que cada quien aportará conforme a su capacidad económica. Por lo tanto, esta aseveración realizada por Aristóteles en cuanto a la justicia en cuanto a los repartos o distribuciones atendiendo al mérito coincide con el principio de proporcionalidad.

Como se expone en párrafos anteriores, la reflexión de Aristóteles enfatiza la desigualdad como una provocadora de disputa, cuando aquellos que son iguales no reciben iguales cosas. Por lo tanto, ambos principios, tanto el de proporcionalidad como el de equidad tributaria, se pueden apreciar en la justicia distributiva expuesta por el citado filósofo clásico. Este reparto de la justicia distributiva tuvo eco en

⁹⁹ Silva Rojas, Alonso, Óscar Flantrmsky Cárdenas, y Yeniffer Elizabeth Díaz Forero, «Derecho tributario y teorías de la justicia: una visión desde la propuesta aristotélica y las teorías contemporáneas de la justicia de Rawls y Dworkin», *Reflexión Política* Vol. 19, Núm. 37 (junio de 2017), p. 76.

¹⁰⁰ Aristóteles, *Ética a Nicómaco*, p. 23.

¹⁰¹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Últ. Reforma 06-06-2023)», 5 de febrero de 1917, Artículo 31.

posteriores juristas. Por ejemplo, John Rawls, en el marco de su teoría de la justicia, abordaba la redistribución de la riqueza y su consideración del talento natural como un bien colectivo. Diversos autores han estudiado las ideas de Rawls. José Francisco Caballero, además de exponer la teoría de justicia de John Rawls, compila una serie de reacciones de otros estudiosos. Entre ellos, se encuentra Carlos de la Puente, quien destaca la manera en la que Rawls justifica la tarea de los gobiernos para que busque los mecanismos que redistribuyan la riqueza.¹⁰² En el próximo apartado se abordan algunas nociones de John Rawls como de Ronald Dworkin, quien también proporcionó importantes aportaciones en la teoría del derecho y sirven de fundamentos para el derecho tributario.

1.2. Teoría del derecho y fundamentos del derecho tributario

Una de las principales conclusiones respecto de la teoría del derecho es la trascendencia de los postulados de Ronald Dworkin para el imperio de la justicia. La praxis interpretativa en los casos difíciles, especialmente respecto de normas del derecho injusto, resulta crucial precisamente en los casos de disposiciones fiscales violatorias de manera sistemática que confiscan clandestinamente a través de los procesos continuados de inflación.

También se considera congruente deducir que la consternación por el respeto a los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva no es reciente. Desde la justicia distributiva de filósofos de la época clásica como Aristóteles hasta los pensadores de la Ilustración como Rousseau y Montesquieu, esta observancia por la prudencia de la carga impositiva ha sido objeto de estudio.

En otro orden de ideas, se concluye que aun cuando los términos de derecho fiscal y derecho tributario no son sinónimos ni sus objetos de estudios son idénticos (ya que uno es más amplio que el otro), en la práctica existe un uso indistinto por ambos términos. Por lo tanto, se determina que para esta investigación, cuando la

¹⁰² José Francisco Caballero García, «La Teoría de la Justicia de John Rawls», *Iberóforum. Revista de Ciencias Sociales de la Universidad Iberoamericana* I, Núm. II (2006): p. 20.

materia fiscal y la tributaria se mencionen indistintamente, se entenderá que se refiere a la parte de la segunda que se encuentra comprendida en la primera.

Finalmente, en lo concerniente a las teorías que justifican la relación jurídico-tributaria, se deduce que para efectos del presente trabajo, es oportuno asumir una perspectiva de la teoría del beneficio equivalente (postulada por los juristas anglosajones) y no la teoría de la sujeción (planteada por la doctrina germánica). Esto, toda vez que se está observando el principio tributario de destino al gasto público que se consagra por la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM. A continuación, se exponen estas conclusiones con mayor profundidad.

1.2.1. Algunas nociones del derecho y la praxis interpretativa

A través de la historia, los juristas han intentado conceptualizar al derecho. Uno de los jurisconsultos modernos más destacados es el estadounidense Ronald Dworkin. Puesto que la potestad tributaria proviene de los poderes del Estado, no sólo en su fase de legislación sino también de su aplicación, la concepción del derecho de Dworkin nos sirve para ilustrar a la justicia operando en la cotidianidad.

Dworkin niega que el derecho consista en una serie de reglas y principios o de poderes de altos funcionarios. Dworkin está convencido que el derecho es la actitud la que define el imperio de la justicia, al derecho. Expone que esa actitud debe servir tanto en las cortes como en la vida cotidiana.¹⁰³

En esta cotidianidad donde el derecho es esta constante actitud mediante la cual se expresa el imperio de la justicia, los operadores jurídicos en los tribunales son precisamente esos jueces con su actividad interpretativa del derecho. Al respecto, Dworkin expone que el derecho:

Es una actitud interpretativa, introspectiva, dirigida a la política en sentido amplio. Es una actitud protestante que hace a cada ciudadano responsable por imaginar cuáles son sus compromisos públicos de su sociedad con

¹⁰³ Dworkin, Ronald, *El imperio de la justicia*, trad. Claudia Ferrari, Segunda edición, CLA·DE·MA Filosofía/Derecho (Barcelona (España): Gedisa, 2012), p. 289.

respecto al principio, y qué requieren estos compromisos en nuevas circunstancias.¹⁰⁴

Dworkin continúa conceptualizando al derecho puntualizando que es una actitud creativa porque construye la práctica bajo las premisas de los principios para un mejor futuro, con una actitud fraternal de convergencia en unidad, independientemente de la diversidad de los intereses de cada uno.¹⁰⁵

Puesto que este trabajo de investigación parte de una filosofía iusnaturalista, es pertinente rescatar esta conceptualización que formula Dworkin respecto al derecho. Los derechos humanos se violentan aun por disposiciones legales vigentes en el derecho positivo. Por eso, la labor interpretativa tanto de los abogados como de los jueces, en su carácter de operadores jurídicos, constituye al derecho. Tener en cuenta lo anterior resulta útil para identificar la evolución que experimentó, en el sistema jurídico mexicano, el reconocimiento de la capacidad contributiva como derecho humano.

Dworkin propone una teoría jurídica sustantiva, mediante la cual se entiende al derecho como una rama de la moral política y se distingue entre los derechos legales y los derechos políticos. Sin embargo, reconoce que existen juristas que se oponen a tal proposición. Ante el ejemplo de la ley de esclavos estadounidense, se expone el dilema de aquellos jueces de estados no esclavistas que debían hacer cumplir la ley y devolver los esclavos a los estados esclavistas con sus propietarios.

Frente a esta encrucijada, los jueces reflexionan si deben hacer cumplir una ley injusta (derecho injusto) o si estos desconocían la validez de esa ley como derecho. Esta concepción bisistemática del derecho y la moral obliga a este dilema; mientras que la descripción integrada del derecho como rama de la moral política lo resuelve.¹⁰⁶

Para evidenciar aún más el beneficio de la descripción integrada del derecho, Dworkin plantea otro ejemplo con una mayor claridad respecto a la inmoralidad del

¹⁰⁴ *Ibídem*, 290.

¹⁰⁵ *Ídem*.

¹⁰⁶ *Ibídem*, p. 693.

derecho injusto: los jueces alemanes quienes debían cumplir con los edictos nazis. Ellos “solo enfrentaban un dilema prudencial, no moral”¹⁰⁷. Por lo tanto, esta descripción integrada del derecho sí reconoce la decisión de discriminar aquel derecho injusto, aunque prudencialmente aplicable, que se desconoce y se inaplica por ser moralmente reprochable.

El supuesto del derecho injusto es muy ilustrativo cuando la labor interpretativa del juzgador tiende apartarse de la norma ante su evidente injusticia. Precisamente este dilema prudencial y moral que atraviesa el juez hace alusión a esa descripción integrada del derecho donde la norma jurídica convive con la norma moral. Esa explicación permite al juzgador (al operador del sistema jurídico) desconocer aquel derecho injusto por ser moralmente reprochable.

La presente investigación aborda el impacto que, sobre los derechos humanos, tienen las cantidades nominales con las que se cuantifican ciertas obligaciones fiscales previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. A la luz del principio de proporcionalidad tributaria y ante los efectos de la inflación sobre estas obligaciones fiscales, es conveniente realizar un estudio sobre las disposiciones normativas que, a pesar de estar vigentes conforme al Estado de Derecho, pueden tener un impacto sobre la capacidad contributiva de los sujetos obligados. El impacto generado por las características particulares de esa norma revela si existe o no una transgresión a los derechos humanos.

El dilema del juez ante el derecho injusto puede ser atendido con la descripción integrada del derecho que plantea Dworkin.

Por su parte, Rawls afirma que la teoría de la justicia se divide en dos partes principales: “1) una interpretación de la situación inicial y una formulación de diversos principios disponibles en ella para su elección, y 2) un razonamiento que establezca cuál de estos dos principios será de hecho adoptado” (Rawls, 2012: 88).

Respecto a los dos principios de justicia, conforme a la posición original, Rawls enuncia lo siguiente:

¹⁰⁷ Ibídem, p. 696.

Primero: Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás. Segundo: Las desigualdades económicas y sociales habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que: a) se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos.¹⁰⁸

Rawls explica que el segundo de los principios está referido a la distribución del ingreso y la riqueza, aclarando que, si bien no tiene que ser igual para todos, sí debe ser “ventajosa para todos”¹⁰⁹. El estadounidense continúa profundizando respecto a este segundo principio, donde existen desigualdades permitidas dentro de una estructura básica, y cada persona se beneficie de estas desigualdades permitidas.¹¹⁰

Postulante de esta noción de la posición original, Rawls exponen estos dos principios. El primero de ellos se puede resumir en que el derecho de una persona llega hasta donde inicia el derecho de la otra. En lo que concierne al segundo principio, en el que se abordan las desigualdades económicas y sociales, nuevamente se puede detectar estos dos reiterativos principios en materia tributaria, los cuales se encuentran estrechamente relacionados: el principio de equidad tributaria y el principio de proporcionalidad tributaria.

Desde que Rawls parte de la premisa de que, dentro de una estructura básica, existen desigualdades permitidas, se reconoce que en una sociedad habrá estas desigualdades que hará más iguales a unos entre ellos mismos y más desiguales frente a otros. Partiendo de esa premisa, Rawls explica que, dentro de esta conformación de desigualdades permitidas, existe un principio de justicia que debe velar por un beneficio ventajoso para todos. Esta distribución del ingreso, esta redistribución de la riqueza, aunque conlleva un beneficio o una ventaja para todos, no necesariamente es en la misma proporción para todos. Sí es ventajoso para

¹⁰⁸ Rawls, John, *Teoría de la justicia*, trad. María Dolores González, Primera edición electrónica, Filosofía (Fondo de Cultura Económica, 2012), p. 97.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, p. 98.

¹¹⁰ *Ibíd.*, p. 103.

todos, pero no necesariamente en la misma medida. Lo anterior implica una ventaja proporcional para todos.

1.2.2. La prudencia proporcional de la carga impositiva en el derecho

El tema de la proporcionalidad tributaria no es uno nuevo. Los antecedentes jurisdiccionales revelan que la garantía del derecho al mínimo vital y a su correlativa capacidad contributiva se sustentó en diversas tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia en México durante el siglo pasado. Sin embargo, la atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria ha sido objeto de estudio por pensadores icónicos del siglo XVIII.

En su principal obra *El espíritu de las leyes*, Montesquieu advirtió la importancia de la proporcionalidad impositiva por el Estado y su atención a la capacidad contributiva de sus gobernados. En el Libro XIII De las relaciones que la imposición de los tributos y la magnitud de las rentas públicas tienen con la libertad, particularmente en su Capítulo Primero De las rentas del Estado, así lo explica:

Y así es que no hay una cosa que, la sabiduría y la prudencia deban arreglar con mayor cuidado que, la porción que se quita o se deja a los ciudadanos. Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo puede, sino por lo que debe pagar; pero si por desgracia se miden del primer modo, es absolutamente preciso que por lo menos se haga la medida conforme a lo que puede pagar siempre.¹¹¹

Desde esta época de la Ilustración, Montesquieu ya denunciaba en su obra la importancia de la proporcionalidad tributaria y de la capacidad contributiva. Lo hizo precisamente en el libro de su obra relativo a las relaciones que tiene los tributos y la magnitud de las rentas pública con la libertad. Como se expone en este trabajo, el mínimo vital del gobernado, lo necesario para su subsistencia e indispensable para una vida digna, es lo que le permite ejercer la libertad y el resto de sus derechos.

¹¹¹ Montesquieu, Charles Louis de Sencondat, *Espíritu de las leyes*, trad. Narciso Buenaventura Selva (Imprenta de Marcos Bueno, 1845), p. 258.

Por su parte, Rousseau también dedicó su estudio a la prudencia en la potestad impositiva. En su obra *El contrato social o principios del derecho político*, el Capítulo Octavo denominado *Todos los países no son susceptibles de todas las formas de gobierno*, Rousseau reflexiona sobre la manera en que la persona pública obtiene los ingresos del trabajo de sus miembros, del excedente que esos miembros tengan una vez cubiertas sus necesidades. Así, explica que no todos los países recaudan los mismos ingresos, ya que en algunos países sus miembros tendrán un sobrante mayor que en otros. De esta forma, Rousseau invoca el principio que dicta que las contribuciones serán más onerosas en la proporción que éstas se aparte más de su origen.¹¹²

En ese mismo sentido, Rousseau manifiesta que la carga tributaria debe ser calculada con base al criterio hacia donde se dirigirá, puesto que resulta importante que regresen a quienes los aportaron. De esta manera siempre habrá un pueblo con abundancia, aun cuando se traten de muchos impuestos. Mientras que un país donde no suceda esto habrá pobreza, aun cuando se paguen pocos impuestos.¹¹³

Con base en lo anterior, Rousseau infiere lo siguiente: "... los tributos son más onerosos en razón de la distancia que hay entre el pueblo y el gobierno"¹¹⁴. Continúa explicando que las contribuciones son menos onerosas en una democracia, mientras que lo son más en la aristocracia o en la monarquía.

Estas aportaciones de Rousseau, aunque en su obra son la antesala para determinar cuáles son las prácticas de un buen gobierno (capítulo nueve) y las de un mal gobierno (capítulo diez), valen para esta investigación en la medida que rescatan el concepto de un tributo oneroso y su redistribución hacia el pueblo. Cabe destacar que Rousseau menciona ciertos conceptos interesantes como el sobrante una vez cubierta las necesidades del gobernado, es decir, la capacidad contributiva una vez asegurado el mínimo vital.

¹¹² Rousseau, Jean-Jacques, *El Contrato social, ó, Principios del derecho político*, trad. José Ferrer de Orga (por José Ferrer de Orga, 1812), p. 151.

¹¹³ *Ibídem*, p. 152.

¹¹⁴ *Ibídem*, p. 153.

1.2.3. Objeto del derecho fiscal

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación, se requiere identificar el objeto de la rama del derecho fiscal, así como los elementos que constituyen este objeto. Entre estos elementos se encuentra la relación jurídica tributaria en la cual el Estado se impone de manera unilateral, sin embargo, el marco jurídico de esa relación funge de límite a la actuación del Estado y a favor del gobernado. Sergio Francisco de Garza, en su reconocido libro *Derecho financiero mexicano*, destaca la correlación entre la función recaudatorio con el gasto público. El derecho tributario, junto al derecho patrimonial y al derecho presupuestario (del gasto público) constituyen las tres fases de la actividad financiera del Estado.¹¹⁵

Arrija Vizcaíno postula que el derecho fiscal tiene por objeto: “estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos”.¹¹⁶

Teniendo en cuenta a Arrija Vizcaíno, los elementos explicativos del objeto del derecho fiscal son: 1) una relación económica entre el Estado y el gobernado; 2) una relación entre la recaudación y el gasto público; 3) una relación unilateral del Estado recaudador sobre el gobernado, aunque existe una reciprocidad por el primero hacia el segundo a través del gasto público; 4) Obras, servicios públicos y demás actividades de interés general; y 5) un marco normativo preestablecido para garantizar esa relación jurídica tributaria se desarrollen con apego a la legalidad.¹¹⁷

Ahora bien, se reconoce que en ocasiones se utiliza indistintamente, tanto por doctrinistas, litigantes y letrados, los términos de derecho fiscal y derecho tributario. Estos conceptos no son sinónimos. El jurista Emilio Margáin Manatou nos advierte, en su libro titulado *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*

¹¹⁵ Sergio Francisco De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 28. edición (México: Porrúa, 2008).

¹¹⁶ Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 23a. ed. (Ciudad de México: Editorial Themis, 2020), p.

¹¹⁷ *Ibíd.*, p. 48.

que la legislación fiscal federal no ha usado ambos términos como sinónimos, toda vez que existen ingresos no tributarios que percibe el fisco, como los productos y aprovechamientos.¹¹⁸

Aunado a lo anterior, la SCJN ha desarrollado la discusión sobre el objeto de derecho fiscal desde hace bastante tiempo; incluso se pueden encontrar tesis jurisprudenciales al respecto que datan de la primera mitad del siglo XX. Una tesis aislada interpretó como materia fiscal todo lo relativo a los impuestos y las sanciones aplicadas con motivo de la infracción de las leyes que los establecen¹¹⁹; mientras que otra reconoce que en sentido lato corresponde a todos los ingresos, pero para el Código Fiscal, el legislador empleó la frase ‘materia fiscal’ para referirse restrictivamente a la recaudación de los ingresos determinados por las leyes tributarias¹²⁰, ambas tesis de la Quinta Época. Pero el criterio de la Corte se reafirmaba también en la Séptima Época, mediante otra tesis aislada resolviendo que por materia fiscal se entiende “lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.”¹²¹ Es otras palabras, la materia fiscal tiene un sentido lato y un sentido estricto. La Corte ha referido que, en sentido lato (sentido amplio), la materia fiscal abarca todos los ingresos percibidos por el fisco, no sólo a los ingresos provenientes de los impuestos establecidos por las leyes tributarias. En este sentido también coincide Margáin Manatou quien entiende que todo lo ingreso percibido por la hacienda pública es un ingreso fiscal, pero aquel ingreso que específicamente fue recaudado vía un impuesto, un derecho o una contribución especial se le denomine

¹¹⁸ Emilio Margáin Manatou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 19a. edición (México: Editorial Porrúa, 2007), p. 1.

¹¹⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 332862, No. Registro digital: 332862.

¹²⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 322344, No. Registro digital: 322344.

¹²¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 238493, No. Registro digital: 238493 (Instancia: Segunda Sala 1974).

ingreso tributario.¹²² Sin embargo, se reconoce que históricamente la jurisprudencia mexicana a referido a la materia fiscal como lo relativo a los impuestos y sanciones por infracciones a las leyes tributarias que los establecen.

Probablemente estas circunstancias abonan a que el derecho fiscal y el derecho tributario sean utilizados indistintamente; aunque, como ya se ha aclarado, no se trate de sinónimos. Si en el presente trabajo se utiliza indistintamente el término derecho tributario y el de derecho fiscal, deberá entenderse que se refiere a la parte del segundo que comprende al primero.

1.2.4. Relación jurídico-tributaria y sus teorías justificativas

La importancia del derecho fiscal radica en la justificación de la existencia de una relación entre el gobierno, el gobernado y los servicios públicos que el primero debe prestar al segundo. Estas necesidades integran el interés social, también identificado como interés general o interés colectivo. Puesto que el Estado requiere allegarse de recursos para prestar los servicios públicos a su pueblo, nace una relación tributaria, de naturaleza económica pero también jurídica, entre el Estado y el gobernado.

Desde la posición de Arrijo Vizcaíno, la relación entre el Estado y el gobernado tiene, en el fondo, una motivación económica, para que el primero pueda recaudar los recursos suficientes para cumplir con sus fines en beneficio de la colectividad. Por lo tanto, es justo que esos recursos económicos provengan de los rendimientos de los gobernados para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas. Inicialmente este mínimo de servicios cubría la seguridad y protección, pero actualmente se ha ampliado a otros como aquellos relacionados con la salud.¹²³

Puesto que se trata de una relación de suma importancia entre el Estado y el gobernado, definitivamente constituye objeto de regulación jurídica. Por lo tanto, el derecho fiscal: “estudia y analiza las normas jurídicas que regulan la relación en

¹²² Margáin Manatou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, p. 3.

¹²³ Arrijo Vizcaíno, *Derecho fiscal*, p. 45.

virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos”.¹²⁴

Como lo menciona Arrijo Vizcaíno, existen dos teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria que se oponen la una a la otra. La primera de ellas es la teoría de la relación de sujeción y la segunda es la teoría del equivalente. La teoría de la relación de sujeción, desarrollada principalmente por algunos juristas alemanes, prevé que la atribución del Estado para recaudar ingresos, y la obligación correlativa de sus gobernados a pagar contribuciones, existe por el solo hecho de que existe una relación de supra y subordinación entre el Estado y sus ciudadanos, siendo ésta la única justificación requerida para la existencia de esa relación.¹²⁵

Por otra parte, los juristas anglosajones plantean una teoría justificativa de la relación jurídico-tributaria que resulta antagónica a la teoría de la relación de sujeción expuesta por los alemanes. Esta segunda teoría se denomina la teoría del beneficio equivalente. En palabras de Arrijo Vizcaíno, esta teoría postula que: “los tributos tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas”¹²⁶.

Como bien lo comenta el citado autor, los conceptos de contribución y servicio público necesariamente deben encontrarse vinculados el uno con otro. De lo contrario, no se podría justificar que el Estado exigiera un sacrificio económico del gobernado si no fuese encaminado a recibir un beneficio a cambio. El referido fiscalista reconoce que la teoría del beneficio equivalente no se encuentra exenta de algunas críticas, como la relativa a que las contribuciones no se destinan exclusivamente a la prestación de servicios públicos, sino además se utilizan en otras funciones diversas realizadas por el Estado. Sin embargo, el autor considera

¹²⁴ *Ibíd.*, p. 46.

¹²⁵ *Ibíd.*, p. 51.

¹²⁶ *Ibíd.*, p. 52.

que esta crítica no invalida la teoría, sino que simplemente le exige mayor profundización y aclaraciones al respecto.¹²⁷

Para el presente trabajo de investigación, en lo que respecta a la justificación de la relación jurídico-tributaria, se adopta la teoría del beneficio equivalente, la cual vincula el elemento de la obligación tributaria del gobernado con el elemento de la obligación del Estado a cumplir con sus fines a favor del interés colectivo.

Conclusiones del Capítulo Primero

En virtud del enfoque de los derechos humanos tributarios que aquí se estudian, se concluye la necesidad de que la presente investigación se decante por una aproximación epistemológica iusnaturalista. Aunque, como se expone, se complementa con el enfoque y ciertos autores del iuspositivismo. También se infiere la importancia de un enfoque bajo la teoría distributiva del talento y la teoría justificativa de la relación jurídico-tributaria del beneficio equivalente. Adicionalmente, se concluye la importancia de la praxis interpretativa del legislador en los casos difíciles propuesta por Dworkin en el imperio de la justicia.

Conclusiones 1.1. Aproximación epistemológica a los derechos humanos tributarios.

La aproximación epistemológica a un tema determinado es fundamental para el investigador. Como se ha expuesto anteriormente, ninguna de las escuelas del pensamiento iusfilosófico dan una respuesta cabal a las interrogantes en el estudio de los fenómenos jurídicos. Aun cuando la presente investigación se decanta por el iusnaturalismo, durante el desarrollo del presente trabajo se advierte que necesariamente se echa mano de conceptos y razonamientos de juristas apegados al iuspositivismo. Así, se demuestra que el derecho natural y el derecho positivo, lejos de ser antagónicos, se complementan entre sí.

¹²⁷ Ibídem, pp. 51-52.

Conclusiones 1.1.1. El iusnaturalismo y los derechos humanos. En estas conclusiones del apartado 1.1.1. relativo al iusnaturalismo y los derechos humanos, primeramente, se deduce la necesidad de un estudio profundo entre la inflación y la tributación en México. Esta deducción deriva del estado del arte en el que se encuentra actualmente esta temática. En este trabajo se analizan diversos derechos de los contribuyentes, entre ellos, los derechos humanos tributarios. Entre algunos de estos derechos humanos tributarios se encuentra el derecho humano a la propiedad, el derecho al mínimo vital y el derecho a contribuir en apego a la propia capacidad económico-contributiva, en atención al principio de proporcionalidad tributaria. Estos derechos humanos tributarios son inherentes a la persona por su mera calidad de persona y no deberían sujetarse a una positivización por parte del marco normativo de Estado; aunque esto último sí sería lo ideal. Como lo explican los juristas Gabriela Aguado Romero y José Fernando Vázquez Avedillo en su obra *Derechos humanos hoy*: “Para autores naturalistas, los derechos humanos son independientes o no dependen en exclusiva del ordenamiento jurídico vigente, por lo que son considerados fuente del derecho.”¹²⁸

Al detectar esa necesidad de la observación del fenómeno en el que confluyen la inflación y la tributación, el investigador puede decantarse por alguna de las corrientes de epistemología jurídica para aproximarse a su labor. Para abordar el problema desde una perspectiva de derechos humanos, se eligió el iusnaturalismo. Conforme a la perspectiva del iusnaturalista, los derechos humanos no constituyen una concesión de los políticos; y estos derechos son inalienables, irrenunciables, irrevocables e intransferibles.¹²⁹ A continuación, se exponen las conclusiones del referido apartado.

¹²⁸ Gabriela Aguado Romero y José Fernando Vázquez Avedillo, *Derechos humanos hoy*, 1a. ed. (Ciudad de México: Ediciones Navarra y la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, 2022), p. 28.

¹²⁹ *Ibidem*, p. 29.

La correlación entre inflación y tributación en México requiere estudios más profundos, particularmente en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La correlación entre la inflación y la tributación actualmente requiere de más proyectos de investigación. Al tratarse de las contribuciones totales del sistema tributario de la mayoría de los países, la necesidad de este tipo de investigaciones respecto del ISR se justifica con especial relevancia.

Durante la segunda mitad del siglo XX se estudió la correlación entre la inflación y la tributación por académicos de distintos países. En la Argentina de 1969, Schindel ya denunciaba el riesgo de un sistema tributario que no contemplara debidamente las distorsiones económicas por la inflación; y también postulaba la necesidad de aplicar los ajustes correctivos correspondientes para que esas distorsiones no afecten la capacidad contributiva ni la equidad de la distribución de la carga tributaria.

En 1998 en España, Arroyo también advirtió la vulneración del sistema tributario debido a las distorsiones provocadas por la inflación frente a una capacidad económica ficticia o inexistente. Por su parte, el contador colombiano Freddy Martínez Gómez también expuso su consternación por una inequitativa distribución de los gravámenes fiscales cuando el ingreso era desvirtuado por las desviaciones económicas de la inflación. En México, ya Chapoy Bonifaz advertía ciertas preocupaciones por el efecto inflacionario en el sistema tributario. Sin embargo, el estado del arte de esta temática revela que aún se requiere de un estudio más profundo del efecto inflacionario sobre las cantidades nominales monetarias previstas como límites en diversas disposiciones fiscales. Por esto, se requiere un análisis del impacto que estas disposiciones fiscales ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes. Por tal motivo, la correlación entre la inflación y la tributación en México requiere de un estudio más profundo, particularmente respecto de las disposiciones de la LISR.

El iusnaturalismo y el iuspositivismo pueden complementarse hasta cierto grado para encontrar respuestas, pero resulta procedente que el tesista se decante por alguna para su investigación.

Para entender el impacto de las disposiciones fiscales de la LISR sobre los derechos de los contribuyentes, resulta conveniente una aproximación epistemológica desde el iusnaturalismo. Como se ha expuesto, el iusnaturalismo y el iuspositivismo han generado un debate durante siglos entre los juristas. Conforme este debate ha madurado a través del tiempo, se ha percibido que ambas posturas epistemológicas, no son necesariamente contradictorias y que incluso resultan complementarias la una de la otra.

Más, resulta recomendable que un tesista se decante por alguna de las para orientar su proceso investigativo. Mientras que el iuspositivismo contempla que los derechos fundamentales dependen precisamente su positivación en la Constitución, el iusnaturalismo concibe a los derechos humanos como éstos que son inherentes a los individuos por su calidad de persona. Las reformas a la Constitución Mexicana de junio de 2011 reconfiguraron el sistema jurídico gracias a la positivación del principio *pro persona* y a la interpretación conforme. A partir de entonces, el parámetro de control de regularidad constitucional facilita la labor de los operadores jurídicos para la protección de los derechos humanos reconocidos en tratados internacionales. En México, esta reforma resuelve en gran medida una posible polarización entre los extremos del iuspositivismo y el iusnaturalismo. A pesar de esto, es conveniente que el investigador elija alguna de las dos aproximaciones epistemológicas, aun cuando éste se vea tentado por una postura ecléctica.

La aproximación epistemológica iusnaturalista resulta idónea para estudiar el impacto que ocasionan sobre los derechos humanos aquellas disposiciones fiscales con cantidades líquidas.

Los derechos de los contribuyentes, y en particular sus derechos humanos, requieren una aproximación epistemológica desde el derecho natural. Si bien la Carta Magna mexicana, similar a las constituciones de otras naciones, reconoce derechos humanos y consagra sus garantías, y si bien es cierto también que la

reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos consolida el principio *pro persona* y la interpretación conforme, los derechos humanos inherentes a las personas y a su dignidad humana no deben encontrarse supeditados a la positivización en preceptos constitucionales. Eso implicaría que si en un futuro el Estado Mexicano decidiera reformar, por ejemplo, la fracción IV del artículo 31 constitucional para suprimir el principio de proporcionalidad tributaria, entonces no existiría esa limitante frente a la potestad tributaria del Estado. Lo que conllevaría a una transgresión a ese principio y la violación al derecho humano de contribuir al gasto público en apego a su propia capacidad económica, así como al derecho humano a la propiedad. Por lo anteriormente expuesto, resulta idóneo que los derechos humanos de los contribuyentes se estudien desde una aproximación iusnaturalista.

Conclusiones 1.1.2. La dignidad del hombre y la definición de persona. La modernización de la filosofía iusnaturalista se centró en la dignidad humana y la protección de los derechos básicos de las personas. Estos derechos deben ser protegidos de aquellos impuestos ruinosos del propio Estado, aun cuando éstos se impongan a nombre del interés colectivo. Si no se velase por esa protección, se estaría ante una potestad tributaria lesionadora de la dignidad humana y atentatoria contra la propia naturaleza del pacto social.

El pacto social desarrollado a través del Estado establece una serie de relaciones tanto políticas como sociales. Esta creación del hombre para convivir en sociedad conlleva el sometimiento a determinado régimen para beneficio colectivo. El compromiso de este contrato social no debe implicar el detrimento de la dignidad humana. Al contrario, la dignidad humana se debe enarbolar en virtud de este pacto social.

Precisamente con la modernización de la filosofía iusnaturalista, se redimensiona la noción del individuo para que sea la razón fundante del Estado. Aún como una parte integrante de una comunidad, el ser humano es la parte más acabada y perfecta. Por tal motivo, el hombre y la dignidad humana se instauran como el eje de la teoría iusnaturalista.

Con la modernización de la teoría del derecho natural, la persona y la protección de sus derechos básicos se encumbran como el centro. Si bien, el pacto social implica la creación del Estado por el interés colectivo, no se debe violentar la dignidad humana bajo su régimen. Las contribuciones confiscatorias, a la luz de la filosofía iusnaturalista, la dignidad humana y la noción de persona, son auténticas violaciones a los derechos básicos del hombre en sociedad; aun cuando el Estado imponga aquéllas en aras de cubrir el gasto público. Si aceptara la violación a los derechos básicos y a la dignidad humana, poca utilidad tendría entonces el pacto social.

Conclusiones 1.1.3. El reparto de la justicia distributiva y el talento natural. Las disposiciones fiscales desproporcionales rigen al margen de los postulados de la teoría de la justicia distributiva y del justo reparto del talento natural de una sociedad.

En una sociedad, la redistribución de la riqueza o la distribución del talento natural es una pieza clave para la justicia social. De ahí que la teoría del derecho que se enfoca en la justicia distributiva tenga fundamentos tan antiguos como aquellos criterios postulados por filósofos clásicos. La justicia distributiva propuesta por Aristóteles y la redistribución del talento natural expuesta por John Rawls se deben sujetar a principios de justicia. En la justicia tributaria, la teoría de la justicia distributiva debe atender a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria. 6

Si el trato desigual entre personas que se encuentran en igualdad de condiciones se traduce en un detonante de controversia porque contraviene el principio de equidad en las cargas y los beneficios sociales, el conflicto también se puede ocasionar por una distribución desproporcional. La distribución de las cargas y beneficios de vivir en sociedad, incluidos aquellos en materia tributaria, deben atender a la equidad, también deben observar su proporcionalidad. Es decir, los mecanismos de distribución de las cargas y los beneficios tributarios deben atender al mérito de cada sujeto.

La teoría de la justicia distributiva y el reparto del talento natural en una sociedad debe ser proporcional, lo que implica las disposiciones fiscales que transgreden el principio de proporcionalidad tributaria e ignoran la auténtica

capacidad económica-contributiva de los individuos, se imponen al margen de justicia distributiva y de un justo reparto del talento natural al seno de una comunidad.

Conclusiones 1.2. Teoría del derecho y fundamentos del derecho tributario. En la cotidianidad, la praxis interpretativa de los operadores jurídicos logra el imperio de la justicia. Sin embargo, esta labor creativa de los juzgadores no es una tarea sencilla, puesto que entraña decisiones complejas a casos difíciles (que algunos como Dworkin consideran decisiones políticas). La ponderación de los jueces respecto al derecho justo frente al derecho injusto conlleva implicaciones morales del aplicador de la norma. Debido a eso, el enfoque iusnaturalista dota de herramientas para que prevalezca el imperio de la justicia. Ante normas tributarias injustas, el juzgador debe apreciar cuidadosamente el caso a fin de que la justicia prevalezca. Esa actitud interpretativa es creadora del derecho.

Se debe tener en cuenta que la potestad tributaria del Estado debe ejercerse con prudencia al imponer esas cargas tributarias. La recaudación de esas rentas públicas se debe arreglar a lo que los ciudadanos deban pagar (o en su defecto, a lo que puedan pagar siempre), como argüía Montesquieu. Esto actualmente se identifica como los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva. Por su parte, Rousseau indicaba que las contribuciones eran menos onerosas en las democracias. Además, sostenía que los ingresos públicos deben regresar al pueblo que los aportó, ya que esto generará abundancia en los países. Ese destino al gasto público es un principio que se ve fortalecido con la teoría del beneficio equivalente que justifica la relación jurídico-tributaria. Las normas fiscales deben velar por ese círculo virtuoso en el que el Estado grave con prudencia el excedente económico de los miembros de un pueblo, para que posteriormente se distribuya de manera justa. De lo contrario, el sistema tributario de un país cae en un círculo vicioso que merma la capacidad contributiva de sus individuos al tiempo que perjudica la economía de la sociedad.

Estas características de la relación jurídico-tributaria son aspectos que forman parte del objeto de estudio del derecho fiscal. El análisis de las normas que

establecen derechos y cargas tributarias con límites en cantidades líquidas desproporcionales conforma parte de ese círculo vicioso. Las contribuciones confiscatorias, un impuesto ruinoso como el ISR cuyos elementos esenciales se encuentran delimitados con montos desactualizados a la realidad presente son parte del estudio del derecho tributario que a su vez se integra al objeto del derecho fiscal. Entender la justificación de la relación jurídico-tributaria desde una teoría del beneficio equivalente y con un enfoque iusnaturalista de praxis interpretativa ayuda al operador jurídico a buscar ese imperio de la justicia, cuando se enfrente a normas del derecho injusto positivizado en la ley. A continuación se detallan aspectos de estas conclusiones.

Conclusiones 1.2.1. Algunas nociones del derecho y la praxis interpretativa. *Bajo la óptica de la teoría iusnaturalista del derecho como una actitud interpretativa e introspectiva frente a la política fiscal, el operador jurídico debe inaplicar normas injustas de la LISR que violenten los derechos de los contribuyentes.*

Según Ronald Dworkin, el imperio de la justicia en la cotidianidad se expresa en los tribunales en virtud de la labor interpretativa del derecho realizada por los juzgadores (los operadores del sistema jurídico). Dworkin concebía al derecho como una actitud interpretativa e introspectiva respecto de la política (política en sentido amplio), como ya se citó en este trabajo. El jurista estadounidense también conceptualizó al derecho como esa actitud creativa y fraternal cuyos principios aspiraban a un mejor futuro. Esa teoría jurídica sustantiva no se limita a la acción de los juzgadores (en su calidad de operadores jurídicos), sino que se extiende a todas las personas que conviven en sociedad; como una actitud protestante de los ciudadanos, diría Dworkin.

La filosofía iusnaturalista en la que se han encuadrado ciertas ideas de Dworkin, desarrolla esta dimensión moral y política. De hecho, el propio Dworkin consideraba al derecho como una rama de la moral política. Incluso con diversos ejemplos históricos expone la concepción bisistémica del derecho que coloca a los jueces en una tremenda encrucijada donde se confronta la norma formalmente

válida pero injusta (derecho injusto) frente a la norma moral que resulta materialmente válida. De ahí que el juzgador, al aplicar el derecho, toma una decisión política, subjetivamente moral. Y esto tiene su razón de ser: es uno de los beneficios más evidentes de la descripción integrada del derecho que nos refiere Dworkin. En la práctica, donde el derecho se crea mediante esa labor interpretativa, la mera subsunción del caso concreto a la norma formalmente válida pero moralmente reprochable (derecho injusto), es necesaria esa apreciación por parte de los operadores políticos. En los llamados casos difíciles, el juzgador debe asumir esta encomienda con suma responsabilidad.

Por consiguiente, si una disposición fiscal impone una contribución confiscatoria, limita derechos o impone cargas tributarias (ya sean formales o sustanciales) y ponen en riesgo el patrimonio y la capacidad económica de los contribuyentes, es una norma injusta. El juzgador debe asumir una actitud creativa e introspectiva de la política económica fiscal que deriva de esa norma injusta (derecho injusto). Si las disposiciones fiscales de la LISR establecen derechos y cargas tributarios mediante el uso de límites con cantidades nominales monetarias y estas últimas no se actualizan periódicamente en atención al efecto inflacionario, no se encuentran acordes a su valor real. Y si esas disposiciones fiscales no se encuentran acordes al valor real presente, son normas injustas porque transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, de capacidad económico-contributiva y los derechos de los contribuyentes. Entonces, los operadores del sistema jurídico deberían abandonar una labor meramente prudencial de aplicar la norma injusta y, en cambio, deberían realizar una labor interpretativa creativa para construir el derecho justo, moralmente aceptable. Por lo tanto, bajo la óptica de la teoría iusnaturalista del derecho como una actitud interpretativa e introspectiva frente a la política fiscal, el operador jurídico debe inaplicar normas injustas de la LISR que violenten los derechos de los contribuyentes.

Conclusiones 1.2.2. La prudencia proporcional de la carga impositiva en el derecho. El estudio de los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva no son recientes. Estos principios tributarios han sido objeto

de estudio desde hace algunos siglos atrás; particularmente destaca la consternación planteada por los pensadores de la Ilustración. Pensadores icónicos de esa época como Montesquieu y Rousseau abordaron aquellos principios tributarios, identificando ciertos aspectos clave. Si estos ilustrados meditaron sobre la carga impositiva, entonces los cambios que este movimiento cultural e intelectual proponía ya mostraban un vínculo entre la libertad de los individuos y la prudencia del Estado al imponer contribuciones proporcionales.

Al discutir sobre la magnitud de las rentas del Estado y la imposición de los tributos, Montesquieu reconocía la necesidad de una prudencia proporcional. Advertía que las rentas públicas habrían de arreglarse conforme a lo que el ciudadano debe pagar y no a lo que puede pagar. Pero Montesquieu señalaba que, en caso de atenderse a lo que puede pagar, entonces tendría que medirse conforme a lo que el ciudadano esté en capacidad de pagar siempre. Esto implica una clara referencia a la proporcionalidad tributaria y a la capacidad económico-contributiva del gobernado.

Por su parte, Rousseau también planteaba estos principios y derechos tributarios. Él disertaba sobre la obtención de los ingresos públicos a través del excedente económico de los miembros de las naciones, reconociendo que no todos los países obtienen los mismos ingresos públicos ya que no generan las mismas riquezas. Además de observar la diferencia en las riquezas de las naciones y la necesaria recaudación pública en atención al 'excedente' económico de sus miembros, Rousseau también proporcionó valiosas reflexiones sobre el gasto público y sobre lo que siglos después se formularía como la teoría del beneficio equivalente. Este tratadista ilustrado aseveró que la abundancia o pobreza de los países se encuentra proporcionalmente relacionada con el regreso de los tributos al pueblo que lo aportó; lo que revela los principios sustentados por la teoría del beneficio equivalente. Aunado a lo anterior, según las afirmaciones de Rousseau también se puede deducir que la onerosidad de las contribuciones de un país es directamente proporcional al grado de autoritarismo vigente en su gobierno: éstas son menos onerosas en una democracia y más onerosas en la aristocracia o la monarquía.

La obra de Rousseau representa una piedra angular para los avances en estudios tributarios. Además de analizar conceptos del gasto público y de la teoría del beneficio equivalente, así como la democracia como gobierno preventivo de contribuciones injustamente onerosas, fue un referente para los principios tributarios como la proporcionalidad tributaria, la capacidad económica y el derecho al mínimo vital. Aunque no se denominaba mínimo vital o mínimo existencial, ya Rousseau advertía que los ingresos públicos recaudados del pueblo debían provenir necesariamente de un 'excedente' económico de sus miembros. A contrario sensu, si no existe un excedente para ese individuo, entonces no debe recaudarse ingreso público de éste. Al emplear el término 'excedente', Rousseau distinguía entre lo que hoy conocemos como 'capacidad económica' y 'capacidad contributiva' (capacidad económico-contributiva). En el caso de los individuos, la capacidad contributiva para aportar al gasto público se obtiene una vez que se le resta el mínimo vital a la capacidad económica originalmente construida.

Como se puede apreciar, la prudencia proporcional de la carga impositiva ha sido propugnada desde hace siglos y actualmente identificamos como la proporcionalidad tributaria, capacidad contributiva y mínimo vital.

Conclusiones 1.2.3. Objeto del derecho fiscal. Como ya se expuso, el derecho fiscal tiene por objeto el estudio y análisis de las diversas normas jurídicas que regulan la relación jurídico-tributaria. También se plantearon algunos aspectos relativos a la discusión sobre la diferencia entre derecho fiscal y derecho tributario. En relación con ello, se han compartido algunos conceptos doctrinales y otros jurisprudenciales. A pesar de que en la práctica se realiza un uso indiscriminado entre derecho fiscal y derecho tributario, en estricto sentido sí existe una diferencia: existen normas que regulan la obtención de ingresos fiscales que no son tributarios. Además, cabe destacar que la disciplina fiscal exige un equilibrio entre los ingresos y el presupuesto de egresos. Por lo tanto, la materia fiscal es más amplia que el derecho tributario, pero también lo comprende a éste.

Se ha advertido que cuando en este trabajo se encuentre empleado indistintamente el término fiscal y tributario, se entenderá la parte del primero que

comprende al segundo. La presente investigación estudia el impacto que ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes aquellas disposiciones que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites con cantidades nominales monetarias desactualizadas a su valor real presente con motivo del efecto inflacionario. Por la naturaleza de estas disposiciones revisadas, el presente trabajo forma parte del derecho tributario y, por ende, del derecho fiscal que comprende la materia tributaria. Cabe precisar que, a pesar de que el derecho fiscal ya alcanzó su autonomía del derecho administrativo, en cierto grado se vincula con él. Y las normas de derecho constitucional, en lo concerniente a los derechos humanos y el derecho constitucional tributario, son objeto de estudio de la presente investigación.

Conclusiones 1.2.4. Relación jurídico-tributaria y sus teorías justificativas. Si se anticipó en el subapartado anterior que el derecho fiscal tiene por objeto de estudio las normas que regulan la relación jurídico-tributaria, naturalmente que se debe adentrar en la teoría del derecho, y de ésta, aquellas teorías que buscan justificar esa relación. Arrijo Vizcaíno explicaba que la escuela germánica proponía la teoría de la sujeción mientras que la doctrina anglosajona sustentaba la teoría del beneficio equivalente.

Esta investigación hace énfasis en los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva. La obligación, y simultáneamente derecho tributario, del destino al gasto público, ha sido resaltada incluso desde la Ilustración. Como Rousseau señalaba, los ingresos públicos deben regresar al pueblo que lo aportó para que haya abundancia en los países. Esta abundancia permite que se genere una mayor riqueza que se traduce en una mayor capacidad económica del gobernado. A medida que los individuos vean reflejados sus tributos en un beneficio equivalente en obras y servicios públicos que fortalezcan su capacidad económica, también verán incrementados sus excedentes (una vez que ya se haya reservado el mínimo vital), lo que se convierte a su vez en una mayor capacidad contributiva. Así se genera un círculo virtuoso en el sistema tributario de un país. Los postulados de la teoría del beneficio equivalente son congruentes con esto.

CAPÍTULO SEGUNDO
DERECHOS HUMANOS TRIBUTARIOS Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Derechos humanos tributarios

2.1.1. Los derechos humanos en el sistema constitucional mexicano

En su artículo Derechos humanos y tributación en México, el maestro Antonio Alberto Vela Peón incluyó, dentro del sumario de ese artículo, un apartado denominado Naturaleza, definición y principios de los derechos fundamentales. A pesar de que la postura que asume el autor es de un corte iuspositivista, la cita textual que a continuación se transcribe sirve para identificar la diferencia entre el concepto de derechos humanos de aquel de derechos fundamentales.

Es importante señalar que sobre la naturaleza de los derechos humanos existen dos perspectivas principales desde hace muchos siglos. Una sostiene que los derechos humanos o fundamentales son aquellos que el Estado otorga en su orden jurídico y la segunda manifiesta que el Estado sólo los reconoce y los garantiza en alguna medida. La primera postura tiene matices de índole iuspositivistas y la segunda corresponde al derecho natural o a escuelas de corte iusnaturalista. Con la reforma constitucional que se comenta, México pasa de la primera postura a la segunda, con algunas incongruencias jurídicas como las del artículo 29 constitucional, relativa a la suspensión o restricción de los derechos humanos, por lo que, consideramos que debieran ser derechos fundamentales y no humanos, por ser más de corte iuspositivista nuestra orientación y formación jurídica, ya que bajo la postura del derecho natural sería imposible suspender o restringir los derechos del ser humano.¹³⁰

Continuando con esta inclinación por el derecho natural, Rafael Enrique Aguilera Portales expone parte de la filosofía de Ronald Dworkin. La postura de Dworkin realiza una restauración del iusnaturalismo en una faceta más moderada, crítica y progresista. Precisamente de esta visión del iusnaturalismo, se transcribe el siguiente extracto que refiere a lo que Dworkin una superposición de los derechos humanos ante el resto de las instituciones políticas y jurídicas.

¹³⁰ Vela Peón, Alberto Antonio, «Derechos humanos y tributación en México», *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa* Año III, Núm. 11 (septiembre de 2012), p. 4.

La filosofía político-jurídica de Dworkin se fundamenta principalmente en una concepción de derechos individuales que supone que estos derechos y, sobre todo, el derecho a la igual consideración y respecto significan históricamente un triunfo frente a la mayoría. En este sentido, ningún ordenamiento jurídico, directriz política ni objetivo social colectivo puede rebasar, anular o transgredir este auténtico derecho humano que reside en la igualdad y la dignidad humana. Esto convierte a los derechos humanos en la instancia legítima última fundamental de toda institución política y jurídica. Las ideas de dignidad humana e igualdad política presiden la noción de derechos individuales, éstas dos categorías se constituyen en baluartes inexpugnables ante los que el poder estatal ha de detenerse para salvaguardar la primacía de la persona según la tradición del liberalismo político; pero no sólo eso, sino que además deben convertirse en faros orientadores de todo Estado democrático y social que se precie.¹³¹

La crítica al iuspositivismo precisamente radica en que la validez de los derechos más básicos inherentes a la persona para vivir con dignidad humana no puede encontrarse supeditada al reconocimiento de un texto jurídico que la positivice o no en determinado Estado nacional.

Para Castilla Juárez, la reforma constitucional de 2011 logra que la persona y sus derechos se convierte en el eje central del constitucionalismo mexicano y todo el orden jurídico que emana de éste. Con la intención de poner fin a la letra muerta que representaban los derechos humanos reconocidos por los tratados internacionales, la reforma de 2011 se abre a los pactos de la comunidad internacional y reconoce el principio pro persona como esa herramienta de interpretación para aplicar la norma que otorgue el mayor beneficio a la persona. La persona y sus derechos dejan de ser sólo aquello que el Estado les desee otorgar, pues con la reforma se reconoce que los derechos humanos son un límite para la

¹³¹ Aguilera Portales, Rafael Enrique, «Los derechos humanos como triunfos políticos en el estado constitucional: el dilema entre democracia comunitaria y liberal en Ronald Dworkin», *Problema. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho* 1, No. 9 (1 de enero de 2015): 377-408, p. 399.

actuación del Estado. Así se constituye a los derechos humanos y a la persona como eje central del sistema constitucional mexicano a partir de la reforma:

[...] al ser los derechos humanos valores universales constitucionalizados que superan fronteras y ponen en el centro de todo sistema constitucional a la persona y sus derechos, los cuales nunca más serán una concesión del Estado, sino derechos que inherentes a la naturaleza humana, deben ser elemento contante y necesario para la existencia y consolidación de un Estado democrático.¹³²

Este trabajo de investigación analiza la relación que guarda la desactualización de las obligaciones fiscales en cantidades fijas y los derechos humanos. Uno de los derechos humanos es el derecho a la propiedad, y en el marco de ese derecho se encuentra el principio de proporcionalidad tributaria. La capacidad contributiva deriva de la capacidad económica una vez que se reserva lo necesario para sufragar el derecho al mínimo vital. Estos derechos humanos y los principios correlativos deben analizarse a la luz de aquellas disposiciones que pudieran transgredirlos.

Se debe destacar el derecho humano a la propiedad privada como derecho básico dentro del catálogo de derechos humanos tributarios. En el orden jurídico mexicano, la protección a la propiedad privada tiene fundamentos históricos. Por ejemplo, en la Constitución Mexicana de 1857 esta protección se dispuso como un principio básico.¹³³ Los liberales de esa época consideraban que la propiedad debía ser individual para que ésta fuese auténtica, y así se protegió constitucionalmente.¹³⁴ El constituyente de 1917 retomó varios conceptos, derechos y principios de la Constitución de 1857, así que las garantías del derecho a la propiedad también se encuentran consagradas en nuestro Pacto Federal vigente.

¹³² Castilla Juárez, Karlos, «Un nuevo panorama constitucional para el derecho internacional de los derechos humanos en México», *Estudios Constitucionales* 9, No. 2 (2011), p. 141.

¹³³ Jorge Vargas Morgado, *Los liberales y la Constitución de 1857*, 1a. ed. (Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2020), p. 68.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 67-68.

En materia tributaria, es necesario tener en cuenta que la facultad impositiva del Estado se aplica precisamente a la capacidad contributiva del gobernado, la cual deriva del remanente de su capacidad económica una vez deducido el mínimo vital para sus necesidades. Esa capacidad económica proviene de la manifestación de su riqueza la cual se constituye por su propiedad privada, derecho humano que encuentra su fundamento en el derecho a la libertad.

Abache Carbajal, en su aportación intitulada El derecho a la legalidad tributaria del contribuyente: una cuestión de libertad y propiedad privada, el citado autor plantea que la libertad permite jurídicamente al gobernado la facultad de realizar o no una acción. A contrario sensu, explica que la libertad también se puede entender en su concepción negativa, es decir, como una ausencia de la coacción estatal.¹³⁵ Este autor, también concibe a la propiedad privada como “un derecho subjetivo, individual, oponible, exigible, y jurisdiccionalmente tutelable, que ya encontraba expresa consagración en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789”¹³⁶. La autonomía privada para disponer de la cosa objeto de la propiedad privada encuentra su fundamento constitucional en el derecho de libertad.¹³⁷ Abache Carbajal destaca la importancia del principio de legalidad tributaria pues representa una garantía del derecho a la propiedad, así como un límite ante la facultad del Estado, lo cual constituye el derecho a la libertad del contribuyente.¹³⁸

Melgar Manzanilla plantea que, en virtud de que la proporcionalidad y equidad tributaras han sido parte de las conquistas gracias a las luchas históricas, éstas constituyen libertades de los gobernados que deben ser elevados a rango de derechos humanos. Sin embargo, la autora aclara que, para que este

¹³⁵ Abache Carbajal, Serviliano, «El derecho a la legalidad tributaria del contribuyente: una cuestión de libertad y propiedad privada», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 34.

¹³⁶ *Ibídem*, p. 39.

¹³⁷ *Ibídem*, p. 42.

¹³⁸ *Ibídem*, p. 63.

reconocimiento jurídico se suscite, previamente debe existir un paso previo, al cual la fiscalista identifica como un cambio de paradigma interpretativo.¹³⁹

Este cambio de paradigma interpretativo requiere la participación, tanto de las autoridades como de los órganos jurisdiccionales federales. Desde la perspectiva de los derechos humanos, se puede emplear el método interpretativo de la hermenéutica para los principios tributarios. Entonces, esta labor interpretativa, considera Melgar Manzanilla que podría constituir el novedoso instrumento: “permita conciliar las necesidades económicas del Estado para sufragar el gasto público, con el derecho de los gobernados a contribuir de manera proporcional y equitativa, dejando a salvo un mínimo vital que permita lograr un proyecto de vida protegido constitucionalmente”.¹⁴⁰

Con las reformas a la Constitución Federal mexicana del año 2011, surge un cambio de paradigma en la supremacía constitucional para complementarse con la supremacía de los derechos humanos. Como describe Melgar Manzanilla, a la luz de este paradigma de los derechos humanos, el derecho del gobernado a contribuir con apego a su capacidad económico-contributiva debería elevar el principio de proporcionalidad tributaria a rango de derecho humano.

Sin embargo, esto requiere la labor interpretativa de los operadores jurídicos del sistema tributario, particularmente las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales. Mientras el legislador tributario ordinario ni el constituyente permanente omitan garantizar el principio de proporcionalidad tributaria como derecho fundamental positivizado en nuestra Carta Magna o en legislación fiscal ordinaria, la interpretación conforme y el bloque de constitucionalidad derivado de la reforma constitucional de 2011 será la herramienta que tienda a reconocer a este principio material tributario como un auténtico derecho humano.

Otro de los principios materiales tributarios que constituye un derecho es el principio del destino al gasto público. Bolaños Vital destaca al gasto público tanto

¹³⁹ Melgar Manzanilla, «Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos», p. 115.

¹⁴⁰ Ídem.

como un deber del contribuyente como un derecho de este; constituye una garantía de que sus contribuciones se deberán destinar a aquél. La presente investigación analiza una correlación entre la inflación y la tributación, y como se desprende del extracto de la referencia a Bolaños Vital, el gasto público también se correlaciona con el efecto inflacionario.

De acuerdo con Bolaños Vital, el gobierno debe diseñar e implementar políticas públicas para cumplir con funciones estatales. Estas políticas públicas se deben implementar a través de instrumentos operativos los cuales necesariamente requerirán de gasto público. Este gasto público tiene un impacto sobre factores macroeconómicos en todo el contexto nacional, así como sobre aquellos microeconómicos sobre cada sujeto en particular. El gasto público debe manejarse adecuadamente, de lo contrario, puede provocar efectos adversos como la inflación, devaluaciones, estancamiento o recesión económicos, entre otros. El gasto público justifica la recaudación fiscal, y los aspectos negativos el inadecuado manejo del primero también repercute en la segunda.¹⁴¹

Desde el punto de vista de Franco Corzo, las políticas públicas requieren de un riguroso proceso de análisis en cada una de sus etapas. Entre las etapas de las políticas públicas se encuentran las siguientes: diseño, implementación y evaluación. Este riguroso proceso de análisis resulta indispensable para obtener información necesaria para la toma de decisiones. En relación con la etapa de diseño, Franco Corzo agrega:

Para la etapa de diseño, el enfoque de política pública implica la identificación de causas de un problema público, la generación de soluciones que han pasado por un análisis de factibilidad, y la creación de un esquema de evaluación y monitoreo para ser ejecutado una vez que la política pública está en marcha.¹⁴²

¹⁴¹ Bolaños Vital, Raúl y Carlos Espinosa Berecochea, «Gasto público federal: deber-derecho consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos», en *Derechos de los contribuyentes*, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), pp. 127-128.

¹⁴² Julio Franco Corzo, *Diseño de políticas públicas*, 2a. Edición (México: Grupo Editorial y de Investigación Polaris, 2013), p. 101.

El Estado debe implementar este conjunto de acciones gubernamentales que conocemos como políticas públicas. La política económica de un país es de sus principales herramientas, y entre ellas destaca la política económica fiscal. Ahora bien, la actuación pública del gobierno debe apegarse en todo momento a la legalidad, en este caso, a la legislación tributaria. Sin embargo, el legislador fiscalista ha otorgado cierta latitud al Poder Ejecutivo Federal para determinar parte importante de su política fiscal a través de las llamadas reglas de carácter general que para ciertos efectos emite la autoridad fiscal. Evidencia de ello puede ser encontrada en numerosas remisiones legislativas a esas reglas por parte de diversas disposiciones fiscales contenidas en la legislación tributaria mexicana, entre la que se encuentra la Ley del Impuesto sobre Renta.

Cabe señalar que el Ejecutivo Federal, durante el mes de septiembre de cada año, presenta su propuesta de paquete económico para el próximo ejercicio fiscal ante la Cámara de Diputados Federal. En esa propuesta, el Ejecutivo Federal plantea la miscelánea fiscal y propone ciertas reformas a determinadas leyes fiscales para someterlas a consideración del Congreso de la Unión. Es decir, la legislación fiscal, aprobada por el Poder Legislativo y que se encuentra vigente en determinado momento, tuvo su origen en propuestas provenientes del Poder Ejecutivo Federal, a través de su política económica fiscal.

Es en el marco de esta política económica fiscal, donde radica la importancia de lo manifestado por Franco Corzo respecto del riguroso proceso de análisis correspondiente en cada una de sus respectivas etapas. Particularmente relevante resulta la etapa del diseño de las políticas públicas para evitar que el marco normativo tributario transgreda los derechos humanos de los gobernados.

Dentro del catálogo de derechos humanos y los principios tributarios materiales que los sustentan, se considera que el derecho humano del acceso a la información pública resulta fundamental en el derecho tributario. De hecho, como se verá en un capítulo posterior del presente trabajo, el derecho de acceso a la información pública, en materia fiscal, se mostró fundamental para la aproximación empírica y la investigación de campo en búsqueda de la verdad jurídica. Incluso en aquellas respuestas de los sujetos obligados en materia de transparencia en las que

fueron vagos o manifestaron no contar con la información solicitada, el acceso a detectar esa ausencia de información pública resultó clave para dotar, tanto al investigador como al lector de esta tesis doctoral, de una perspectiva más amplia de la labor institucional requerida en materia de los derechos humanos tributarios. Si se carece de la garantía para ejercer el derecho de acceso a la información pública, consecuentemente se verán mermados los demás derechos humanos tributarios. En eso consiste precisamente la interdependencia de éstos.

Como lo puntualiza Castro Vizcarra, algunos principios rectores, elementos y características de los derechos humanos ya han sido destacados por la Suprema Corte. Algunas de las características de los derechos humanos son que: protegen al hombre en su individualidad física y como miembro de una comunidad; representan límites a la actuación del Estado a favor de los gobernados; y se configuran como principios, por lo que no se expresan en la estructura típica de una norma.¹⁴³

En palabras de Castro Vizcarra:

El Acceso a la Información debe entenderse como un derecho humano, consagrado por nuestra constitución y que le da a cualquier persona, sin necesidad de acreditar interés alguno, la prerrogativa de hacerse de cualquier documento que cualquier servidor público genere, resguarde o tenga a su alcance.¹⁴⁴

Tanto la legislación, la jurisprudencia como doctrina tradicionalmente identifican los derechos humanos y principios en materia tributaria que se encuentran previstos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna: generalidad, destino al gasto público, legalidad, equidad y proporcionalidad tributarias. Aunque el DAI (Derecho de Acceso a la Información Pública) no se encuadra típicamente dentro de estos derechos humanos, cabe destacar que la transparencia abarca derechos del gobernado a conocer aquello que el gobierno

¹⁴³ Castro Vizcarra, Luis Carlos, *El derecho humano de acceso a la información pública: caso Baja California*, 1a. ed. (Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Universidad Autónoma de Baja California, 2021), pp. 35-36.

¹⁴⁴ *Ibíd.*, p. 42.

hace con los ingresos provenientes del pago de sus contribuciones, es decir, el destino del gasto público.

El principio de proporcionalidad tributaria, así como el destino del gasto público, junto a su derecho humano, interdependiente, por cierto, de acceso a la información pública, se constituyen con las características enunciadas por la Suprema Corte y destacadas por Castro Vizcarra.

2.1.2. El reconocimiento del derecho al mínimo vital

El ministro José Fernando Franco González-Salas, participó en el Foro de Derechos Fundamentales de las Personas Físicas Contribuyentes. En su ponencia, recapituló que la organización política-jurídica del Estado Democrático Social y de Derecho tiene entre sus objetivos básicos la protección de los derechos humanos o fundamentales (el concepto varía según la corriente iusfilosófica). Este derecho fundamental de mayor protección es el derecho a la dignidad humana y esta prioridad provocó las reformas constitucionales en México de junio de 2011.¹⁴⁵

El ponente recordó que el reconocimiento del derecho al mínimo vital se dio en México, como en otros países, gracias a las resoluciones jurisdiccionales. Este derecho al mínimo vital se sustenta en que todas las personas tenemos derecho a una vida digna y que el Estado debe procurarla. También destacó que el derecho al mínimo vital implica tener las condiciones materiales para una vida digna: “De tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida a su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una vida digna”.¹⁴⁶

El primer punto por destacar de la ponencia del ministro Franco González-Salas es su aclaración respecto de los pensadores de ambas corrientes iusfilosóficas: al naturalismo que los concibe como derechos humanos y al

¹⁴⁵ Franco González Salas, José Fernando, «Foro Derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes - 2013», Gobierno, Prodecon, 28 de junio de 2013, p. 10.

¹⁴⁶ Ídem.

positivismo que los concibe como derechos fundamentales. El segundo punto por resaltar es el relativo a la identificación del momento en el cual se dio el parteaguas constitucional más trascendental en materia de derechos humanos, a partir de las reformas de junio de 2011. Un tercer aspecto que se requiere puntualizar consiste en el señalamiento que el ministro Franco realiza respecto a la forma en que el reconocimiento del derecho al mínimo vital se fue consolidando en nuestro país.

Esto recalca una de las utilidades de esta ponencia para la presente investigación. Por un lado, define al mínimo vital como un derecho necesario para la subsistencia y una vida digna. Por otro lado, admite que el reconocimiento a este derecho no surgió de la legislación en sí misma, sino de la actividad interpretativa de las resoluciones jurisdiccionales. Así, se tiene como precedente, que si se pretende implementar todas las medidas positivas o negativas para que el sujeto obligado cuente siempre con una capacidad económica que incluya al menos el mínimo vital para su subsistencia, esa garantía no siempre provendrá de la legislación.

Otros juristas como Rodríguez y sus coautores definen al mínimo vital como: [...] el recurso suficiente para cubrir las necesidades primordiales de subsistencia que alcancen para el desarrollo de los individuos, y que después de dar soporte a dichos requerimientos, tener la capacidad de desprenderse de una parte de su riqueza para aportar a los gastos públicos que se generan por vivir en sociedad, y con ello dar cabal cumplimiento al mandato constitucional.¹⁴⁷

Los citados autores declaran que el fundamento del mínimo vital se encuentra en los siguientes valores: la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el estado social. Ellos relacionan a la solidaridad y al goce pleno de la

¹⁴⁷ Rodríguez Vidal, Raúl, Gabriel Díaz Torres, y Óscar Enrique Castillo Flores, «El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 210.

libertad de las personas con la satisfacción de sus necesidades básicas y su seguridad económica.¹⁴⁸

Al anclar la seguridad económica y la satisfacción de las necesidades básicas de las personas al pleno goce de su derecho de libertad, a la igualdad material y, en general del desarrollo del individuo, los autores exponen que el derecho al mínimo vital debe priorizarse para que se pueda gozar del resto de los derechos humanos. Para dar cumplimiento a obligación de contribuir al gasto público, como un compromiso por vivir en sociedad, Rodríguez Vidal y compañía indican que primero debe reservarse un recurso suficiente para la subsistencia de los individuos. Precisamente esto permite que se pueda contar con el estado social, al cual también anclan el fundamento del derecho al mínimo vital.

Aunado a los argumentos anteriores, los fiscalistas coahuilenses Rodríguez Vidal, Díaz Torres y Castillo Flores denuncian la discordancia que el gobernado padece al no encontrarse reconocido en México el mínimo vital. Se le impone una carga tributaria que no concuerda con la realidad del sujeto pasivo. Después de que el gobernado contribuye al gasto público, el recurso restante no le es suficiente para cubrir sus necesidades básicas, incluyendo, de manera enunciativa más no limitativa: la alimentación, el vestido, la educación, el esparcimiento, entre otras. Esto le genera una disminución económica al gobernado.¹⁴⁹ Estos integrantes de la Academia de Derecho Fiscal en Coahuila continúan explicando que esta falta de reconocimiento al mínimo vital en México afecta de manera muy particular a ciertas actividades económicas y a ciertos regímenes fiscales: “[...] ya que no tienen la posibilidad de aplicar ningún tipo de reducción, disminución o gasto contra el ingreso percibido, el cual coadyuve a la minimización del Impuesto sobre la Renta que debe enterar dicho individuo”¹⁵⁰.

En México, el avance que se ha tenido en el reconocimiento del mínimo vital ha sido a través de la actividad jurisdiccional. La actividad legislativa aún no ha

¹⁴⁸ *Ibídem*, p. 211.

¹⁴⁹ *Ibídem*, p. 209.

¹⁵⁰ *Ídem*.

asentado de manera expresa y directa el reconocimiento del mínimo vital. De hecho, en lo que a la actividad legislativa concierne, cabe hacer una observación que se destaca a continuación. Hiram Zambrano Brambila, en su obra *El mínimo vital en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en México*, refiere a la iniciativa de la LISR de 2013, puesto que en ella se expuso que las deducciones y exenciones del ISR para personas físicas permiten las condiciones básicas y prestaciones sociales para una vida digna; y el mencionado autor critica que esta iniciativa es omisa en proporcionar los estudios econométricos en que el inicialista motivó la fijación de los topes máximos a las deducciones personales que satisfacen ese mínimo vital.¹⁵¹ De lo anterior se desprende que tanto el Ejecutivo Federal en su iniciativa, como el Legislativo en sus dictámenes (como se expondrá en el capítulo de aproximación de campo) incumplieron con proporcionar una justificación econométrica de los límites máximos previstos en las disposiciones de la LISR.

De hecho, la tesis jurisprudencial que resalta el autor respecto del mínimo vital es la tesis 2a./J. 27/2017 (10a.) con registro digital 2013872 de rubro RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL, mediante la que la Segunda Sala de SCJN resolvió que no se viola el derecho al mínimo vital porque el legislador no está forzado a reconocer las deducciones personales como aminoraciones para determinar la base gravable del ISR porque se trata de gastos fiscales.¹⁵² Es decir, son ingresos fiscales que el Estado no percibirá en virtud de lo que llaman ‘concesión graciosa por el legislador’ a favor del contribuyente. Y como la Segunda Sala consideró que, entre las deducciones personales y el ingreso del contribuyente, no surge el requisito de la necesaria vinculación, entonces no se viola el derecho al mínimo vital.

¹⁵¹ Zambrano Brambila, Hiram, *El mínimo vital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México*, 2a. ed. (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2022), p. 138.

¹⁵² Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), No. Registro digital: 2013872 (Instancia: Segunda Sala marzo de 2017).

En esa misma tesis jurisprudencial, la Segunda Sala continúa justificando que el Estado se basa en el principio de generalidad tributaria que implica que todo aquél con cierto nivel económico mínimo está obligado a contribuir al gasto público, mientras que las exenciones, los beneficios y los estímulos son la excepción.¹⁵³ También concluye que los conceptos que constituyen las deducciones personales no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que dicha tutela se realice a través de la legislación fiscal, como para que las deducciones se establezcan sin limitante alguna.¹⁵⁴ En otras palabras, se deduce que la Corte reconoce (aunque ambiguamente) el derecho al mínimo vital, pero el legislador no está obligado a tutelar ese derecho en la legislación fiscal. También se infiere que la Corte consideró que la facultad del legislador para fijar las limitantes a las deducciones personales forma parte del ejercicio de su libertad configurativa. Aunque parecería que la Segunda Sala se pronunció a medios tonos, porque fue omisa en referirse a obligación alguna para el legislador de justificar económicamente esos límites a las deducciones, como ya lo señala Zambrano.

Esa interpretación de la Suprema Corte de la libertad configurativa de legislador, bajo la justificación de gastos fiscales y concesiones graciosas, tolera que se establezcan disposiciones fiscales con límites discrecionales a las deducciones. Esto es así pues la Segunda Sala no sólo convalidó la atribución del legislador para que limite las deducciones personales, sino que ni siquiera se preocupó por exigirle al Legislativo o al inicialista (que suele ser el Ejecutivo Federal) una justificación mediante estudios económicos que expongan los motivos por los que se determinaron esos límites. Esto es una carta abierta para que se establezcan límites caprichosos y desproporcionales que no sólo violen los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva, sino además pongan en peligro el derecho al mínimo vital.

Esta discordancia entre la capacidad económica y su capacidad contributiva real se debe a la falta de reconocimiento en México del mínimo vital, como lo

¹⁵³ *Ídem.*

¹⁵⁴ *Ídem.*

señalan los referidos autores. Es cierto que la Constitución General mexicana estipula que la obligación de contribuir al gasto público se hará de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes; y este principio de proporcionalidad tributaria atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Puesto que la capacidad contributiva, a su vez, deriva de la capacidad económica del sujeto pasivo una vez que a esta última se le ha descontado lo necesario para el mínimo vital, entonces el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en nuestra Carta Magna contempla un reconocimiento no directo y expreso de este mínimo vital, pero sí un reconocimiento indirecto y tácito, a rango constitucional. A rango legal, se puede identificar un reconocimiento similar en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativas a las deducciones personales. Sin embargo, como bien lo puntualiza los autores, estas conquistas de reconocimiento se han tenido que lograr en el campo jurisdiccional, porque legislativamente en México aún no se ha reconocido de manera directa y expresa el derecho al mínimo vital.

Por otra parte, cabe destacar que la protección constitucional que los preceptos 27 y 123 garantizan de manera expresa al patrimonio familiar resulta análoga a la protección al mínimo vital contenido en el principio de proporcionalidad tributaria estipulado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal mexicana. Esto resulta así porque ambas protecciones están motivadas en el mismo espíritu de permitir al gobernado contar con un mínimo para cubrir las necesidades primarias, tanto de él como su familia, para estar en posibilidad de crecer ese patrimonio y eventualmente contribuir en una mayor proporción.

El Estado no debe recaudar la totalidad de los ingresos del gobernado porque se tiene que proteger un mínimo que garantice su subsistencia. Esta protección al mínimo vital es análoga al patrimonio familiar, puesto que tienen su mismo origen: reservar al sujeto con un mínimo para cubrir las necesidades básicas de su familia y la de él mismo. Esta protección al patrimonio familiar tiene su fundamento

constitucional en la fracción XVII del artículo 27 y en la fracción XXVIII del apartado A del artículo 123, ambos preceptos de nuestra Carta Magna.¹⁵⁵

Una vez cubiertos los requerimientos vitales del individuo y su familia a través de la protección al mínimo vital y patrimonio familiar, el cual será inalienable y no estará sujeto a embargo o gravamen alguno, entonces podrá determinarse un remanente que sirva como base para que ese sujeto contribuya al gasto público.¹⁵⁶

Rodríguez Vidal, Díaz Torres y Castillo Flores finalmente distinguen, para el caso del ISR, entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, que también le llaman capacidad contributiva real. La distancia entre la primera y la segunda es el multicitado mínimo vital al que todo ser humano tiene derecho. Una vez protegido ese mínimo vital, entonces el remanente de los ingresos puede ser considerada como la capacidad contributiva como base para la determinación de las cargas tributarias correspondientes.

De acuerdo con Rodríguez Vidal y compañía, el legislador fiscal debe asumir prioritariamente la tarea de dar reconocimiento legal al mínimo vital, particularmente en el caso del Impuesto sobre la Renta; puesto que, de no hacerlo, se corre el riesgo que la imposición se efectúe sobre una renta ficticia. Lo anterior, derivado de que no se le brinda la oportunidad al sujeto pasivo de la relación tributaria para que éste pueda contar con el recurso económico para cubrir sus necesidades básicas. Al respecto, Rodríguez Vidal y sus coautores sostienen que:

[...] no debería seguir aplicándose para la determinación del ISR de los sujetos pasivos en México la nombrada capacidad económica, sino la capacidad contributiva o real; es decir, la que resulta después de cubrir las necesidades básicas de todo ser humano, y posteriormente, si hay un remanente, tendría que ser lo que se tomaría como base para pagar el impuesto al Estado.¹⁵⁷

¹⁵⁵ *Ibídem*, pp. 212-213.

¹⁵⁶ *Ibídem*, p. 213.

¹⁵⁷ *Ibídem*, p. 222.

2.1.3. La capacidad contributiva del sujeto pasivo

La potestad tributaria con la cuenta el Estado tiene sus límites. Esos límites son los derechos humanos de los gobernados. Citando a Andrade Rodríguez:

El Estado Social de Derecho exige que la tributación esté al servicio de las personas y que se adecúe y garantice el ejercicio de los Derechos Fundamentales. Por ello, la obligación tributaria sólo podrá surgir si se manifiesta capacidad contributiva, esto es, la posibilidad de detraer sumas del patrimonio de los particulares una vez que éstos han satisfecho sus propias necesidades, como forma de protección a su dignidad y libertad.¹⁵⁸

La citada autora aborda, en lo particular, los límites del Estado y su facultad impositiva frente al patrimonio de las instituciones religiosas. Desde luego, esta limitante que debe respetar el Estado se correlaciona con el ejercicio del libre culto de los particulares, es decir, la libertad religiosa. Pero esta libertad religiosa constituye solamente uno de los derechos humanos de cualquier gobernado.

Lo destacable de este autor para el presente trabajo consiste en que los derechos humanos establecen un freno ante la actuación del Estado, en este caso, la libertad religiosa representa un freno a la facultad impositiva del Estado. La atención a la capacidad contributiva implica una garantía que debe considerar una previa protección al ejercicio de los derechos fundamentales para una vida digna.

En materia tributaria, se debe realizar una distinción entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, la cual radica el mínimo vital.

Tejeda Uscanga, para conceptualizar la capacidad económico-contributiva, fusiona definiciones proporcionadas por diversos autores, como Fernández Segado y Calvo Ortega, y adiciona sus propios términos para completarla, quedando de la siguiente manera:

¹⁵⁸ Andrade Rodríguez, Betty, «Los límites al poder tributario frente a los derechos fundamentales: el caso de la tributación de los entes religiosos y la libertad de culto», en *Derechos de los contribuyentes*, ed. Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 99.

[...] un potencial económico de quien es titular y tiene disponibilidad de la riqueza propia u obtenida, y que con ello pueda acreditar su posibilidad real y suficiente de hacer frente a la exigencia de una obligación contributiva particularizada que la administración hacendaria esta facultad, lo mismo para recibir como para reclamar su cumplimiento.¹⁵⁹

Como parte de los derechos tributarios analizados en este trabajo de investigación, además del derecho al mínimo vital, también se encuentra el derecho humano a la proporcionalidad tributaria. Esta proporcionalidad tributaria, en el caso de los impuestos, determina que la capacidad contributiva de determinado sujeto pasivo atiende a la disponibilidad de la riqueza propia u obtenida, como lo puntualiza el autor.

Rodríguez Vidal, Díaz Torres y Castillo Flores, integrantes de la Academia de Derecho Fiscal en Coahuila, en su colaboración a la obra *Derechos de los contribuyentes*, hablan la capacidad contributiva y los elementos fiscales del mínimo vital. Entre sus observaciones, resaltan que el Estado, como sujeto activo de la relación tributaria, debe contemplar al mínimo vital al determinar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de tal relación (los gobernados). De lo contrario, advierten:

[...] de nada servirá que se sigan creando contribuciones sin tomar en cuenta la capacidad real de las personas, debido a que éstas, no tendrán la potencialidad de efectuar, entero alguno, ya que no contaría con los recursos suficientes, en primer término para subsistir, mucho menos para ser aporte a las arcas públicas, por más fundamentos constitucionales que existan respecto de la obligación de contribuir al gasto público.¹⁶⁰

¹⁵⁹ Tejeda Uscanga, Francisco, «El principio de capacidad económico-contributiva», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 310.

¹⁶⁰ Rodríguez Vidal, Díaz Torres, y Castillo Flores, «El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México», p. 214.

Los autores citados refieren a ciertos componentes de la proporcionalidad tributaria, objeto de estudio del presente trabajo. Entre estos componentes se encuentra el mínimo vital, la capacidad económica y la capacidad contributiva.

Incluso, los autores refieren, de manera implícita, el aspecto de la eficacia de las contribuciones. Esta implicación se puede apreciar cuando exponen la poca utilidad que tendría la imposición de nuevas contribuciones si el sujeto pasivo de la relación tributaria no tiene la capacidad real o potencialidad de efectuar pago alguno si ni siquiera cuenta con los recursos mínimos para subsistir.

Es un hecho notorio que uno de los principios generales de derecho más conocidos consiste en que nadie está obligado a lo imposible. Pues la obligación de contribuir al gasto público, estipulada en nuestra Constitución Federal, podría ser una obligación imposible cuando el Estado no contempla la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Como exponen los autores, si no cuenta con capacidad económica que le garantice un mínimo vital, tampoco contará con el potencial de contribuir al gasto público.

La proporcionalidad tributaria, como principio y derecho a gobernado a que se considere su capacidad contributiva en la política fiscal, ha sido objeto de análisis tanto en el ámbito jurídico, económico como en el político. Por eso, no sorprende que algún expresidente de México se hubiese pronunciado al respecto. Es tal la relevancia de la proporcionalidad tributaria que se encuentra hasta en las contribuciones con fines extrafiscales. El principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, es de tal relevancia para los derechos humanos que, incluso en aquellas contribuciones cuyos fines sean de carácter extrafiscal, debe velarse por su respeto. En estos tributos con fines extrafiscales que pretende incentivar o desincentivar alguna conducta del sujeto obligado, distintos a la finalidad recaudatoria del Estado, no existe impedimento para atender a la capacidad contributiva del gobernado, y tampoco encuentra impedimento en las contribuciones con meros fines recaudatorios, como el impuesto directo sobre la renta.

Teniendo en cuenta a Negrete Zaragoza, el principio constitucional de proporcionalidad se debe respetar por legislador, incluso en los casos de las

contribuciones extrafiscales. La referida proporcionalidad tributaria implica que el gobernado, al momento de contribuir, deberá hacerlo de la manera proporcional a su capacidad contributiva, y esta proporcionalidad también deberá garantizarse en aquellos tributos con fines extrafiscales, conforme a la disposición que pretenda promover o inhibir, según sea el caso, cierta conducta prevista en el supuesto normativo.¹⁶¹

En su obra, salvo en la introducción, Pérez Becerril no proporciona pocos textos originales propios. Sin embargo, como bien lo advierte en su introducción, su obra se trata de una compilación de pensamientos de varios doctrinarios, tanto clásicos como modernos, que versan sobre la materia tributaria. Uno de los pensamientos que Pérez Becerril cita pertenece a Miguel de la Madrid Hurtado, quien fue Presidente de México de 1982 a 1988.

En ese pensamiento, el ex presidente mexicano habla de la importancia de la limitación, por parte del constitucionalismo clásico, a la discrecionalidad del Estado respecto de su facultad impositiva. La reducción de la incertidumbre del contribuyente es correlativa precisamente a esta limitación. De la Madrid continúa explicando que, entre estas limitaciones por el constitucionalismo, se encuentra el principio de legalidad, así como del gasto público. Entre las demás garantías de justicia fiscal que enuncia el ex presidente de la República, se encuentra el principio de proporcionalidad tributaria: “Finalmente, garantías de justicia fiscal fueron también consagradas por el constitucionalismo liberal. (Generalidad, proporcionalidad y equidad en los impuestos, prohibición de exenciones particulares, etcétera)”¹⁶².

Como se ha destacado anteriormente, una de las variables de estudio de la presente investigación es la proporcionalidad tributaria. Esta proporcionalidad constituye, según el constitucionalismo, una garantía de justicia fiscal. Desde luego,

¹⁶¹ Negrete Zaragoza, Juan Antonio, «Los principios constitucionales de las contribuciones como derechos de los contribuyentes que limitan los fines extrafiscales de las contribuciones», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 204.

¹⁶² Pérez Becerril, Alonso, *Política e impuestos: (pensamientos)* (México: Porrúa, 2003), p. 42-43.

otras fuentes aquí citadas consideran a la proporcionalidad tributaria como un derecho humano de la justicia tributaria. El pensamiento del ex presidente de la Madrid, recolectado y compilado por Pérez Becerril, expone un enfoque constitucionalista del derecho positivo, como garantía de la justicia fiscal. Lo que, desde el enfoque iusnaturalista, se considera derecho humano de la justicia tributaria.

Tanto Gorospe Oviedo y Herrera Molina, como Tejeda Uscanga, hacen referencia a los ámbitos de aplicación del principio de capacidad económico-contributiva. Este trabajo de investigación analiza los derechos humanos tributarios, particularmente el derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de los gobernados. Aunque este principio de capacidad económica-distributiva refiere también al concepto de cargas tributarias, que resulta más amplio que el simple entero del tributo, sino otras obligaciones fiscales derivadas del sistema tributario. Desde la posición de Gorospe Oviedo y Herrera Molina, el principio de capacidad económica se desenvuelve en los siguientes ámbitos: 1) el ámbito objetivo, 2) el ámbito subjetivo, 3) el ámbito territorial y el 4) el ámbito temporal.

En el ámbito objetivo, se abarca el siguiente conjunto de aspectos: a) la aplicación al sistema, b) la aplicación a los impuestos extrafiscales, c) la aplicación a las tasas y contribuciones especiales, d) la aplicación a los pagos a cuenta y e) la aplicación a sanciones. Para el presente trabajo, se destacan los aspectos identificados como inciso a) y d). En lo concerniente a la aplicación del principio de capacidad económica al sistema tributario, los autores explican su interpretación literal conduciría a entender la capacidad económica:

[...] se vinculase a cada uno de los tributos, o bien que las distorsiones del principio de capacidad económica presentes en un tributo se corrigiesen mediante medidas específicas en otros tributos, de modo que la carga

tributaria global sea función de la capacidad económica de cada contribuyente.¹⁶³

Sin embargo, los autores aclaran que el Tribunal Constitucional ya ha resuelto que los principios en materia de justicia tributaria se despliegan únicamente sobre aquellas contribuciones esenciales del sistema tributario y no respecto aquellas de menor relevancia.

En lo que respecta a los pagos a cuenta, como el caso del impuesto sobre la renta a personas físicas, los referidos autores comentan que tradicionalmente se ha negado el reconocimiento del principio de capacidad económica en las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados; aun cuando el cumplimiento de estas cargas tributarias representa pagos que contribuyen al gasto público. Así lo plantean los autores: “El pago de las obligaciones a cuenta supone la renuncia, al menos temporal, de cuantiosas sumas de dinero que pasan a manos de la Hacienda Pública con anterioridad al momento en que ésta podría exigir las”¹⁶⁴. Otro de los ámbitos en los que se desenvuelve el principio de capacidad económica. En lo que respecta al ámbito subjetivo, los citados autores que las personas físicas son los titulares del derecho a contribuir conforme a su capacidad económica y que, de hecho, son los únicos que pueden ejercer plenamente ese derecho puesto que tienen derecho al mínimo existencial. Gorospe y Herrera aclaran que, si bien las personas jurídicas no encuadran en el ámbito subjetivo del derecho a contribuir con apego a su capacidad económica, sí pueden ejercer su derecho a contribuir con apego a su capacidad económica objetiva, la cual se determina con base a la disponibilidad de su renta.¹⁶⁵

En relación con el ámbito territorial, los autores explican que el principio de capacidad económica se determina con base en la renta global del contribuyente.

¹⁶³ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio y Pedro Manuel Herrera Molina, «La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español», en *Homenaje a Ramón Pérez de Ayala*, Publicaciones del Departamento de Crítica Literaria (Oviedo: Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, 1980), p. 47.

¹⁶⁴ *Ibíd.*, p. 49.

¹⁶⁵ *Ibíd.*, p. 53.

Este sistema de tributación de renta mundial de los residentes en determinado territorio permite la determinación de la capacidad económica de los contribuyentes. El sistema de tributación de renta global ha motivado los instrumentos que se han adoptado para evitar la doble tributación; sin que esto resulte suficiente aun para que el principio de capacidad económica sea considerado como parte del derecho internacional tributario (Gorospe y Herrera, 1980: 53).

Finalmente, el ámbito temporal del principio de capacidad económica consiste en considerar el periodo en el cual surge la obligación tributaria. Los autores aluden una sentencia del Tribunal Constitucional español que hace referencia a ciertos posicionamientos de la Corte Constitucional italiana, así como a fuentes doctrinarias de este último país. En las consideraciones para esa resolución, se expone que se puede ocasionar un daño, en lo relativo a la capacidad económica, si se establece un supuesto normativo que regule una situación pasada. También se podría ocasionar un daño si una reforma fiscal alterase los elementos esenciales de una contribución que pretenda aplicarse retroactivamente y, consecuentemente, la nueva ley no atienda a las condiciones actuales del contribuyente. De tal manera que las normas tributarias, al implementarse en el referido ámbito temporal, romperían la correlación que debe existir entre el tributo y la capacidad contributiva actual del sujeto obligado.¹⁶⁶

El principio de capacidad económica-contributiva representa el eje rector para otros principios materiales englobados en la justicia tributaria: proporcionalidad, equidad, igualdad/desigualdad, solidaridad, no confiscatoriedad, distribución y redistribución de las cargas tributarias destinadas a cubrir el gasto público. Este principio de capacidad económico-contributiva se sostiene en la obligación de los gobernados a contribuir para al gasto público, bajo el principio de igualdad-desigualdad y equidad. Precisamente estas últimas se determinan en virtud de la capacidad económico-contributiva de cada sujeto obligado a contribuir en la medida que su capacidad de aportar así se lo permita, atendiendo a las

¹⁶⁶ Ibídem, p. 54.

características y posibilidades de realidad de ese sujeto de realizar el hecho generador de la disposición que establece la contribución.¹⁶⁷

Al analizar las teorías que justifican la relación jurídico-tributaria entre el Estado (sujeto activo) y el gobernado (sujeto pasivo), se destacó la teoría del beneficio equivalente, en la cual se hace referencia la obligación del sujeto de contribuir al gasto público para interés general. Pues bien, se puede detectar una vez el más esta teoría enlazada al principio de destino de los recursos tributarios al gasto público para el bienestar de la colectividad. Sin embargo, también se resalta la relevancia de que la obligación a contribuir al gasto público se establezca atendiendo a la capacidad económico-contributiva del gobernado. Esta capacidad contributiva cataliza otros principios materiales de la justicia tributaria, entre ellos, se encuentran la proporcionalidad tributaria y la confiscatoriedad, así como, desde luego, el principio de distribución y redistribución de las cargas tributarias para destinarlas al gasto público.

La situación económica particular del sujeto obligado determinará la capacidad que éste tenga para contribuir al gasto público. Por ende, cada sujeto obligado se encuentra en posibilidades diversas a las de otro sujeto obligado al momento de enfrentarse a la realización de un hecho generador de la contribución. Es decir, la disposición fiscal podrá estipular un hecho imponible que constituye el objeto de la contribución, pero cada sujeto se encontrará en una situación económica distinta al momento de realizar el hecho generador que lo convertirá en causante de la contribución correspondiente.

Esta capacidad económica-contributiva que explica Tejeda Uscanga precisamente se enlaza con el principio de igualdad-desigualdad de los sujetos pasivos de una misma contribución y al principio de equidad tributaria. Como lo señala el autor, la capacidad económico-contributiva también es motor rector del principio de la no confiscatoriedad, y en el caso del Impuesto sobre la Renta, lo es también respecto de la progresividad impositiva. Aunque han existido esfuerzos de concientización de la importancia de la capacidad contributiva, sobre todo en la

¹⁶⁷ Tejeda Uscanga, «El principio de capacidad económico-contributiva», p. 302.

jurisprudencia mexicana, Tejeda Uscanga denuncia la dificultad de su aplicación legal o constitucional. De ahí que la tarea del legislador ordinario fiscal y del constituyente permanente continúe pendiente respecto de la capacidad contributiva.

Tejeda Uscanga, aun consciente de las críticas que aseveran que la capacidad contributiva resulta jurídicamente débil al intentar su aplicación legal o constitucional, que ese principio goza de lo que él identifica como carga utilitarista. El citado autor comenta que el debate sobre la capacidad contributiva se ha suscitado respecto a si es un mero elemento con implicaciones en materia económica o si también puede trascender al ámbito jurídico. Algunos doctrinarios han pretendido establecer una salvaguarda jurídica de los contribuyentes frente a las autoridades fiscal y jurisdiccional.¹⁶⁸

El propio autor reconoce la vinculación del principio de capacidad contributiva con otros derechos fundamentales:

[...] se encuentra profundamente vinculado a derechos fundamentales, tales como el mínimo y el máximo de afectación tributaria, distribución y redistribución de las “cargas” contributivas, seguridad y certeza jurídicas, y en general, con derechos que apuntan a proteger las actividades económicas de los gobernados.¹⁶⁹

Como afirma Tejeda Uscanga, el legislador ordinario tiene una tarea legislativa que cumplir al configurar el sistema tributario, en la que debe atender a los fines recaudatorios del Estado. Sin embargo, esta labor no está exenta de que el legislador cometa transgresiones contra los derechos de los gobernados. Como se aborda en la presente investigación, aquellas disposiciones fiscales de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente que cuantifican obligaciones tributarias, ya sean sustanciales o formales, en cantidades nominales, prevén una cifra nominal que entró en vigor en enero de 2014.

Como se expone el apartado relativo a la inflación, uno de los efectos de este fenómeno económico consiste en separar el valor real del valor nominal de las

¹⁶⁸ Tejeda Uscanga, pp. 305-306.

¹⁶⁹ *Ibíd.*, pp. 306-307.

cantidades monetarias. Estas distorsiones macroeconómicas que impactan el valor nominal de las cantidades nominales no actualizadas en las que se cuantifican ciertas obligaciones fiscales se vinculan con una carga tributaria sustancial o formal contra el gobernado. De ahí, la necesidad de determinar si la legislación pudiera estar gravando una riqueza ficticia o inexistente. Tejeda Uscanga difiere de Palao Tablada en el sentido de que, el primero sí considera que el principio de la capacidad económico-contributiva es un elemento esencial que controlará el valor de la carga impositiva que el contribuyente está en posibilidad de soportar. Esta tipificación impositiva debe ser congruente a la manifestación de la riqueza, como la renta obtenida. Este principio de capacidad económico-contributiva que resalta Tejeda Uscanga de Eseverri Martínez debe ser un límite al Estado para obstaculizar que éste grave una manifestación de riqueza ficticia o que no existe en realidad.¹⁷⁰

Sin embargo, Tejeda Uscanga advierte la siguiente aclaración:

Con todo, hemos de aceptar, sin embargo, que este principio, presupuesto y límite de toda ‘carga’ impositiva, y por ello expresión del principio de justicia contributiva, enfrenta dificultades en su ‘modus operandi’, lo que hace imposible, técnicamente, petrificarlo en fórmulas fijas.¹⁷¹

A juicio de Eseverri Martínez, la capacidad económica debe ser entendida tanto como ese fundamento para la obligación de contribuir, así como aquel límite que tiene el legislador tributario para establecer obligaciones donde en realidad se encuentre la manifestación de riqueza y evitar la formulación de figuras impositivas que no sean genuinas representaciones de la capacidad económica del sujeto obligado. Asimismo, funge como una modulación en la imposición de tributos, puesto que también refleja la igualdad tributaria, aplicando una mayor carga a quien tiene mayor riqueza y una carga menos severa a quienes menos tienen.¹⁷²

La capacidad económica es determinante de la capacidad contributiva y del mínimo vital. El mínimo vital tiene un aspecto objetivo y uno subjetivo. Como

¹⁷⁰ Tejeda Uscanga, p. 314.

¹⁷¹ *Ibíd.*, p. 315.

¹⁷² Ernesto Eseverri Martínez, *Derecho tributario parte general* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2011), p. 38.

Masbernát explica, el aspecto subjetivo del mínimo existencia dependerá de las circunstancias particulares en las que se encuentra cada contribuyente. De tal forma que las necesidades económicas básicas de un contribuyente pueden variar de las de otro. En eso radica precisamente la identificación del aspecto subjetivo del mínimo vital: entender que la sobrevivencia de cierto sujeto obligado a la contribución requiere mayores recursos que la de otro contribuyente. Lo que también coincide con los principios de equidad e igualdad-desigualdad planteados por Tejeda Uscanga.

Aun con la relevancia que tiene el reconocimiento del mínimo vital, el propio Masbernát Muñoz admite que existen complicaciones al momento de operacionalizar la cuantía del mínimo existencial. Puesto que a ese mínimo existencial se le interpreta como aquel monto carente de imposición tributaria, el legislador usualmente lo traduce en los importes mínimos de rendimiento que se encontrarán exentos de la contribución. En la opinión de Masbernát Muñoz, el mínimo vital, o mínimo existencial, como él lo refiere, se encuentra vinculado al principio de solidaridad social, particularmente en un Estado Social. Además, el mínimo existencial también se encuentra entrelazado con el principio de capacidad económica. La relación entre el mínimo existencial y capacidad económica se debe a la riqueza disponible. Esta última es determinante de diversos derechos, como: la justicia, la libertad, la tributación mínima, el derecho a la propiedad y el derecho a la vida. El mínimo existencia tiene un aspecto subjetivo, el cual atiende a las condiciones particulares que vive el sujeto obligado de la contribución. Es decir, cada individuo requerirá diversa riqueza para su sobrevivencia.¹⁷³ Citando a Masbernát Muñoz:

Si bien, conceptualmente, el mínimo existencial no presenta problemas de justificación o plausibilidad, es posible observar ciertos problemas de operatividad. Esto es verificable por medio de la distinción entre sus aspectos

¹⁷³ Masbernát Muñoz, Patricio, «El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España», *Ius et Praxis* 16, No. 1 (2010), p. 316.

objetivo y subjetivo. Desde un punto de vista objetivo, se refiere al nivel de renta que por su cuantía carece de capacidad contributiva (que encuentra su expresión más típica en límites mínimos de renta exentos de tributación).¹⁷⁴

Según Fernández González, el principio de proporcionalidad tributaria debe garantizar que la carga tributaria sea razonablemente correlativa al bien o actividad sobre la cual se establece la imposición. Para esta proporcionalidad, se deberá tener en cuenta ciertos factores cuantitativos que permitan verificar esa razonabilidad. El referido autor considera que el texto constitucional chileno realizó estipuló un requisito erróneo al exigir, mediante un adverbio aumentativo, que los tributos debiesen ser “evidentemente” desproporcionados para que se considere violatorio del principio de proporcionalidad. Replica que una desproporción en el tributo, por más mínima que sea, ya transgrede el aludido principio.¹⁷⁵ Dicho en palabras de Fernández González:

Por ende, el sentido del aumentativo, empleado en texto constitucional, estriba nada más que en determinar a quién corresponde el peso de la prueba, por lo que acreditar el carácter de desproporcionado del tributo corresponde a quien alega tal desproporción y no al Legislador, que ha establecido el gravamen, o a la autoridad administrativa, que lo cobra o percibe.¹⁷⁶

Como se aprecia de la crítica de Fernández González, incluso un precepto constitucional puede prever un texto que establezca exigencias adicionales a las necesarias para acreditar que un tributo transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. Dentro de la gama de principios y derechos relativos al principio de proporcionalidad tributaria, la presente investigación analiza el derecho al mínimo vital, así como los principios de equidad y de igualdad-desigualdad tributaria. Sin embargo, el principio de no confiscatoriedad de las contribuciones puede ser

¹⁷⁴ Ídem.

¹⁷⁵ Fernández González, Miguel Ángel, «Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria», *Revista Chilena de Derecho* 27, No. 2 (2000): 357-71.

¹⁷⁶ Ibídem, p. 366.

violentado aún con la más mínima desproporción de un tributo, como ya lo ha señalado Fernández González.

En materia de derechos humanos tributarios, este trabajo de investigación aborda cuestiones relativas al derecho al mínimo vital, el principio de la capacidad económico-contributiva y la proporcionalidad en la carga tributaria. Aunque las cargas tributarias se identifican con la obligación sustancial de contribuir al gasto público, también existen otras cargas administrativas en materia tributaria que son obligaciones formales constituyentes de verdaderas cargas tributarias para los gobernados. Por tal motivo, las cargas tributarias abarcan, además de la obligación sustancial de contribuir al gasto público, las demás obligaciones formales tributarias previstas en los diversos ordenamientos fiscales o de otra materia que se le correlacione. También resulta importante distinguir que existe un sujeto pasivo del poder tributario del Estado, el cual puede ser distinto al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Mancilla Rendón y Parada Sánchez analizan la distinción entre la obligación sustancial tributaria de contribuir al gasto público y las obligaciones formales tributarias que derivan de la principal. Como lo mencionan, las obligaciones formales tienen un objeto distinto a la obligación sustancial, como la presentación de declaraciones periódicas, avisos, documentos, retención de información o recursos, entre otras. Esas disposiciones se pueden encontrar en diversos ordenamientos fiscales, tanto legislación tributaria sustantiva como las leyes de cada impuesto específico o en legislación tributaria adjetiva como los códigos fiscales. Esas obligaciones formales son cargas que el sujeto obligado debe realizar para que la autoridad se allegue de información para ejercer sus facultades de fiscalización.¹⁷⁷

Como refieren estos autores fiscalistas mexicanos: “El único fin de las obligaciones formales es apoyar a la autoridad fiscal para verificar que ese mismo

¹⁷⁷ Mancilla Rendón, María Enriqueta y David Alejandro Parada Sánchez, «Análisis de la inconstitucionalidad de las obligaciones formales tributarias», *Vniversitas* 128 (30 de junio de 2014), pp. 178-179.

contribuyente u otros han cumplido de manera debida su obligación de contribuir, tributando lo que realmente debe pagar”¹⁷⁸.

En esta distinción entre la obligación tributaria sustancial y las obligaciones tributarias formales, también existe una distinción entre el sujeto pasivo del poder tributario del Estado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. La relación jurídico-tributaria entre ambos tipos de sujetos pasivos es de diversa índole, de diversa naturaleza (Mancilla y Rendón, 2014: 181-182).

Mientras que el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial queda constreñido a contribuir al gasto público, el sujeto pasivo del poder tributario del Estado:

[...] queda sujeto al poder tributario del Estado, al irrogarse (*sic*) obligaciones más allá de la obligación material de pago del tributo, incluyendo, por lo que se le impone una serie de obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, mismas que no forman parte de la obligación de tributar al Estado. E incluso, el incumplimiento de esas obligaciones derivaría en sujetarse a cumplir con la obligación material de otro contribuyente, como tercero obligado o sustituir a otro contribuyente en su obligación.¹⁷⁹

Por su parte, Arturo Jiménez Morales, en su obra *El juicio de amparo abreviado en materia fiscal*, aborda una serie de tópicos fiscales sumamente relevantes; y uno de ellos es el relativo a la capacidad contributiva vinculada al principio de proporcionalidad tributaria. En su revisión bibliográfica, el mencionado autor compila varias definiciones de diversas fuentes; entre ellas se encuentran las descripciones de los principios de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva aportadas por la propia SCJN mexicana (un gravamen es proporcional cuando el hecho imponible del tributo refleja una auténtica manifestación de capacidad económica entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público), por el Tribunal Constitucional español (la capacidad contributiva requiere una búsqueda de la riqueza real y no meramente nominal) y la Corte

¹⁷⁸ Ibídem, p. 179.

¹⁷⁹ Ibídem, p. 182.

Constitucional italiana (la capacidad contributiva es la idoneidad del contribuyente para pagar el prestación impuesto de manera coactiva) y algunos doctrinistas.¹⁸⁰ Para el caso de la jurisprudencia en México, Jiménez Morales hace referencia a la tesis P./J. 109/99 con registro digital 192849, de rubro CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS., que resolvió lo siguiente respecto al vínculo entre el hecho imponible de la contribución y su base gravable:

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.¹⁸¹

Ya sea en el ámbito nacional o extranjero, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina, los principios de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva exigen que el hecho imponible tributario se formule en atención en una manifestación de riqueza real, no en una nominal. De lo contrario, se establecería un tributo sobre una manifestación de riqueza ficticia o inexistente, lo que a su vez se traduciría en la imposición de una contribución confiscatoria violatoria de los derechos de los contribuyentes. Las disposiciones de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios utilizando límites con cantidades nominales monetarias (las que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario), diseñan un hecho imponible tributario que no atiende a una manifestación de riqueza real, sino nominal. Por consiguiente, estas disposiciones fiscales con cantidades líquidas desactualizadas a valor real no observan los principios de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva. Esto torna al

¹⁸⁰ Jiménez Morales, Arturo, *El juicio de amparo abreviado en materia fiscal* (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022), p. 60-61.

¹⁸¹ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis P./J. 109/99, No. Registro digital: 192849 (Instancia: Pleno noviembre de 1999).

ISR en un contribución confiscatoria y violatoria de los derechos de los contribuyentes, como se expone en los apartados y capítulos subsecuentes.

2.2. El Impuesto sobre la Renta y el Estado de derecho

El Impuesto sobre la Renta es una de las principales contribuciones en diversos países y en México no es la excepción. De hecho, representa una de total fuente de ingresos públicos. Este impuesto es federal y a efecto de evitar la doble tributación local en las entidades federativas y para fortalecer el federalismo hacendario se ha creado un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNFC). Y aunque habrá contribuyentes que gustosamente paguen sus contribuciones, muchos también pueden exhibir cierta resistencia a su cabal cumplimiento. De ahí la importancia del diseño de este impuesto; la aceptabilidad del ISR por los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria resulta crucial para los ingresos públicos de una nación y, consecuentemente para la gobernabilidad en el Estado Mexicano.

En aras de la proporcionalidad tributaria, y de la justicia tributaria en general, el legislador también ha previsto ciertas erogaciones que constituyen las deducciones autorizadas que el contribuyente puede realizar con motivo de su actividad económica que le produce los ingresos mencionados. Algunas de estas deducciones se encuentran topadas con su respectivo límite máximo; por lo que toda erogación que rebase ese límite no resultaría deducible de la base gravable para efectos fiscales, de conformidad la LISR. La Ley también prevé estímulos y algunos están topados con su respectivo límite máximo. Si todos estos límites se encuentran petrificados en la Ley mediante el uso de cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario, estaremos ante la presencia de una contribución que no se encuentra acorde a la verdadera capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos. Un impuesto que no atiende a la auténtica capacidad contributiva del gobernado es una contribución confiscatoria y ruinosa que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, merma injustamente el patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y viola los derechos humanos del contribuyente.

Así de trascendente resulta un correcto diseño de las contribuciones, especialmente el ISR. Si bien es cierto que en materia tributaria diversas figuras jurídicas están fuera de su alcance, como es el caso de la declaratoria general de inconstitucionalidad (conforme al artículo 107, fracción II, cuarto párrafo de la CPEUM) o la iniciativa ciudadana (en algunas entidades federativas), también es cierto que la gobernanza en materia tributaria puede lograrse mediante otros mecanismos de participación ciudadana.

En aras de velar por el Estado de derecho, es crucial que se dimensione el alcance de los derechos fundamentales que se buscan tutelar en la constitución: los derechos humanos tributarios. Bajo esta óptica, las diversas posturas de la teoría política sobre el constitucionalismo democrático o la democracia constitucional se muestran relevantes. Asimismo, la compulsa de algunos requisitos del Estado de derecho propuestos por juristas también se muestra útil para identificar si las disposiciones fiscales de la LISR que contienen límites con cantidades líquidas cumplen o no con los requisitos del Estado de derecho.

2.2.1. La naturaleza del ISR

La naturaleza de esta contribución consiste en gravar los ingresos o utilidad (renta) de las personas. La legislación plasma conceptos como ingresos acumulables del contribuyente, así como sus deducciones autorizadas. El ISR tiene, entre sus elementos, la tasa para personas morales y la tarifa para las personas físicas. La tarifa varía en atención a los tramos de ingresos de los individuos (con límite inferior y límite superior) y, por ende, se identifican las diversas categorías de contribuyentes del ISR. Los límites inferior y superior de ingresos que establecen estos tramos configuran una variedad de supuestos normativos (el hecho imponible); las características del contribuyente, sus ingresos y su actividad lo encuadrarán en el correspondiente supuesto normativo (el hecho generador).

En lo concerniente al ISR de personas físicas, la naturaleza de este impuesto puede clasificarse en dos modelos: el modelo de tributación global o el modelo de tributación cedular. El primer modelo grava los ingresos de la persona física respecto de todas sus fuentes de riquezas, independientemente de que estas sean

diferentes; mientras que el segundo modelo clasifica los ingresos según sus fuentes, y grava esos ingresos de distintas fuentes de manera diversa. En el caso de México, al igual que la mayoría de los países de América Latina, el impuesto sobre la renta se tributa a través del modelo de renta global.¹⁸²

Es pertinente identificar que en México ya no se utiliza el modelo de tributación cedular para el impuesto sobre la renta. Esto es relevante para la presente investigación, puesto que cualquier falta de actualización periódica a las cantidades nominales previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta para las obligaciones fiscales, tiene un impacto general y, desde luego más grave, en un modelo de tributación de renta global, que lo que tendría en un sistema de fiscal de algún país con un modelo de tributación global.

Dionisio J. Kaye menciona que el Impuesto sobre la Renta es un impuesto directo que grava el ingreso, rendimiento o utilidad de las personas físicas y morales. Asimismo, menciona que casi en todos los países existe este impuesto con alguna variación en su denominación, pero mantiene una estructura similar y supuestos de causación más o menos iguales.¹⁸³

De igual forma, enuncia que las personas físicas y morales residentes en México tendrán como hecho imponible del ISR todos sus ingresos sin importar la fuente de riqueza de la que provenga. Por su parte, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional tendrán como hecho imponible a los ingresos atribuibles a ese establecimiento. Mientras, a los extranjeros sin establecimiento permanente solamente se les tendrá como hecho imponible del ISR aquellos procedentes de la fuente de riqueza en territorio nacional.¹⁸⁴ Puesto que la presente investigación tiene como objetivo determinar el impacto ocasionado sobre los derechos humanos por la falta de actualización

¹⁸² Gómez Sabaini, Juan Carlos, Juan Pablo Jiménez, y Ricardo Martner Fanta, *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina* (CEPAL, 2017), p. 83.

¹⁸³ Kaye, Dionisio J., «Introducción al Impuesto sobre la Renta (ISR)», en *Manual de derecho tributario* (Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2021), p. 205.

¹⁸⁴ *Ibíd.*, p. 217.

periódica de las cantidades nominales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es pertinente identificar cuál es el objeto de tal impuesto.

Por otra parte, cabe señalar que la doctrina ha criticado la regulación del Impuesto sobre la Renta. Tal es el caso de un señalamiento respecto de la fallida oportunidad de contar con un ISR justo y eficiente. García Bueno denuncia la injusticia del sistema fiscal con la actual configuración del Impuesto sobre la Renta. Como lo señala, el Estado se encuentra obligado a establecer un impuesto redistributivo, eficiente y justo que garantice la alimentación, salud, vestido y vivienda, entre otras necesidades básicas; lo que se ha venido identificando como el mínimo vital. La desproporcionalidad tributaria se puede provocar por cualquier contribución; sin embargo, García Bueno se enfoca en la oportunidad desperdiciada, en el caso del Impuesto sobre la Renta, para alcanzar la justicia tributaria en México. Cabe destacar que, dentro de las contribuciones del sistema fiscal mexicano, el ISR representa el mayor ingreso tributario según las leyes de ingresos de la Federación de los últimos ejercicios fiscales.

Como lo señala García Bueno, el Impuesto sobre la Renta tiene la oportunidad de ser una contribución de ser justa y efectiva. El meollo del asunto es encontrar y diseñar un modelo que permita al Estado recaudar a una amplia base de contribuyentes siendo simultáneamente un sistema reductor de desigualdades. Para ello, esta recaudación del ISR debe realizarse con justicia, racionalidad y eficiencia; es decir, atendiendo a la equidad y a la capacidad contributiva. Sin embargo, este objetivo aún no se cumple con esta contribución puesto que este impuesto privilegia a ciertos grupos mediante esquemas fiscales meramente recaudatorios y alejados de la justicia tributaria.¹⁸⁵

El referido autor continúa explicando que el Impuesto sobre la Renta ha tenido y tiene la oportunidad de implementar los mecanismos necesarios para que el sistema fiscal mexicano garantice al gobernado los ingresos para un elemental

¹⁸⁵ García Bueno, Marco César, «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ed. Gabriela Ríos Granados, *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma de Estado*, Serie de Estudios Jurídicos, 2009, p. 181.

nivel de vida que incluya sus necesidades básicas, en respeto a los principios de justicia tributaria. Sin embargo, critica García Bueno, la sola presencia de esta contribución no asegura automática que tales lineamientos de justicia tributaria se garanticen. Para alcanzar que ese impuesto sea justo, eficiente y redistribuidor de la riqueza, dice García Bueno que:

Es necesario desarrollar e implementar en la ley que lo regula la técnica necesaria para cumplir con tal cometido, y asegurar así dos de sus principales funciones: la captación suficiente de ingresos y hacerlo en la medida de la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente.¹⁸⁶

Aunado a lo anterior, el citado autor agrega que el legislador tiene la obligación debe ponderar las consideraciones a la imposición sobre los sujetos vulnerables. García Bueno recuerda que el legislador tiene una tarea la obligación de establecer los hechos imponible que graven las manifestaciones de la riqueza en general, es decir, la capacidad contributiva objetiva. Pero también tiene la obligación de considerar las situaciones que caracterizan a cierto sector poblacional en cuanto a sus necesidades y las de su unidad familiar, es decir, la capacidad contributiva subjetiva.¹⁸⁷ Asimismo, afirma que: “Cuando el legislador decide gravar aquellos recursos disponibles para vivir con dignidad, contraviene no sólo los valores constitucionales protectores de la familia y la dignidad humana, sino aquellos otros delimitados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución”¹⁸⁸.

Con la protección del principio de capacidad contributiva se pretende dar un trato desigual favorecedor a aquellos contribuyentes que se encuentran en una situación económica desfavorable. Por ello, este autor refiere que el gravamen del ISR debe velar por los más vulnerables, quienes requieren estas consideraciones para solventar con sus ingresos aquellas necesidades primordiales para su subsistencia.¹⁸⁹ El autor hace un recordatorio al legislador fiscal para que el ISR se establezca con las consideraciones a las necesidades básicas de los contribuyentes

¹⁸⁶ Ídem.

¹⁸⁷ Ibídem, pp. 183-184.

¹⁸⁸ Ibídem, p. 188.

¹⁸⁹ Ibídem, p. 188.

antes de imponer el gravamen a una renta ficticia que pudiera desconocerlas. Esta denuncia de García Bueno evidencia los riesgos de un Impuesto sobre la Renta que vulnerara los derechos humanos de los contribuyentes.

En este trabajo de investigación, se analiza la proporcionalidad tributaria e inflación en las cantidades nominales previstas en la LISR. Tanto la variable independiente de la inflación como la relativa a las cantidades nominales se correlacionan con las variables dependientes de la proporcionalidad tributaria y el impacto sobre los derechos humanos de los contribuyentes y demás sujetos obligados de esas disposiciones fiscales de la LISR. Es decir, la afectación sería a la capacidad contributiva objetiva a la generalidad de los contribuyentes sujetos a esas disposiciones fiscales expresadas con cantidades nominales, pero el impacto a cada uno de los contribuyentes que pertenezca a diversos sectores económicos refleja una afectación a su capacidad contributiva subjetiva. De ahí la importancia de rescatar esta distinción realizada por García Bueno.

2.2.2. Los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y la base gravable

La Ley del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos tanto de las personas físicas como de las personas morales. Ledesma Villar explica cómo se puede identificar a un tipo de ese sujeto del ISR, a la persona física, explicando los diversos tipos de ingresos que puede percibir, y que para este trabajo de investigación se destaca la definición de ingreso gravable.

Como lo hace notar Ledesma Villar, prácticamente cualquier persona que tenga residencia en territorio nacional y perciba ingresos, considerados como gravados, puede ser sujeto del Impuesto sobre la Renta. También aclara que los ingresos que una persona perciba pueden provenir de diferentes tipos, lo cual determinará el tratamiento fiscal que tendrá cada uno de esos tipos. Uno de los tipos de ingresos de una persona física es el salario.¹⁹⁰ El referido autor también menciona que la LISR establece una clasificación de cuatro tipos de ingresos:

¹⁹⁰ Ledesma Villar, Luis Carlos, *Aspectos prácticos de salarios y previsión social* (México: Unión Editorial Heneurística, 2020), p. 57.

ingresos acumulables, ingresos gravables no acumulables, ingresos exentos e ingresos no objeto de la ley. Al definir lo que se considera ingresos acumulables, el fiscalista destaca lo siguiente: su tasa más alta puede llegar a ser hasta el 35% del total del ingreso, lo que convierte a la Secretaría de Hacienda en el principal socio del trabajo que realiza una persona en nuestro país, para quedarse prácticamente con la mitad del ingreso.¹⁹¹

Dionisio J. Kaye también explica que, para efectos del Impuesto sobre la Renta, se debe tener en cuenta tanto es la existencia de los ingresos acumulables, así como de las deducciones autorizadas. Entre los principales ingresos acumulables se destacan: los ingresos en efectivo, en donde también se abarca a los cheques, transferencias electrónicas de fondos o sus equivalentes; los ingresos en especie; los ingresos en crédito; ingresos en servicios; ingresos presuntos e ingresos estimados. Mientras tanto, las deducciones autorizadas son variadas y Kaye las define así: “[...] los gastos e inversiones que realiza el Contribuyente, en el desarrollo de su actividad y con la finalidad de obtener ingresos, destacándose en la propia Ley los conceptos que se consideran no deducibles”.¹⁹²

El autor fiscalista continúa exponiendo que las deducciones autorizadas es uno de los conceptos que motiva las controversias judiciales. Esto sucede cuando la autoridad fiscalizadora resuelve que algún gasto o inversión realizado por el contribuyente no califica como deducción autorizada. Entre las principales razones para que la autoridad fiscal considere que ese egreso no encuadre en el supuesto se encuentran: 1) que no sea estrictamente indispensable para la actividad de la empresa; 2) que no se encuentra debidamente registrado en la contabilidad; y 3) que no reúne la información exigida por los visitadores fiscales.¹⁹³

Como ya se ha mencionado, el presente trabajo de investigación aborda la proporcionalidad tributaria e inflación en las cantidades nominales y su impacto en los derechos humanos. La LISR permite a los contribuyentes que deduzcan de sus

¹⁹¹ *Ibíd.*, p. 58.

¹⁹² Kaye, «Introducción al Impuesto sobre la Renta (ISR)», p. 212.

¹⁹³ *Ibíd.*, p. 215.

ingresos acumulables aquellas deducciones autorizadas por la propia Ley. Algunas de estas deducciones autorizadas previstas en la Ley se encuentran expresadas en cantidades nominales. Por lo tanto, este extracto recopilado indica las principales razones por las cuales las deducciones autorizadas han sido objeto de impugnaciones jurisdiccionales. Sin embargo, entre estas razones no se abordó el principio de proporcionalidad tributaria desde la perspectiva del efecto inflacionario. Lo cual permite entrever que este motivo no se encuentra entre las principales razones de impugnación. Es decir, la SCJN ya ha emitido pronunciamientos en los que convalida que la libertad configurativa del legislador para fijar límites a las deducciones autorizadas.

En esta tesis académica no se está cuestionando la existencia de cierta libertad configurativa del legislador para fijar esos límites a las deducciones. Lo que sí se cuestiona la manera en que el legislador ha ejercido su libertad configurativa. Es decir, la libertad legislativa debe operar en ciertos parámetros constitucionales, como los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva. Así que si el legislador ordinario, en el ejercicio de su libertad configurativa, fija límites a las deducciones mediante mecanismos transgresores de esos principios tributarios, entonces estaría abusando de su libertad legislativa y violando preceptos constitucionales. En el caso de la LISR, el legislador ha fijado límites a ciertas deducciones autorizadas empleando cantidades líquidas. El problema con el uso de las cantidades nominales monetarias en disposiciones de vigencia indefinida es que su valor real presente se distancia cada vez más de su valor nominal original con motivo del efecto inflacionario. En otros términos, las cantidades líquidas pierden su valor adquisitivo con el transcurso del tiempo debido a la inflación.

Lo anteriormente descrito provoca que los límites a las deducciones autorizadas que el legislador formuló en cantidades líquidas se encuentren desactualizadas a valor presente, es decir, discordes con la auténtica capacidad contributiva del gobernado. Esto sucede así toda vez que la base gravable utilizada para calcular el impuesto (ISR) a pagar es ficticia o en algunos casos inexistente. Si la norma no le permite al contribuyente aminorar cierta proporción de las deducciones autorizadas porque su deducibilidad está topada en montos fijos

desactualizados a valor real presente, entonces el contribuyente terminará realizando un pago de lo indebido, ya que su impuesto fue calculado con una manifestación de riqueza alterada o ficticia.

Un fenómeno similar sucede con los ingresos acumulables. Las distorsiones económicas debido al costo de la inflación, como ya se indicó, ocasiona la moneda pierda su valor adquisitivo de bienes y servicios. El fenómeno inflacionario es global pero se manifiesta heterogéneamente, por lo que varía su intensidad según el territorio regional, nacional o incluso subnacional del que se trate. Si el legislador ordinario fijó un límite de ingresos del contribuyente expresado en cantidades líquidas para establecer derechos y cargas tributarios –por ejemplo, la permanencia en algún régimen fiscal determinado o los tramos de la cuota o tarifa del impuesto– entonces el efecto inflacionario probablemente ya alteró esos límites, al distanciar el valor real presente de esos montos de su valor nominal original.

Los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de conformidad con la norma fiscal determinan la conformación de la base gravable, y ésta a su vez constituye el elemento con el que se calcula el impuesto a pagar una vez que se le aplica la tasa, cuota o tarifa. En su obra *Elementos sustanciales de las contribuciones*, Sonia Venegas Álvarez define que la base gravable es una magnitud que puede expresarse pecuniariamente y que el resultado es una base a la que sólo falta aplicar la tasa para determinar el impuesto a pagar.¹⁹⁴ Analizando la importancia de la base gravable, la citada autora advierte que el legislador debe ser cuidadoso y sensible al crear la norma, buscando la manifestación de riqueza en la realidad y crear contribuciones confiscatorias o donde no existe capacidad contributiva, o que ésta sea insuficiente, inequitativa o injusta.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Sonia Venegas Álvarez, «Elementos sustanciales de las contribuciones», en *Teoría general de las contribuciones*, 1a. ed. (Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Facultad de Derecho UNAM, 2022), p. 194-195.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 194.

2.2.3. Federalismo, gobernanza y Estado de derecho

La supremacía constitucional provee la jerarquía de las normas en un Estado. Los preceptos constitucionales reconocen derechos humanos al mismo tiempo que mandatan obligaciones a los gobernados. Todo gobierno requiere allegarse de los recursos suficientes para cumplir con los fines del Estado. Por tal motivo, las contribuciones son la fuente de ingresos públicos por excelencia para la obtención tales ingresos. En México, la obligación de contribuir al gasto público está prevista a rango constitucional. La fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna es el fundamento constitucional, tanto de la obligación del gobernado de contribuir al gasto público como de diversos principios de derecho en materia de tributaria. Entre estos principios se encuentra la proporcionalidad tributaria. En relación con la proporcionalidad tributaria, se encuentra el principio de capacidad contributiva.

El reconocimiento de la capacidad contributiva como derecho humano ha surgido a partir de la actividad jurisdiccional. Es decir, de los criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Algunas de las tesis en relación con la capacidad contributiva que han sido emitidas por la Suprema Corte vinculan a aquélla con el mínimo vital. Tanto el principio de la capacidad contributiva como el derecho al mínimo vital aún siguen pendientes de ser reconocidos expresamente en nuestra Ley Suprema por el constituyente permanente en México. Ante esta omisión legislativa por el constituyente permanente, ha sido el juzgador en su actividad interpretativa, en su carácter de operador jurídico de la norma, quien ha pretendido atender a la capacidad contributiva y reconocer el mínimo vital.

Astudillo Leyva expone la manera en cual el cambio de paradigma de la supremacía constitucional, a partir de la reforma constitucional de 2011, pasó a ser una supremacía de derechos humanos. La presente investigación precisamente aborda el impacto de ciertas variables sobre los derechos humanos, independientemente de que estos derechos humanos se encuentren positivizados o no en la Constitución Federal. A juicio de Astudillo Leyva, la reforma constitucional de 2011 cambió la idea de la supremacía constitucional, al menos en lo que respecta a los derechos humanos. Esto no significa que se desconoce a la Constitución como

el eje rector, moral y normativo del Estado, pero la protección de los derechos humanos no se encuentra supeditada a esa jerarquía. Lo anterior, toda vez que la Constitución pretende establecer los límites al poder del Estado a favor de los derechos de los gobernados. Esta protección a los derechos humanos tiene como fuente, no sólo a la Constitución de un Estado, sino además al derecho internacional.¹⁹⁶

Además del cambio de paradigma en la supremacía constitucional, el autor también destaca la bidimensionalidad de ésta. La primera dimensión de la supremacía constitucional es unilateral como norma constitutiva del Estado que es fuente del orden jurídico. Pero su segunda dimensión es multilateral puesto que ofrece un catálogo de derechos humanos provenientes de diversas fuentes jurídicas, incluso supranacionales como el caso del derecho internacional de los derechos humanos, particularmente cuando los instrumentos internacionales brinden una protección más amplia de los derechos humanos que aquella prevista en la Constitución.¹⁹⁷ En palabras de Astudillo Leyva:

Y es que es precisamente el nacimiento del derecho internacional de los derechos humanos y el nuevo paradigma constitucional que surge con el nacimiento de los sistemas Universal e Interamericano de derechos humanos, el punto de partida a través del cual los derechos humanos se convirtieron en elementos angulares del constitucionalismo contemporáneo, dotando a las constituciones de esta segunda dimensión independiente a su dimensión orgánica, con lo cual podemos hablar de una supremacía de los derechos humanos, que vista desde esta óptica no se confrontaría con la idea de supremacía constitucional aquí planteada.¹⁹⁸

Como se puede apreciar de lo anteriormente expuesto, este cambio de paradigma representa que el enfoque de la supremacía constitucional se ha venido

¹⁹⁶ Astudillo Leyva, Jesús Javier, «El nuevo enfoque de supremacía constitucional: hacia la supremacía de los derechos humanos», *Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, 9 de junio de 2020, p. 2.

¹⁹⁷ *Ibíd.*, p. 3.

¹⁹⁸ *Ídem.*

a complementar con la supremacía de los derechos humanos. Y en materia tributaria, el principio de proporcionalidad tributaria, particularmente en lo referido al mínimo vital y la capacidad contributiva, constituyente derechos humanos del contribuyente.

Así, las reformas constitucionales de 2011 en materia de derechos humanos configuraron este cambio de paradigmas que permiten apreciar los derechos humanos tributarios a la luz de la supremacía de los derechos humanos que complementa la supremacía constitucional originalmente entendida. La protección de los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales de los que México es parte, así como aquéllos reconocidos en nuestra propia Carta Magna deben ser objeto de la justiciabilidad que Aguado Romero y Vázquez Avedillo aseveran que se alcanza a través del empoderamiento jurídico de la sociedad, que no debe reducirse a “la elaboración de reglas claras e instituciones que las hagan valer, sino que abarca temas como la cultura y la educación, bajo una visión inclusiva que rompa con la cadena de la discriminación y la indolencia actual.”¹⁹⁹

Sin embargo, los procedimientos de implementación de los derechos humanos por cada Estado para el cumplimiento de las resoluciones internacionales²⁰⁰, mencionados por los citados coautores, requieren de una voluntad y labor institucional. Para que la protección de los derechos humanos logré permear en el derecho doméstico del Estado Parte, no a nivel de mero reconocimiento sino hasta un grado debido de justiciabilidad, el marco normativo nacional y subnacional debe someterse a ciertas adecuaciones. Para el caso de los derechos humanos tributarios, el andamio jurídico implica una infiltración en el federalismo hacendario mexicano, el cual guarda sus propias particularidades. Con motivo de esto, a continuación, se exponen ciertos aspectos sobre el federalismo y funciones del Poder Legislativo de las entidades federativas.

Actualmente, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal previene que los contribuyentes sufran una doble o múltiple tributación perpetrada por la Federación

¹⁹⁹ Aguado Romero y Vázquez Avedillo, *Derechos humanos hoy*, p. 190.

²⁰⁰ *Ibídem*, p. 176.

y los estados. Sin embargo, esto no siempre fue así. Nuestra Carta Magna heredó, de la Constitución de 1857, una problemática en materia de concurrencia de potestades tributarias. Esta situación imperó hasta que el gobierno federal tomó cartas en el asunto.

Al igual que con el régimen tributario de la Constitución de 1857, con la Constitución de 1917 prevaleció un régimen de distribución de competencias relativo a la concurrencia de potestades tributarias entre la Federación y las entidades federativas. Esta situación provocó que los gobernados padecieran una doble e incluso múltiple tributación sobre las mismas bases. Esta concurrencia permitía que el contribuyente sufriera la exacción por multiplicidad de impuestos que eran recaudados bajo diversos procedimientos por distintas autoridades. Lo que Tena Ramírez llamaba anarquía fiscal. Por tal motivo, el gobierno federal convocó a tres convenciones fiscales.²⁰¹

Ya con nuestra actual Constitución Mexicana de 1917, durante la primera mitad del siglo pasado se realizaron jornadas fiscales en aras de establecer una especie de orden tributario entre la Federación y las entidades federativas. Entre las conclusiones de la primera Convención Nacional Fiscal, se acordó que: el poder tributario federal es exclusivo para comercio e industria, teniendo los estados participación en su producto; los impuestos a herencias y donaciones son exclusivos a los estados, teniendo la Federación participación en sus productos; y se debe agregar una nueva cédula a la Ley del Impuesto sobre la Renta para que se gravasen los ingresos provenientes de inmuebles edificados, estableciendo que la totalidad del producto se destinaría exclusivamente para los estados.²⁰²

Para la segunda Convención Nacional Fiscal, se formularon las conclusiones siguientes: mientras que permanece el poder tributario exclusivo para los estados con respecto de los actos no mercantiles, para la Federación se mantiene la

²⁰¹ José María Serna de la Garza, *El sistema federal mexicano: un análisis jurídico*, 1ª Ed., Serie Doctrina jurídica 419 (México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008), p. 189.

²⁰² *Ibíd.*, pp. 190-191.

competencia fiscal exclusiva sobre el comercio exterior y la industria (impuestos especiales); también se establece la facultad exclusiva de la Federación para gravar la renta, tanto para personas físicas como morales, así como de las rentas provenientes de la producción y explotación de recursos naturales pertenecientes a la nación y de la concesión de los servicios públicos federales; y se mantiene el poder tributario exclusivo para los estados en materia de impuestos sobre herencias y donaciones, con la Federación participando en sus productos. Casi todas estas conclusiones, al igual que aquellas de la primera Convención, no se tradujeron en una reforma hacendaria.²⁰³ Las conclusiones de la tercera Convención Nacional Fiscal de 1947 incluyeron: promover una legislación uniforme en materia de impuestos sobre herencias y legados; los estados legislaran uniformemente sobre los gravámenes al comercio, previa eliminación de los impuestos federales especiales a éste; los rendimientos de los impuestos especiales a la industria se dividirían entre la Federación, los estados y los municipios; se propuso un Plan Nacional de Arbitrios entre la Federación y los estados.²⁰⁴

Serna de la Garza sintetiza puntualmente las conclusiones de las tres Convenciones Nacionales Fiscal de 1925, 1936 y 1947 respectivamente. Actualmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente es de tipo global, porque grava los ingresos globales de todas las fuentes del contribuyente. Pero de la narración expuesta de las convenciones fiscales, se puede apreciar que aquello que conocemos como objeto del ISR anteriormente se encontraba disperso en diversos impuestos cedulares, lo denota la evolución de este impuesto federal.

El Impuesto sobre la Renta se encuentra legislado en un ordenamiento jurídico federal y forma parte de los ingresos federales coordinados en cuya recaudación participan las entidades federativas. Al ser ingresos federales coordinados, son objeto del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y, por ende, encuadra dentro del catálogo de aquellas facultades impositivas concurrentes y coexistentes entre la Federación y las entidades federativas.

²⁰³ *Ibíd.*, p. 192.

²⁰⁴ *Ibíd.*, p. 198-199.

Cabe señalar que el artículo 73 de nuestra Carta Magna, en su fracción VII prevé a la atribución del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones que resulten necesarias para cubrir el Presupuesto. Por su parte, la fracción XXIX del mismo precepto constitucional, estipula que el Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer contribuciones en materias específicas. Esta referida fracción encuadra en el supuesto de las facultades exclusivas a las que alude Barceló Rojas. Por lo tanto, estarían fuera de la competencia residual que corresponde a las legislaturas locales. Sin embargo, en la referida fracción XXIX no se enuncia a las contribuciones que gravan los ingresos o la renta de los gobernados. Como lo hace notar Barceló Rojas, el poder legislativo estatal tiene la atribución de expedir leyes:

A este respecto, es de señalar que el Poder Legislativo del estado legisla sobre todas aquellas materias que no están atribuidas al Congreso de la Unión o prohibidas en la Constitución Federal a los estados. Las competencias legislativas de la Federación pueden ser exclusivas, concurrentes y coexistentes; y las reservadas a los estados son aquellas excluidas de dicho elenco de competencias federales.²⁰⁵

La controversia constitucional que las legislaturas locales pueden promover se da cuando se vulnera las competencias constitucionales del Poder Legislativo de algún estado. Esto no sucede en el caso de las facultades concurrentes o coexistentes en las que cada poder u órgano ejerce su actuación conforme a su propia competencia constitucional.

Barceló Rojas destaca que los congresos estatales también tienen la función de promover el control constitucional por proceso judicial. La legislatura local puede acudir ante el Poder Judicial de la Federación para promover una controversia constitucional o una acción de constitucionalidad. En el caso de la controversia constitucional, el poder legislativo del estado la promueve cuando considera que ha

²⁰⁵ Barceló Rojas, Daniel Armando, *Teoría del federalismo y del derecho constitucional estatal mexicano*, Serie Doctrina jurídica 761 (México: IIJ, 2016), p. 304.

sido invadida su esfera competencial constitucional por algún otro Poder del Estado, algún órgano autónomo o por el ayuntamiento de algún municipio.²⁰⁶

En lo concerniente a las facultades concurrentes y el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF), cabe puntualizar algunos aspectos. Surgen ciertos espacios donde coincide tanto la federación como las entidades federativas. En materia tributaria también surgen estas facultades concurrentes entre ambos niveles de gobierno. Existe la potestad tributaria tanto para el legislador federal como para la legislatura local de crear contribuciones en materias coincidentes

Como señala Zapata Cruz, en el federalismo se hace referencia a la distribución de competencias, la cual se estipula en la constitución. Esa distribución de competencias reparte lo que le corresponde a cada orden de gobierno. En el caso de México y Estados Unidos de América, se confieren expresamente facultades a la federación y la competencia residual corresponde a los estados. Mientras que en Canadá esa distribución de competencias se establece a la inversa. Sin embargo, existen supuestos en los cuales la constitución no delimitó que facultades corresponden expresamente a cuál orden de gobierno. Ante tal situación, tanto la federación como las entidades federativas coinciden para legislar (Zapata, 2017). Zapata Cruz destaca que:

Pero como en muchas cosas hay una excepción a esta regla y son las llamadas facultades coincidentes en que todos los niveles de gobierno pueden ejercer la misma competencia en una determinada materia y no es reservada para alguno de ellos, es ésta una excepción del federalismo.²⁰⁷

El Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, en uno de sus estudios, resalta que existen facultades concurrentes en materia fiscal. Esa coexistencia de la potestad tributaria, tanto de la federación como de las entidades federativas, generó la necesidad de que se estableciera una coordinación fiscal. Con el nacimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las

²⁰⁶ *Ibíd.*, p. 302.

²⁰⁷ Julio César Zapata Cruz, «Facultades coincidentes y facultades implícitas en México», *Hechos y Derechos* 1, No. 42 (8 de noviembre de 2017), <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/11753>.

legislaturas locales que se adhirieron a éste optaron por abstenerse de establecer ciertos impuestos en los cuales existiesen facultad concurrente con la Federación. Entre los principales impuestos coordinados, se encuentra el Impuesto sobre la Renta. De la recaudación federal por este impuesto, objeto de estudio de la presente investigación, las entidades federativas coordinadas reciben su participación correspondiente.

Se destaca que la concurrencia en materia fiscal existente en México generó una serie de complicaciones en el sistema tributario, particularmente el relativo a la doble o múltiple tributación. De ahí que surgiera la necesidad de una coordinación en materia fiscal. Derivado de las tres convenciones nacionales fiscales, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de la ley que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978.

Mediante este sistema, las entidades federativas autolimitan sus facultades tributarias concurrentes. Es decir, se abstienen de imponer determinadas contribuciones locales a determinadas fuentes económicas. A cambio de este sacrificio potestativo, la Federación les entrega participaciones de los ingresos federales coordinados que se obtienen de la recaudación de las contribuciones federales que gravan a esas materias concurrentes. Gross resalta: “La creación del SNCF responde a que la idea del federalismo como, división de poderes, ha ido cediendo el paso, en los últimos años, a la idea de federalismo cooperativo”.²⁰⁸

Se expone lo siguiente respecto de la tributación en relación con la gobernabilidad, la gobernanza y la globalización. En la evolución moderna del Estado, tanto las propuestas de la gobernabilidad como aquellas planteadas por la gobernanza han tenido su oportunidad. Entre las soluciones propuestas por la gobernabilidad para fortalecer la oferta de la capacidad gubernamental para atender las demandas sociales se encuentra la reforma fiscal. La reforma fiscal, cuyo objeto es el incremento recaudatorio, se constituyó por una serie de estrategias y acciones

²⁰⁸ Senado de la República del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «El federalismo mexicano (elementos para su estudio y análisis)», 1998, p. 145.

relativas a los impuestos. Entre éstas, la progresividad tributaria es una de las que ha impactado al Impuesto sobre la Renta.

Dicho en palabras de Aguilar Villanueva en relación con las propuestas para prevenir la crisis de gobernabilidad en México: “El eje de solución consiste en dos actividades interdependientes: disminuir la demanda social e incrementar la capacidad gubernamental”²⁰⁹. Con ese espíritu de aumentar esta capacidad gubernamental, el Estado optó por una reforma fiscal que fomentará el principio de progresividad tributaria. Para realizar este ajuste entre la demanda social y la oferta de la capacidad gubernamental, resulta indispensable fortalecer la capacidad financiera del Estado, entre otras acciones. Para sobrevenir los obstáculos de ingobernabilidad, se requieren reformas multidisciplinarias: institucional, política, financiera y administrativa.²¹⁰

La reforma fiscal, como parte de los cambios en la dimensión financiera del Estado, se encaminó al incremento de la recaudación. Para ello, fue necesario: impulsar el crecimiento de la base del padrón de contribuyentes, ampliar las materias objeto de contribuciones, así como la creación de nuevos impuestos, eficientar la administración tributaria, y promover el principio de progresividad tributaria, entre otras estrategias.²¹¹

Haciendo un lado las soluciones propuestas por la gobernabilidad, otros autores se enfocaron en el desarrollo de la gobernanza dentro del mundo tributario. En una era de crisis económica, los gobiernos asumen que la gobernanza ofrece nuevos instrumentos y atractivas estrategias. Uno de los temas sensibles en la gobernanza se encuentra la política fiscal cada Estado, buscando una gobernanza tributaria. Entre los pilares de la política fiscal se encuentra el impuesto sobre la renta, el cual, como ya se ha mencionado por los autores Peters y Pierres, su incremento padece de una mayor resistencia social que aquellos impuestos

²⁰⁹ Aguilar Villanueva, Luis F., «Democracia, gobernabilidad y gobernanza», vol. 25, Conferencias Magistrales (Democracia, gobernabilidad y gobernanza, Ciudad de México: Instituto Nacional Electoral, 2020), p. 50.

²¹⁰ *Ibíd.*, p. 52.

²¹¹ *Ibíd.*, p. 53.

dirigidos al consumo. Los impuestos al consumo pueden impactar a un universo de contribuyentes más amplio que aquellos impuestos que gravan los ingresos.

Al ser un padrón de contribuyentes del ISR menor al del IVA o IEPS, por ejemplo, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributario puede resentir cierta inequidad o injusticia en el sistema tributario del ISR. Alil Álvarez Alcalá, en su obra *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México* aborda el problema de la debilidad tributaria en nuestro país y el comportamiento del fisco mexicano. Al respecto, la investigadora discurre sobre el efecto que provoca la percepción que los individuos tengan de una norma justa o injusta sobre su correspondiente cumplimiento normativo.²¹²

Como ya se mencionó, a diferencia de los impuestos al consumo que gravan indirectamente la manifestación de riqueza y que tiene una cobertura poblacional más amplia, el ISR grava directamente los ingresos y su recaudación gira en torno a un padrón cautivo y más reducido de contribuyentes regulares. El resto de la población económicamente activa que no se encuentra inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), o que estando inscritos declara un monto inferior a los ingresos realmente percibidos, perpetran la evasión fiscal. Puesto que el ISR, además de ser un impuesto directo sobre los ingresos que se aplica sobre el mismo universo de contribuyentes inscritos en el padrón, también se trata de un impuesto autodeterminativo, se presta para la elusión y la evasión fiscal. Esto impacta en la psique colectiva de los contribuyentes. Se genera una sensación generalizada de un trato injusto contra el contribuyente ya que algunos incumplidos evaden impunemente mientras que los cumplidos se someten a mayores presiones.²¹³

Además, consideramos que existe una sensación generalizada de parte de los contribuyentes en el sentido de que se les trata injustamente. El trato injusto consiste en que unos no paguen sin enfrentar castigo alguno y otros estén

²¹² Álvarez Alcalá, Alil *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México* (México, D.F.: Tirant lo Blanch, 2014), p. 90.

²¹³ *Ibidem*, p. 97.

constantemente sujetos a mayores presiones (cuando son los que cumplen, al menos parcialmente)

Esto resalta la titánica labor que tiene el Estado a través de sus poderes públicos, legislativo, ejecutivo y judicial, de vigilar que los constructos normativos del sistema tributario se apeguen a los derechos humanos. El impuesto sobre la renta constituye tiene especial relevancia en esa encomienda, particularmente en la era donde se pretende gobernar a través de la gobernanza tributaria.

Como expresan Peters y Pierres, una de las razones para la crisis fiscal del Estado tiene su origen en el decremento de los ingresos estatales: durante las décadas de los años cincuenta y sesenta del siglo XX, al verse saturados frente a sus fuentes recaudatorias, varios gobiernos buscaron diversificar las fuentes de ingresos de sus sistemas tributarios, y por ello crearon los impuestos al consumo; además, la desconfianza pública respecto al incremento de la recaudación es únicamente rebasada por la renuencia a que se reduzca el gasto público.²¹⁴ Para la gobernanza, la alteración al gasto público tiene consecuencias políticas y administrativas al mismo tiempo que se requiere una atención meticulosa a la hacienda pública.²¹⁵ En relación con los impuestos y la gobernanza, Peters y Pierres consideran que:

Los gobiernos no han sido totalmente inertes. Han comprobado que los impuestos sobre el consumo provocan menos resistencia que los impuestos sobre las rentas y, también, que las tasas y los tributos relacionados con gastos específicos son aceptables para los ciudadanos, pero el Estado aún topa con un escepticismo público sobre incrementar los ingresos.²¹⁶

Por otra parte, también resulta crucial destacar el efecto que la globalización ha tenido sobre la tributación. En el marco de la globalización, México ha sido un destino atractivo para la inversión extranjera directa. Además de la mano de obra a

²¹⁴ Guy B. Peters y Jün Pierre, «¿Por qué ahora el interés por la gobernanza?», en *La gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, ed. Agustí Cerrillo i Martínez, 1a. ed., Estudios Goberna (Madrid: Institut Internacional de Governabilitat de Catalunya, 2005), p. 40.

²¹⁵ *Ídem.*

²¹⁶ *Ídem.*

menores costos, otra de las estrategias para atraer a la inversión privada consiste en reducir los impuestos para ser un país más competitivo en esas campañas de atracción de capital privado.

Como lo destacan Peters y Pierres, la globalización ha sido acusada de ser la responsable de que los Estados pierdan control político y soberanía nacional en aras de persuadir a capital extranjero. El Impuesto sobre la Renta a través de las diversas leyes que se han promulgado, ha procurado gravar los ingresos de esta inversión privada al mismo tiempo que se establecen ciertos regímenes o modalidades fiscales específicas que la estimulen.

Ante la fuerza económica de la globalización, México se ha visto en la necesidad de celebrar tratados internacionales, en materia del impuesto sobre la renta, para combatir la erosión de la base gravable; pero al mismo tiempo que para prevenir la doble tributación. Es decir, el Estado Mexicano ha tomado medidas para prevenir la doble tributación para que su Impuesto sobre la Renta no resulte confiscatorio ni merme la capacidad contributiva, particularmente del inversionista extranjero. Así se mantiene como un destino atractivo para la inversión privada en estos tiempos de globalización. Empleando las palabras de Peters y Pierres: “la globalización se ha convertido en el principal mantra de las ciencias sociales durante los noventa y se utiliza para justificar casi todos los cambios en la política de la Europa occidental y de Norteamérica”²¹⁷.

A partir de esta premisa, entonces, algunos sostienen que la globalización ha sido la responsable de los recortes en los impuestos y la desaparición de ciertos programas públicos en materia de bienestar, además de que ha agravado la incapacidad política del gobierno para ejercer su rectoría sobre la iniciativa privada, al minimizar el control político estatal y la soberanía nacional. Se señala entonces a la globalización como la responsable de que los Estados busquen ser competitivos entre ellos mismos, bajando las tasas de sus impuestos para presentarse más atractivos ante la inversión privada.²¹⁸

²¹⁷ *Ibíd.*, p. 43.

²¹⁸ *Ídem.*

Finalmente, se debe reconocer la concepción jurídica y la económica se deben complementar con la teoría política. La gobernabilidad, gobernanza y globalización en la tributación requieren también el estudio desde la dimensión política. Precisamente entre estos elementos de la teoría política, fusionados con aquellos de la dimensión jurídica, se encuentra la legalidad y legitimación de la actuación pública.

De acuerdo con el doctor Concepción Montiel, existe una distinción entre legalidad y legitimidad. La primera hace alusión al ejercicio del poder, mientras que la segunda a la titularidad de ese poder. El poder tendrá la cualidad de legítimo si jurídicamente se encuentra fundado, pero su cualidad de legal dependerá si ese poder se ejerce conforme a las disposiciones del marco normativo que lo regula. A contrario sensu, un poder carecerá de legitimidad cuando es un mero poder fáctico sin fundamento jurídico; así como será un poder arbitrario aquél que se ejerza de una manera distinta a la prevista por las leyes.²¹⁹

De esta manera, el referido autor afirma que por legitimidad se debe entender la justicia y razonabilidad, la cual se alcanza a través del consenso de un sector relevante de la población, para que se garantice la obediencia sin violencia. Puesto que la legitimación no sólo se constituye por aquellos que respaldan al gobierno, sino además de los que oponen, la pugna contra esa legitimación surge cuando el poder se aparta de la dimensión axiológica de los grupos sociales.²²⁰

De ahí que el autor explique la crisis de legitimidad de la manera siguiente: Una crisis de legitimación surge cuando las demandas de las recompensas conforme al sistema aumentan con mayor rapidez que la masa disponible de valores, o cuando surgen expectativas que no pueden satisfacerse con recompensas conforme al sistema. Y en su base se encuentra una crisis de motivación.²²¹

²¹⁹ Luis Enrique Concepción Montiel, «Globalización, democracia y gobernanza global: perspectiva latinoamericana», s. f., p. 246.

²²⁰ Ibídem, p. 248.

²²¹ Ídem.

Como se puede apreciar de lo expuesto por Concepción Montiel, existe una clara distinción entre legitimidad y legalidad. Es decir, un poder público puede actuar conforme al principio de legalidad, pero no encontrarse legitimado.

En materia tributaria es común encontrar sectores de la población que desobedecen las normas tributarias y otros que incluso las impugnan. Respecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentran diversos casos de impugnaciones contra sus disposiciones fiscales. Cuando los contribuyentes y demás sujetos obligados de la relación jurídico-tributaria consideran que alguna o varias normas fiscales violentan sus derechos humanos y los principios a través de los cuales éstos se velan, como el caso de los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva, entonces se procede al juicio de amparo indirecto contra normas generales de carácter fiscal. Así, pueden existir normas fiscales expedidas y promulgadas con apego a la legalidad, pero carentes de legitimidad.

En lo concerniente a la gobernanza y participación ciudadana en los procesos de asuntos públicos, la materia tributaria se encuentra gravemente rezagada; e históricamente los gobiernos se han rehusado en involucrar a sus gobernados en los procesos de formulación de contribuciones. La materia tributaria representa un aspecto de los asuntos públicos altamente discriminado. El propio constituyente, al crear la facultad de la SCJN para emitir la declaratoria general de inconstitucionalidad, discriminó completa e injustificadamente a la materia tributaria. Por eso no sorprende que se relegue, de las acciones de gobernanza, a la materia tributaria.

La Oficina del Alto Comisionado de Derechos Humanos de las Naciones Unidas (ACNUDH) indica que el concepto de gobernanza hace referencia a lo siguiente:

[...] a todos los procesos de gobierno, instituciones, procedimientos y prácticas mediante los que se deciden y regulan los asuntos que atañen al conjunto de la sociedad. La buena gobernanza añade una dimensión normativa o de evaluación al proceso de gobernar. Desde la perspectiva de los derechos humanos, la gobernanza se refiere, sobre todo, al proceso mediante el cual las instituciones públicas dirigen los asuntos públicos,

gestionan los recursos comunes y garantizan la realización de los derechos humanos.²²²

El ACNUDH continúa explicando que la definición de buena gobernanza cubre las características siguientes:

[...] respeto pleno de los derechos humanos, Estado de Derecho, participación efectiva, asociaciones de múltiples interesados, pluralismo político, procesos e instituciones transparentes que rindan cuentas, un sector público eficiente y eficaz, legitimidad, acceso al conocimiento, información y educación, empoderamiento político de la población, equidad, sostenibilidad, y actitudes y valores que fomenten la responsabilidad, la solidaridad y la tolerancia.²²³

Se puede destacar, entre los elementos característicos de la gobernanza, al respeto pleno de los derechos humanos y al Estado de Derecho, a la participación efectiva, al pluralismo político, la transparencia y rendición de cuentas, la información y la educación, así como al empoderamiento político de la población. Pero en México, como en muchos otros países, la gobernanza en materia tributaria requiere un impulso mayor. Como se puede apreciar de las solicitudes de acceso a la información pública y de las iniciativas del Ejecutivo Federal así como de los dictámenes de las comisiones dictaminadoras del Congreso de la Unión y sus órganos técnicos de apoyo, existe poca información, transparencia o rendición de cuentas respecto a las consideraciones técnicas y económicas que analizaron los inicialistas y legisladores de la LISR durante el 2013. De hecho como se analizará más adelante, la exposición de motivos de la iniciativa de ley (presentada por el Ejecutivo Federal) y las consideraciones de los dictámenes por la comisión dictaminadora y del Pleno de ambas Cámaras (aprobado por el Legislativo Federal) fueron omisos en exponer los motivos o consideraciones que los condujeron a establecer límites a derechos y obligaciones fiscales expresados en cantidades

²²² Oficina del Alto Comisionado de Derechos Humanos Naciones Unidas, «Acerca de la buena gobernanza y los derechos humanos», OHCHR.

²²³ Naciones Unidas.

líquidas y porqué eligieron sus respectivos montos. Esta es una omisión clara de transparencia y rendición de cuentas en la toma de decisiones por ambos Poderes de la Unión. Cabe puntualizar que la LISR en 2013 fue propuesta cuando el Ejecutivo Federal y la mayoría en el Congreso Federal provenían de un partido político distinto al actual. La forma de aprobar (y sus carencias) los Paquetes Económicos para cada ejercicio fiscal bajo el régimen del actual partido político gobernante es similar; por lo tanto, la débil gobernanza no es exclusiva de un solo partido político, sino que es síntoma político-cultural de nuestro Estado Mexicano.

En cuanto a la participación efectiva y el empoderamiento de la población como características de la gobernanza, también se puede detectar un grave rezago institucional. En materia tributaria, no se percibe un sólido acercamiento con los destinatarios de la norma. Y aunque una aproximación con todo el universo de contribuyentes del ISR pudiera parecer imposible, ni siquiera se perciben esfuerzos institucionales que busquen un diálogo sistematizado. Las audiencias públicas legislativas, las prácticas de gobierno abierto o de parlamento abierto parecen escapar el ámbito tributario. Algunas entidades federativas incluso abiertamente cierran las puertas a la participación ciudadana en materia tributaria. Un claro ejemplo de ello es la Ley de Participación Ciudadana del Estado de Baja California que niega el sometimiento a plebiscito aquellos actos de índole tributaria-fiscal²²⁴ o a referéndum aquellas normas en materia tributaria-fiscal²²⁵. Lo que, hasta cierto grado, sería entendible debido a una posible afectación a los ingresos públicos.

Esta restricción de importantes elementos de la gobernanza respecto de la materia tributaria es grave y exige una mayor responsabilidad por parte de los Poderes del Estado en esta materia. Si el constituyente permanente discrimina la materia tributaria de la declaratoria general de inconstitucionalidad, si el Ejecutivo Federal relega la participación ciudadana efectiva y el empoderamiento de la población en materia tributaria, si el Legislativo omite establecer un diálogo

²²⁴ Poder Legislativo del Estado de Baja California, «Ley de Participación Ciudadana del Estado de Baja California» (2001), Artículo 18, fracción III.

²²⁵ *Ibidem*, Artículo 28, fracción I.

sistemático mediante prácticas de parlamento abierto con los contribuyentes, y si los mecanismos de participación ciudadana reconocidos por la ley prohíben asuntos tributarios y fiscales, entonces el compromiso de crear normas tributarias justas es aún mayor y más delicado.

La propia Oficina del ACNUDH ha manifestado que la buena gobernanza tiene como elemento característico el Estado de Derecho. Al crear normas tributarias como las previstas en la LISR, el legislador debe velar por el respeto al Estado de Derecho. Como ya se expuesto en este trabajo, existen diversos humanos tributarios, entre ellos el derecho a la propiedad y el derecho al mínimo vital. Ambos velan por la subsistencia de la persona y su dignidad humana. Sin la garantía de estos derechos humanos, no se pueden ejercer otros. Estas necesidades básicas de toda persona, que los iusnaturalistas denominan derechos humanos y en el coloquio iuspositivista usualmente llaman derechos fundamentales, son indispensables para la subsistencia del individuo. De ahí la urgencia de su protección. Cuando las disposiciones fiscales, como las de la LISR, establecen un impuesto ruinoso, es decir una contribución confiscatoria, se violan estos derechos humanos tributarios y se vulnera el Estado de Derecho.

Existen diversas posturas de la teoría política que estudian el debate entre el Estado Constitucional de Derecho y el Estado Democrático de Derecho. Algunos de estos filósofos contemporáneos y estudios de la teoría política buscan alternativas eclécticas para superar los dilemas planteados por lo que llaman constitucionalismo democrático o democracia constitucional. Pedro Sánchez Ugarte, en su obra *La democracia constitucional. Una radiografía teórica*, expone su tesis de precondiciones y condiciones de la democracia. Para ello, explica algunas tensiones de las que se destacan algunas para el presente trabajo: la tensión la justificación de algunos derechos como límites a la autonomía; la tensión de la pertinencia de distinguir entre dos fuentes de legitimidad de las decisiones; y la tensión por un control jurisdiccional de constitucionalidad moderado.

En cuanto a la tensión relativa a la justificación de algunos derechos como límites a la autonomía política, se menciona lo siguiente. Salazar Ugarte discrepa de la afirmación de Dworkin relativa a que todos los derechos fundamentales sean

triunfos sobre la democracia; y también discrepa de Ferrajoli quien asevera que la democracia tiene una dimensión sustancial.²²⁶ Salazar Ugarte explica que el coto vedado planteado por Garzón Valdez únicamente se justifica, en el ámbito democrático, cuando ese coto vedado contiene las precondiciones y las condiciones requeridas para una democracia.²²⁷ Si Salazar Ugarte considera que, desde el punto de vista democrático, el coto vedado se justifica únicamente cuando éste se refiere a las precondiciones y condiciones para la democracia, entonces los derechos fundamentales como el derecho humano al mínimo vital y el de la propiedad, ambos necesarios para la subsistencia y la dignidad humana constituyen esas precondiciones y condiciones para vivir en un sistema democrático.

Por tal motivo, Salazar Ugarte destaca que no todos los derechos fundamentales deben formar parte del coto vedado, solamente aquellos derechos de libertad que constituyen vínculos para la autonomía de los ciudadanos; y señala como ejemplo que si se quiere establecer una forma de gobierno democrática, el derecho a la subsistencia y el derecho a la educación deben formar parte de lo que Ferrajoli denomina la esfera de lo indecible.²²⁸ Ahora bien, determinar con precisión cuáles son los derechos fundamentales que constituyen auténticas precondiciones lógico-jurídicas para la existencia de un sistema democrático es uno de los aspectos centrales de la tesis de precondiciones democráticas planteada por Salazar Ugarte. Precisamente los derechos humanos tributarios representan genuinas precondiciones para que las personas y la sociedad cuenten con la autonomía política de la democracia.

Respecto de la tensión la pertinencia de distinguir entre las dos fuentes de legitimidad de las decisiones, a continuación se comparten algunos aspectos. En lo concerniente a la toma de decisiones, Salazar Ugarte indica que existe una tensión entre dos fuentes de legitimidad, que son la legitimidad sustancial y la legitimidad

²²⁶ Pedro Salazar Ugarte, *La democracia constitucional: una radiografía teórica*, Segunda reimpresión, Sección de obras de Política y derecho (México: Fondo de Cultura Económica : Instituto de investigaciones jurídicas-UNAM, 2011), p. 265.

²²⁷ *Ídem*.

²²⁸ *Ibidem*, p. 265-266.

formal.²²⁹ El jurista continúa explicando que la valoración de la legitimidad sustancial necesariamente requiere de un parámetro de legitimidad constitucional; mientras que la legitimidad formal tiene como parámetro de valoración a la legitimidad democrática.²³⁰ El autor recapitula que la posibilidad de los procedimientos democráticos solamente se garantiza mediante la vigencia de las precondiciones y condiciones para la democracia; y reitera que el contenido de las decisiones, el qué cosa que materialmente contienen las decisiones, reflejan la valoración de un parámetro de legitimidad constitucional y no de legitimidad democrática.²³¹ Cabe destacar que algo similar rescata Burgoa Toledo de Ferrajoli cuando refiere que, en su libertad configurativa, el legislador tiene un poder constitutivo, pero no un poder decisional, pues este último solamente corresponde al constituyente.²³² Si la legitimidad sustancial del *qué cosa* se tutela se pretende valorar mediante un parámetro constitucional, entonces el principio de proporcionalidad tributaria y los derechos humanos tributarios conexos a ese principio gozan de esa legitimidad sustancial; lo cual también se correlaciona con el poder decisional que ejerce el constituyente. Mientras que la norma tributaria desproporcional de la LISR (la que establece límites fiscales con cantidades líquidas), que se crea en virtud del poder constitutivo del legislador, solamente goza de la legitimidad formal.

En lo concerniente a tensión por un control jurisdiccional de constitucionalidad moderado, Salazar Ugarte destaca la necesidad de limitar el papel que desempeñan los jueces constitucionales a efecto de prevenir que éstos, en su labor de garantes del gobierno de las leyes incluso con la función de legislador negativo, muten a un rol de gobernantes.²³³ Por ejemplo, el activismo judicial realizado por la Corte Constitucional colombiana ha sido objeto de críticas por desempeñar un rol de legislador positivo debido a "las modificaciones efectuadas a

²²⁹ *Ibidem*, p. 268-269.

²³⁰ *Ídem*.

²³¹ *Ibidem*, p. 269.

²³² Carlos A. Burgoa Toledo, *La libertad legislativa*, 1a. ed. (Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2023), p. 161-162.

²³³ Salazar Ugarte, *La democracia constitucional*, p. 272.

las leyes por medio de las cuales, orden la imposición de un efecto no previsto por el legislador."²³⁴ Sin caer en el extremo del activismo judicial en su calidad de legislador positivo que desempeña la Corte Constitucional colombiana, el rol de la Suprema Corte mexicana debería fortalecerse. De hecho, la SCJN se pronunciado a favor de la constitucionalidad de diversas normas fiscales del Legislativo que fueron iniciadas por el Ejecutivo, convalidando disposiciones que varios siguen pugnado de inconstitucionales.

En la presente tesis doctoral se enuncian algunos ejemplos como los relativos a los límites a las deducciones autorizadas y a las deducciones personales, o el alcance de las obligaciones previstas en las Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal. Algunos otros criterios del Poder Judicial de la Federación no son objeto del presente estudio, pero también han sido polémicos por la postura de la Corte mexicana a favor del Legislativo y el Ejecutivo, como la tesis jurisprudencial PR.A.CN. J/37 A (11a.) con registro digital 2027745 emitida por Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Norte en la Ciudad de México el 23 de agosto de 2023, en la que se resuelve que se cuantificaran en UMA incluso aquellas pensiones del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) otorgados antes de la entrada en vigor de la reforma constitucional mediante la que se desindexó el salario mínimo como medida de referencia.²³⁵ Este criterio jurisprudencial revela una tendencia a favor del Ejecutivo y el Legislativo en perjuicio de los trabajadores mexicanos al servicio del Estado.

Además, el procedimiento de designación de ministros y ministras de la SCJN mediante el que el Titular del Ejecutivo Federal propone una terna al Senado de la República (usualmente con mayoría del partido político gobernante en el Ejecutivo) , y si ésta ni una segunda terna se aprueba el Presidente de la República designa directamente al ministro o ministro que ocupará la vacante, es un mecanismo que

²³⁴ Germán Alfonso López Daza, «El juez constitucional colombiano como legislador positivo: ¿un gobierno de los jueces?», *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Núm. 24 (1 de enero de 2011), p. 178.

²³⁵ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis PR.A.CN. J/37 A (11a.), No. Registro digital: 2027745 (Instancia: Plenos Regionales 24 de agosto de 2023).

históricamente ha generado cierta influencia del Poder Ejecutivo sobre el Poder Judicial. Así que la autonomía de los jueces constitucionales respecto del Ejecutivo tampoco se encuentra garantizada. Esto se comenta en relación con la consternación expresada por Salazar Ugarte relativa a que los jueces constitucionales encargados de velar por el gobierno de las leyes no se conviertan ellos mismos en gobernantes. En el contexto de la realidad mexicana eso podría encontrarse lejano a ser un riesgo o peligro inminente.

Por otra parte, José Fabián Ruiz Valerio en su libro titulado *¿Democracia o Constitución? El debate actual sobre el Estado de derecho* también trata aspectos similares de teoría política. Se coincide con la postura de Ruiz Valerio consistente en que "el constitucionalismo democrático no resulta incompatible con la rigidez constitucional, pero debe ser una rigidez que profundice el diálogo y la discusión interpersonal, al tiempo que permita a las generaciones posteriores adoptar sus propias decisiones si así lo desean"²³⁶. Y en México se podría afirmar que sí sucede así: la rigidez constitucional no excluye al constitucionalismo democrático.

El problema es que en la práctica no siempre se cumple con uno de los requisitos que propone Ruiz Valerio. Este requisito es 'el diálogo y la discusión interpersonal'. Puesto que vivimos en una democracia representativa, habrá quienes argumenten que vivimos en una democracia 'el pueblo sabio' (aún con los retos en materia de educación para la población) ha sabido elegir a sus representantes populares para el Congreso de la Unión y para las legislaturas locales. Y argüirían que si en México se reforma la Constitución Federal es gracias al consenso de la mayoría calificada que conformarían las dos terceras partes de los integrantes en cada Cámara (de Diputados y de Senadores de la República), así como al menos la mitad más uno de las legislaturas en las entidades federativas. Pero en un México donde no es raro que en las elecciones el partido en el poder triunfe con una mayoría avasallante en cada una de las instancias señaladas,

²³⁶ José Fabián Ruiz Valerio, *¿Democracia o constitución? el debate actual sobre el estado de derecho*, 1. ed, Colección Argumentos 82 (Monterrey, Nuevo León: Escuela de Graduados en Administración Pública y Política Pública, Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey : Distribuciones Fontamara, 2009), p. 210.

difícilmente surgirá 'el diálogo y la discusión interpersonal'. Son hechos notorios que a través de la historia del México contemporáneo, diversas iniciativas y reformas se han aprobado *'al vapor'*, de manera *express*, sin mayor profundidad en el debate. Si la mayoría parlamentaria pudiera hacerlo, incluso aprobaría iniciativas y reformas sin siquiera respetar los plazos para que la oposición estudie y analice los alcances del texto normativo que deberá votar. De hecho, tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación donde iniciativas y reformas se han declarado inconstitucionales porque violentan ese principio democrático de la oposición; y este fenómeno se suscita en las entidades federativas también, no sólo el Congreso de la Unión. Un ejemplo de ello, en materia fiscal, lo encontramos en la tesis PC.XV. J/5 A (10a.) con registro digital 2007742 mediante la que se resolvió que la dispensa de trámite por urgencia indebidamente motiva produce una violación al procedimiento legislativo que provoca la invalidez de la norma aprobada puesto que esa violación trastoca los principios democráticos.²³⁷

También se coincide con Ruiz Valerio que el coto vedado o la esfera de lo indecible constituye una visión paternalista que restringe la autonomía de las generaciones futuras para autodeterminarse.²³⁸ El citado autor también puntualiza que el Estado de derecho y la democracia se apoyan mutuamente, ya que el primero establece limitaciones institucionales, que si bien no pueden impedir que las generaciones futuras trastoquen derechos fundamentales, al menos sí pueden dificultar esa transgresión.²³⁹ Más, ¿acaso no es esa restricción la restricción que se ha implementado con las organizaciones, las instituciones, los sistemas y los tratados producidos por la comunidad internacional? Las declaraciones de derechos humanos, su característica de progresividad (y no regresividad), los tratados internacionales, los sistemas regionales de derechos humanos (incluidas las convenciones, las comisiones y las cortes internacionales) son una forma de 'limitaciones institucionales' supranacionales (y a veces parecerían

²³⁷ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis PC.XV. J/5 A (10a.), No. Registro digital: 2007742 (Instancia: Plenos de Circuito octubre de 2014).

²³⁸ Ruiz Valerio, *¿Democracia o constitución?*, p. 211.

²³⁹ *Ídem.*

metaconstitucionales) que efectivamente intentarían realizar una 'función negativa' (aunque se complica la coercitividad de las sentencias de las Cortes internacionales debido a la soberanía de cada Estado Parte) en aras de cumplir con esa 'función positiva' de la que habla Ruiz Valerio.

Sin embargo, estas 'limitaciones institucionales' no se delimitan exclusivamente a limitaciones de forma, sino también de fondo; porque la doctrina jurisprudencial de la Corte Interamericana, por ejemplo, resuelve de fondo respecto a las violaciones a los derechos humanos y de manera integral declara que un Estado Parte fue o no Internacionalmente Responsable de esas violaciones. Entonces esas 'limitaciones institucionales' supranacionales y a veces hasta metaconstitucionales (dependiendo de cómo asuma cada Estado Parte la doctrina jurisprudencial interamericana conforme a su constitución) son también de fondo y no de forma. Es decir, una especie de coto vedado o de esfera de lo indecible. Aunque si damos un paso hacia atrás, también se podría argumentar, en el otro sentido, que fueron las generaciones pasadas de cada Estado Parte las que decidieron suscribirse a esos sistemas y convenciones internacionales, por lo que sus generaciones futuras podrán retirarse de ellos, acreditando, a su vez, la vigencia del constitucionalismo democrático.

Ruiz Valerio concluye, similar a Salazar Ugarte, que existe esa discusión para el consenso sobre lo que este último llama '*el qué cosa*' o '*el contenido*', y que el primero refiere como '*esos límites*' o '*los derechos que deseamos proteger*'²⁴⁰. Si se propugna por ese constitucionalismo democrático o la democracia constitucional, dependiendo la perspectiva adoptada, entonces ese coto vedado, esa esfera de lo indecible, o esas precondiciones o condiciones de la democracia, esos límites o derechos que deseamos proteger, tendrán que cubrir los derechos humanos tributarios como el derecho a la propiedad, el derecho al mínimo vital y el derecho a contribuir al gasto público en apego a su propia capacidad económico-contributiva.

En otro orden de ideas, Joseph Raz en su obra *El Estado de derecho y su virtud* sostenía que para la existencia de un Estado de derecho se debía garantizar

²⁴⁰ Ruiz Valerio, p. 212.

una serie de principios²⁴¹. Estos principios son los siguientes: a) Todas las disposiciones jurídicas deben ser prospectivas, abiertas y claras; b) Las disposiciones jurídicas deben ser relativamente estables; c) El establecimiento de disposiciones jurídicas particulares debe ser guiado por disposiciones jurídicas abiertas, estables y generales; d) La independencia del poder judicial tiene que ser garantizada; e) Los principios de la justicia natural tienen que ser observados; f) Los tribunales deben tener poderes de revisión sobre la implantación de los otros principios; g) Los tribunales deben ser fácilmente accesibles; y h) A los órganos de prevención criminal dotados de discrecionalidad no se les debe permitir pervertir el derecho. Toda vez que esta tesis doctoral no aborda particularmente la materia penal, no se atenderá el último de los principios enlistado con el inciso h).

En materia fiscal y respecto de las disposiciones de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites que utilizan cantidades líquidas se considera conveniente analizar si en verdad se cumplen con esos principios del Estado de derecho sostenidos por Joseph Raz. En primer lugar, se debe destacar que uno de los principales vicios de las disposiciones estudiadas en el presente trabajo precisamente radica en que el legislador, al anclar las limitaciones de derechos y cargas fiscales con cantidades líquidas, no consideró el peligro ocasionado por las distorsiones económicas del efecto inflacionario. Por lo tanto, se puede inferir que estas disposiciones no cumplen con el principio del Estado de derecho que exige que las disposiciones jurídicas sean prospectivas ni abiertas.

En segunda instancia, se debe tener en cuenta que al establecer límites a los ingresos y deducciones (entre otras cuestiones) en cantidades líquidas desactualizadas conforme a la inflación, se altera el procedimiento para determinar la manifestación de riqueza (por cierto ficticia o inexistente) de la base gravable necesaria para calcular el impuesto. Al alterarse el cálculo de la base gravable por disposiciones que no reconocen debidamente el efecto inflacionario, se genera un

²⁴¹ Joseph Raz, «El Estado de Derecho y su virtud», en *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Primera Edición, Sociología y Política (México: Siglo XXI Editores, S.A. de C.V.; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2002), p. 20-25.

ecosistema fiscal inestable. Por lo anterior, estas disposiciones tampoco cumplen con el principio que exige que las disposiciones jurídicas sean relativamente estables. Aunado a lo anterior, cabe destacar que la materia fiscal es una de las ramas del derecho que padece mayores cambios durante cortos periodos. Y aunque las normas de todas las materias del derecho pueden ser objeto de modificaciones, las normas materia fiscal se encuentran más inestables en comparación al resto.

En tercer lugar, es importante resaltar las polémicas e impugnaciones que se han ventilado ante la SCJN con motivo de las violaciones al principio de legalidad tributaria (en sus modalidades de principio de reserva de ley y de subordinación a la jerarquía normativa) que han sido provocadas por las Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal. Y aunque la Corte mexicana se ha pronunciado tanto por la inconstitucionalidad o constitucionalidad de estas Reglas de RMF, las violaciones persisten por obligaciones fiscales que deberían estar previstas en ley y no este tipo de reglas generales de carácter administrativo. Esto conlleva a que el principio del Estado de derecho que exige el establecimiento de disposiciones jurídicas particulares guiado por disposiciones jurídicas abiertas, estables y generales no se cumpla en todos los casos. Las Reglas de la RMF han llegado a establecer obligaciones adicionales relacionadas con los elementos esenciales de las contribuciones que solamente podrían regularse a rango de ley.

Respecto del principio del Estado de derecho que exige que la independencia del poder judicial deba ser garantizada, se tiene que reconocer que se cumple parcialmente. No se puede aseverar que en México se cumpla totalmente con este principio porque, como se ha expuesto en este trabajo, el procedimiento de designación de ministras y ministros de la SCJN conlleva la propuesta de ternas por el Presidente de la República de las cuales deberá elegir el Senado por mayoría; y en caso de un impase será el propio Titular del Poder Ejecutivo quien realice directamente la designación. Además, históricamente los ministros de la Corte se han encontrado cercanos al círculo del Presidente en turno o al anterior. Por lo tanto, se dificultaría asegurar la independencia del Poder Judicial aunque sí se debe reconocer que ante la usual mayoría parlamentaria del partido político gobernante del Ejecutivo en turno, el Poder Judicial representa el de mayor contrapeso en el

equilibrio y separación de Poderes de la Unión. Como se ha advertido, en materia tributaria la SCJN ha emitido pronuncios que han despertado cuestionamientos sobre la afectación a principios, garantías y derechos consagrados en la Constitución Federal. Varias de estas resoluciones se relacionan con cuestiones que afectan la base gravable del ISR y se ignora el principio de proporcionalidad, ambos elementos estudiados en la presente investigación.

En relación con el principio del Estado de derecho que exige que los principios de justicia natural sean observados, también hay un cumplimiento parcial. Aun cuando la reforma constitucional del año 2011 amplió la protección de los derechos humanos por parte del Estado Mexicano y complementó el paradigma de supremacía constitucional con el paradigma de supremacía de los derechos humanos, gracias al principio pro persona, a la interpretación conforme y su bloque constitucional (que en México toma la forma de control de parámetro de regularidad constitucional), existe un largo camino por recorrer antes de aseverar que los principios de la justicia natural son observados. Algunos derechos humanos requieren de una labor de interpretación y de hermenéutica jurídica por los jueces constitucionales para que puedan ser garantizados. La falta de una positivación expresa permite que incluso las interpretaciones de la Suprema Corte se mantengan omisas en pronunciarse con mayor profundidad en la protección de esos derechos. Un ejemplo claro de lo anterior son los criterios de la SCJN relativos al derecho humano al mínimo vital y el derecho a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económico-contributiva que se vinculan con las disposiciones fiscales de la LISR aquí revisadas.

En lo concerniente al principio del Estado de derecho que exige que los tribunales deben tener poderes de revisión sobre la implantación de los otros principios, se puede afirmar que sí existe un cumplimiento de éste en México. Pero en lo que respecta del principio del Estado de derecho que exige que los tribunales sean fácilmente accesibles, el Estado Mexicano no cumple con éste, o en el escenario más optimista sugerir que se cumple parcialmente. La SCJN y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) han realizado un esfuerzo por llevar la justicia digital a los gobernados. En la justicia administrativa, además del juicio en

línea se ha creado el juicio de resolución de fondo para facilitar el acceso al administrado. Sin embargo, la cultura litigiosa en México no es como en países más avanzados y el ciudadano ordinario que no tiene capacidad económico-contributiva para pagar impuestos se verá forzado a pagar los honorarios de su defensa fiscal.

En materia fiscal en general y en el tema que atañe a esta investigación en particular, se puede concluir que en México no se cumple con los principios necesarios para el Estado de derecho que postula Joseph Raz. Lo anterior, con base en el análisis y la ponderación de las condiciones en los que se encuentran las normas tributarias y la justicia fiscal en nuestro país. El vínculo existente entre el Estado de Derecho y el efecto de la inflación sobre las cantidades nominales monetarias contenidas en las disposiciones de la LISR se explica con mayor detalle en el apartado 4.2. *Efecto del costo de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales* del Capítulo Cuarto del presente trabajo.

2.3. Defensa contra normas tributarias desproporcionales

A pesar de que existen diversos de medios de defensa en materia fiscal, varios de ellos van dirigidos a la impugnación de ciertos actos de autoridad administrativa o judicial. Los principales medios de defensa en materia fiscal son el recurso administrativo (usualmente denominado recurso de revocación), el juicio contencioso administrativo (comúnmente identificado como juicio de nulidad) y el juicio de amparo en materia fiscal.

Existen algunas diferencias entre el juicio de amparo y los otros medios de defensa. Por ejemplo, en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad la intención es no incurrir en la hipótesis descriptiva de la norma, de lo contrario, se aplicaría la consecuencia prescriptiva; mientras que en el juicio de amparo, se busca no incurrir en la consecuencia jurídica, ya que se debe formar parte previamente de la porción descriptiva para legitimar la impugnación del efecto prescriptivo (que es lo único impugnabile en el juicio de amparo).²⁴² Burgoa Toledo lo explica así:

²⁴² Carlos A. Burgoa Toledo, *Procedimientos y defensa fiscal*, 2a. ed. (México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021), p. 312.

El antecedente es la base de la impugnación del recurso de revocación y juicio de nulidad (pues, no se desea el consecuente), en tanto que, en amparo, el elemento de combate principal es el consecuente previo acreditamiento -real o inminente- del antecedente.²⁴³

En el caso de la de defensa de normas tributarias desproporcionales, la impugnación se debe realizar por la vía del juicio de amparo indirecto. Las normas de la LISR objeto de la presente investigación establecen derechos y cargas tributarios (tanto sustantivos como adjetivos) mediante el uso de límites con cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario. Como ya se ha expuesto, si esas cantidades líquidas se encuentran desactualizadas conforme a la inflación, no se encuentran acorde a su valor real y, por ende, resultan desproporcionales. Consecuentemente, si una norma establece derechos y cargas fiscales que resultan desproporcionales, entonces esa norma fiscal transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 41 de la Constitución Federal.

Lo anterior se traduce en una norma inconstitucional impugnable a través del juicio de amparo indirecto. Puesto que la oportunidad para la presentación de la demanda y el cómputo de su plazo varía según la naturaleza de la norma, se debe identificar si la norma es de carácter autoaplicativo o heteroaplicativo. En materia fiscal no es raro que existan normas de ambos caracteres. Las normas autoaplicativas vinculan a su destinatario desde el momento de su entrada en vigor, con un plazo de impugnación de treinta días a partir del día siguiente de dicho inicio de vigencia; mientras que el perjuicio del gobernado por las normas heteroaplicativas requieren de un primer acto de aplicación de la norma, con un plazo de quince días contados a partir del día siguiente de éste.²⁴⁴

²⁴³ *Ídem*.

²⁴⁴ *Ibídem*, p. 316.

2.3.1. El amparo indirecto contra normas generales

Como lo hace notar García Ochoa, el juicio de amparo es un medio de defensa extraordinario contra normas generales o actos u omisiones de autoridad (o particulares ejerciendo funciones de la autoridad) que violen derechos humanos y las garantías consagradas para su tutela. Insiste en que resulta impráctico adentrarse en el debate sobre si el amparo es un juicio, un recurso o un proceso constitucional y señala que el legislador ya lo definió como juicio en la ley de la materia.²⁴⁵ Entre las notas distintivas que destaca García Ochoa sobre el juicio de amparo, se incluye la relativa a los tipos de control que éste ejerce: el de constitucionalidad, el de convencionalidad y el de legalidad. También habla sobre la procedencia del amparo: contra normas generales, actos u omisiones de autoridad y, como novedad, se incluyen actos de particulares que hubiesen realizado ejerciendo atribuciones de la autoridad.²⁴⁶

Por otra parte, sintetiza los elementos que constituyen el bloque de constitucionalidad, que es el catálogo de derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Este bloque de constitucionalidad, aunado a las características de interdependencia e indivisibilidad de los derechos humanos y al principio *pro persona*, sirve para la interpretación de las normas relativas a derechos humanos.²⁴⁷

La Ley de la Impuesto sobre la Renta establece obligaciones fiscales que contienen ciertos parámetros expresados en cantidades fijas que no se han actualizado desde 2014 que entró en vigor esta Ley. En virtud de que la presente investigación tiene entre sus objetivos específicos analizar la relación entre el impacto de esta desactualización de obligaciones fiscales y los derechos humanos de los contribuyentes y demás sujetos obligados, es pertinente identificar los medios de defensa que estos tendrían para hacer valer sus derechos.

²⁴⁵ Cisneros García y García Ochoa, *Derechos humanos y amparo en materia administrativa*, p. 89.

²⁴⁶ *Ibíd.*, p. 91.

²⁴⁷ *Ibíd.*, p. 92.

Cisneros García recuerda que el amparo indirecto procede contra normas generales y que estas pueden ser autoaplicativas o heteroaplicativas. También menciona que es importante identificar de cuál tipo de norma se trata, puesto que eso determinará el momento en el que se presenta la impugnación. Las normas autoaplicativas se individualizan con su mera entrada en vigor, sin necesidad de se cumpla condición alguna; mientras que las heteroaplicativas requieren de algún acto concreto para que esa norma se pueda individualizar.²⁴⁸

Previo a la reforma de la Ley de Amparo, se establecía el amparo contra leyes; pero una vez que se reformó aquélla, el legislador estableció el amparo contra normas generales, proporcionando una descripción para cada tipo de estas. El autor también compila ciertas tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Entre estas, destaca el concepto de individualización incondicionada, para determinar si se trata de una norma autoaplicativa o no. A contrario sensu, si disposición normativa prevé una condicionante para su individualización, entonces se está ante la presencia de una norma heteroaplicativa.²⁴⁹

Las disposiciones fiscales, debido a su naturaleza, pueden ser tanto autoaplicativas como heteroaplicativas. La Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor en enero de 2014 y si todas sus normas fuesen autoaplicativas, cualquier impugnación vía juicio de amparo resultaría improcedente por extemporaneidad. Sin embargo, no es el caso; esta Ley contiene diversas normas que requieren la concreción de acto concreto para su individualización. Estas normas son heteroaplicativas y, por ende, pueden impugnarse por la vía del amparo indirecto. Si alguna de estas normas heteroaplicativas transgrede derechos humanos con motivo de la desactualización de las cantidades nominales, entonces forma parte de esta investigación. Como lo advierten Aguinaco Gómez Mont y León Villarreal, distinguir entre normas autoaplicativas y heteroaplicativas no sólo identifica el origen

²⁴⁸ *Ibíd.*, p. 247.

²⁴⁹ *Ibíd.*, p. 248.

de la transgresión sino también conlleva una distinción procesal en lo que corresponde a los plazos para la presentación de la demanda.²⁵⁰

Por su parte, Andrés Noel Sánchez Hernández, en su capítulo de libro titulado *El juicio de amparo indirecto y la ponderación en la colisión de derechos humanos* de la obra colectiva *El juicio de amparo en materia fiscal*, realiza algunas precisiones al respecto de los plazos para normas autoaplicativas y heteroaplicativas. Sánchez Hernández coincide en que la norma autoaplicativa se entenderá consentida por su destinatario, cuando siendo controvertible desde su entrada en vigor, el gobernando no la hubiere combatido dentro del plazo correspondiente; sin embargo, el citado autor también advierte que si la norma de origen autoaplicativa se encuentra sujeta a control constitucional o convencional con motivo de su primer acto de aplicación, entonces no se considerará que ésta fue consentida por su destinatario.²⁵¹ Esto lo lleva a concluir que, hasta cierto grado, resulta irrelevante el tipo de norma al momento de su entrada en vigor puesto que el momento crucial es el de su primer acto de aplicación para iniciar el cómputo del plazo de presentación de demanda del juicio de amparo indirecto.²⁵² Cabe señalar que algunos abogados en la práctica han sostenido la misma postura que Sánchez Hernández en relación con el primer acto de aplicación como el momento procesal oportuno para el inicio del plazo.

Dionisio J. Kaye enuncia aquellas fuentes del derecho que debe tener a su consideración quien pretenda tramitar el juicio de amparo. Entre estas, Kaye enlista: la Constitución Federal, los tratados internacionales de los que México sea parte, la propia Ley de Amparo, la Ley Orgánica del Poder Judicial del Estado, el Código Federal de Procedimientos Civiles, las leyes vinculadas (como el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta), los acuerdos del Pleno de la SCJN y de los Plenos de los

²⁵⁰ Andrés Aguinaco Gómez Mont y Juan Carlos León Villarreal, «El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente», en *El juicio de amparo en materia fiscal* (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021), p. 190.

²⁵¹ Sánchez Hernández, Andrés Noel, «El juicio de amparo indirecto y la ponderación en la colisión de derechos humanos», en *El juicio de amparo en materia fiscal* (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021), p. 111.

²⁵² *Ídem.*

Tribunales de Circuito, así como la jurisprudencia y tesis aisladas correspondientes al asunto que se analiza.

Sin embargo, el mismo autor advierte que para la procedencia del juicio de amparo, es primordial que se logre acreditar el interés jurídico del quejoso.

Debemos indicar en nuestra demanda que tenemos interés jurídico en el asunto. No debemos olvidar que, para promover el juicio de amparo indirecto fiscal, tenemos que tomar muy en cuenta que el Quejoso le afecta el cumplimiento de la ley respectiva, es por esa razón que el promovente debe manifestar en su demanda, que tiene interés jurídico.²⁵³

Como uno de los medios de defensa ante una posible transgresión a los derechos humanos, es importante destacar la necesidad el interés jurídico en la demanda de amparo indirecto. De lo contrario, ese juicio no procedería. Además, para la elaboración de la demanda del juicio de amparo también se debe tener en cuenta la cuidadosa formulación de los conceptos de violación. Luis Ángel Parra Ortiz, en su libro *Compendio de derecho procesal administrativo*, señala que la SCJN ya se ha pronunciado al respecto de los requisitos lógicos y jurídicos que deben reunir los conceptos de violación; y que éstos deben ser “la relación razonada que el quejoso establece entre los actos de las autoridades y los derechos humanos que estime violados para demostrar jurídicamente la contravención de éstos.”²⁵⁴ En la tesis 3a./J. 6/94 con registro digital 206632, de rubro CONCEPTOS DE VIOLACION. REQUISITOS LOGICOS Y JURIDICOS QUE DEBEN REUNIR, emitida en la Octava Época por la otra Tercera Sala de la SCJN, se resolvió que el concepto de violación “debe ser un verdadero silogismo, siendo la premisa mayor los preceptos constitucionales que se estiman infringidos; la premisa menor, los actos reclamados; y la conclusión la contrariedad entre ambas premisas.”²⁵⁵

²⁵³ Kaye, «Introducción al Impuesto sobre la Renta (ISR)», p. 545.

²⁵⁴ Ángel Luis Parra Ortiz, *Compendio de derecho procesal administrativo*, 4a ed. (México: Editorial Porrúa, 2022), p. 249.

²⁵⁵ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 3a./J. 6/94, No. Registro digital: 206632 (Instancia: Tercera Sala marzo de 1994).

2.3.2. La impugnación contra disposiciones con cantidades líquidas de la LISR

Las leyes tributarias suelen establecer disposiciones que pueden ser autoaplicativas o heteroaplicativas. En el caso de la actual LISR mexicana, su entrada en vigor inició a partir del 1o. de enero del año 2014. Para impugnar por la vía del juicio de amparo indirecto contra normas de carácter autoaplicativo, el plazo previsto por la ley en la materia es de treinta días. Así lo estipula la fracción I del artículo 17 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²⁵⁶ Es decir que a finales de enero del 2014 feneció el plazo para que los sujetos pasivos de la LISR impugnasen la constitucionalidad de aquellas disposiciones que establecen derechos y obligaciones fiscales utilizando límites con cantidades nominales monetarias.

En el supuesto de que las normas tributarias sean de carácter heteroaplicativo, la misma Ley de Amparo en sus artículos 17 y 18 prevén el plazo genérico de 15 días, el cual se iniciará a computar a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación al quejoso del acto o resolución, haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución.²⁵⁷ En estos casos, aún existe la posibilidad jurídica para el contribuyente de presentar la demanda de juicio de amparo indirecto a partir del primer acto de aplicación de la norma tributaria heteroaplicativa. Es decir, si alguna disposición fiscal que establezca derechos u obligaciones fiscales mediante el uso de límites con cantidades líquidas se aplica al sujeto pasivo por primera ocasión, éste todavía tiene la oportunidad de impugnar su inconstitucionalidad. Un ejemplo de este supuesto mencionado podría ser aquel contribuyente que por primera se le aplicará el ahora derogado primer párrafo del artículo 111 de la LISR que fija el límite de dos millones de pesos de ingresos durante el ejercicio fiscal inmediato anterior a efecto de poder tributar bajo el régimen fiscal del RIF.

²⁵⁶ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos» (2013), Artículo 17, fracción I.

²⁵⁷ *Ibidem*, Artículos 17 y 18.

El amparo indirecto es la vía idónea contra disposiciones con cantidades líquidas de la LISR. Otros mecanismos o instrumentos de control constitucional no resultarían procedentes. Por ejemplo, la acción de inconstitucionalidad ya no procedería porque las minorías parlamentarias (por mencionar alguna de las partes facultada para presentar esa demanda ante la SCJN) no tramitó lo conducente en su momento al momento de la aprobación de la LISR (en diciembre de 2023).

En el supuesto de la controversia constitucional, este medio de control constitucional no procedería porque la inconstitucionalidad de las disposiciones de la LISR analizadas no implica una invasión de esferas competenciales entre un poder del Estado y otro, o entre un orden de gobierno y otro. Aunque en el caso de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), el Ejecutivo Federal sí podría estar transgrediendo el principio de reserva de ley. Pero difícilmente surgiría una controversia constitucional porque esta invasión de esfera competencia del Ejecutivo Federal sucede con el beneplácito del Legislativo, independientemente del partido político gobernante. Además, la jurisprudencia mexicana también demuestra que la expedición de estas disposiciones cuenta con la venia de la SCJN.

Al respecto, la Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal 4 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en su obra *Temas controversiales en materia fiscal* abordó el tema dentro de su apartado titulado ‘La Resolución Miscelánea Fiscal como instrumento para diluir la división de poderes’. Entre sus señalamientos, la obra denuncia que la convalidación jurisprudencial por la SCJN de estas reglas de carácter general emitidas por la autoridad fiscal funge como una especie de ‘filtro’ para contener la inconstitucionalidad de estas reglas, el cual promueve la discrecionalidad y arbitrariedad bajo la cual actúan las autoridades fiscales.²⁵⁸ Todo esto, en perjuicio de los contribuyentes.

Existen diversos ejemplos en los que el Poder Judicial de la Federación ha resuelto que las RMF son acorde a los principios de legalidad tributaria, primacía de ley y reserva de ley, así como casos en los que dichas RMF ha violado estos

²⁵⁸ *Temas controversiales en materia fiscal* (Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020), p. 151.

principios. Estos casos se pueden encontrar en la Resolución Miscelánea Fiscal relativa a la LISR y de otras contribuciones previstas en otras leyes fiscales sustantivas tales como la LIVA, a la LIEPS e incluso a la Ley del Seguro Social (LSS), así como del propio código adjetivo (CFF). Por ejemplo, la tesis aislada P. LV/2004 con registro digital 180485 de rubro “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL”, mediante la que el Pleno de la SCJN establece que las Reglas de la RMF sí pueden establecer obligaciones a los contribuyentes ya que no se tratan de criterios de interpretación.

De hecho, el Pleno además de distinguir la naturaleza entre las Reglas de la RMF y los criterios interpretativos de la autoridad –los primeros son disposiciones de carácter general que sí pueden establecer obligaciones a los gobernados y los segundos no porque son meros criterios de interpretación de las autoridades fiscales– también justifica la distinción entre los fundamentos legales que dan nacimiento a ambas atribuciones a favor de las autoridades fiscales. La atribución de las autoridades fiscales para emitir sus criterios interpretativos de normas tiene su fundamento legal en el penúltimo párrafo del artículo 33 así como en el artículo 35 del CFF; mientras que la atribución de expedir Reglas de la RMF tiene su fundamento legal en la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) así como en el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del CFF.²⁵⁹

Esta tesis del año 2005, aun siendo emitida por el Pleno de la SCJN, no se convirtió en tesis jurisprudencia y permaneció como tesis aislada; pero en ella se puede apreciar el alcance que la Corte identificaba para las RMF y su distinción respecto de los criterios internos de las autoridades fiscales para la aplicación de normas generales.

²⁵⁹ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis P. LV/2004, No. Registro digital: 180485 (Pleno septiembre de 2004).

La emisión de la RMF tiene su fundamento en el inciso g) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación (CFF). El inciso g) de ese precepto se ha reformado en diversas ocasiones a través de los años. A pesar de que la segunda oración del referido inciso g) expresamente prohíbe que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales “que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales”²⁶⁰, la naturaleza y configuración de los elementos de las contribuciones, así como los derechos y cargas tributarias correspondientes, impiden que se respete la restricción prevista en este código adjetivo.

Mientras que el penúltimo párrafo del artículo 33 del CFF efectivamente refiere a la atribución de las autoridades fiscales para dar a conocer “los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales”.²⁶¹ Efectivamente, se trata de distintas atribuciones de las autoridades fiscales fundadas en disposiciones normativas diversas y de naturaleza diferente. Sin embargo, el hecho de que exista una diferencia entre la naturaleza y alcanza de las Reglas de RMF y los criterios interpretativos de las autoridades fiscales, o que se fundamenten en disposiciones diversas, no agota automáticamente el debate sobre la inconstitucionalidad de la RMF o de otras disposiciones administrativas de observancia general, diversas a la ley, que establecen obligaciones a los gobernados en lo concerniente a los elementos esenciales de las contribuciones.

Otros casos de tesis emitidas por la SCJN, respecto a la constitucionalidad de las RMF en relación diversas contribuciones, los podemos encontrar en las tesis siguientes: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 171/2016 (10a.) (Registro digital 2012984) en la que la Segunda Sala de la SCJN resolvió que la Regla I.3.10.4 de la RMF 2014 –que remite al artículo 145 de la LISR para el cálculo de la retención al retiro de recursos en las subcuentas de retiro a manera de ingreso esporádico– sí viola el principio de legalidad tributaria, en su vertiente de reserva de ley y

²⁶⁰ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, Artículo 33, penúltimo párrafo.

²⁶¹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.

subordinación jerárquica.²⁶² En el mismo sentido, la Segunda Sala emitió la tesis de jurisprudencia con registro digital 2012985 2a./J. 175/2016 (10a.).²⁶³ En un sentido opuesto, la misma Segunda Sala resolvió la tesis 2a./J. 182/2016 (10a.) con registro digital 2013228, pues su interpretación concluyó que la Regla I.3.3.1.16. de la RMF 2014 –desarrolla un mecanismo para que los contribuyentes patrones determinen la disminución de las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores a fin de conocer si el monto de dichas erogaciones será del 53% o del 47%– no transgrede el principio de legalidad tributaria ni el derecho a la seguridad jurídica.²⁶⁴ Similar a este último criterio referido que resuelve la constitucionalidad de la RMF, la Segunda Sala emitió la tesis 2a./J. 72/2017 (10a.) de registro digital 2014506, mediante la que determinó que la Regla I.5.1.6 de la RMF 2014 –la que se establecerá una cuota del IEPS (Impuesto Especial sobre Producción y Servicios) en proporción a aquellas fracciones de litro en las enajenaciones de bebidas saborizadas, concentrados, polvos o jarabes que se disuelvan en agua con azúcar añadida, cuando la LIEPS prevé el cálculo conforme a litros– es acorde con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, legalidad tributaria y seguridad jurídica.²⁶⁵ De las anteriores tesis citadas, se desprende que la SCJN ha resuelto que las Reglas de la RMF pueden ser inconstitucionales pero en otros supuestos no.

En concordancia con las leyes fiscales mexicanas, incluida la LISR, algunas de estos ordenamientos preceptúan una serie de disposiciones con cantidades nominales monetarias que se actualizan mediante la RMF, o por acuerdos o reglas de carácter general en comercio exterior. El debate sobre la constitucionalidad de las RMF aún continúa hasta el día de hoy.

²⁶² Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 171/2016 (10a.), No. Registro digital: 2012984 (Instancia: Segunda Sala noviembre de 2016).

²⁶³ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 175/2016 (10a.), No. Registro digital: 2012985 (Instancia: Segunda Sala noviembre de 2016).

²⁶⁴ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 182/2016 (10a.), No. Registro digital: 2013228 (Instancia: Segunda Sala diciembre de 2016).

²⁶⁵ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 72/2017 (10a.), No. Registro digital: 2014506 (Instancia: Segunda Sala junio de 2017).

En el caso de la LISR, aunque de manera selectiva (y no de manera generalizada como sucede en otros ordenamientos fiscales mexicanos), se prevén disposiciones fiscales con cantidades líquidas que se actualizan mediante la RMF y sus anexos. Algunas de estas disposiciones fiscales de la LISR con cantidades líquidas establecen los límites mínimos y máximos para los tramos de la tarifa del impuesto; y estas disposiciones estructuran un elemento esencial del ISR: la base gravable. Si este elemento del impuesto está siendo alterado por resoluciones de carácter general emitidas por la autoridad fiscal, entonces el principio de reserva de ley no está siendo observado debidamente.

Aun cuando la controversia constitucional sea un medio de control constitucional para resolver si existe o no invasión de la esfera competencial del Legislativo por parte del Ejecutivo Federal, la norma fiscal no dejaría de ser transgresora del principio de reserva de ley y violatoria a la Constitución Federal en perjuicio del contribuyente. Esto permite al gobernado impugnar a través de la vía de amparo indirecto.

Por otra parte, la reforma constitucional mediante la que se estableció la declaratoria general de inconstitucionalidad expresamente prohíbe su aplicación en materia fiscal, conforme a lo mandado en el párrafo cuarto de la fracción II del artículo 107 constitucional, que versa de la siguiente manera: “Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria.”²⁶⁶ Los dos párrafos precedentes al aquí citado (los párrafos segundo y tercero de la fracción II) precisamente configuran el fundamento constitucional de la declaratoria general de inconstitucionalidad.

El párrafo primero de la fracción II del artículo 107 estipula el principio de relatividad de las sentencias de los juicios de amparo solamente a los quejosos. El segundo párrafo de esta fracción ordena a la SCJN que informe a la autoridad emisora de aquella norma general que fue resuelta inconstitucional en los juicios de

²⁶⁶ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos», Artículo 107, fracción II, cuarto párrafo.

amparo indirecto en revisión. Mientras que el tercer párrafo de la referida fracción II enuncia los supuestos en los que se resuelve la inconstitucionalidad de una norma general, ya sea vía jurisprudencia por reiteración de los Tribunales Colegiados de Circuito o vía precedentes de la SCJN. Este tercer párrafo incluso fija el plazo para que el problema de inconstitucionalidad sea superada, previo a la votación por la SCJN de la declaratoria general de inconstitucionalidad: “Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad [...]”.²⁶⁷

La citada reforma constitucional a ambos párrafos (segundo y tercero de la fracción II del artículo 107 constitucional) es relativamente reciente; fue publicada en el DOF el 11 de marzo de 2021. Y aunque el nacimiento de esta declaratoria general de inconstitucionalidad es un significativo avance en la justicia a favor de los gobernados, claramente resalta una visión discriminatoria por parte del constituyente permanente en perjuicio de los contribuyentes. La discriminación a la materia tributaria dispuesta en el cuarto párrafo de la fracción II del multicitado precepto constitucional es una confesión tácita del constituyente permanente respecto de la tolerancia por el Estado Mexicano ante la aplicación de normas generales inconstitucionales en perjuicio de los derechos de los contribuyentes.

Conclusiones del Capítulo Segundo

La presente investigación se desarrolla en la línea de generación y aplicación del conocimiento (LGAC) del Derecho Constitucional y los Derechos Humanos. Por lo tanto, es necesario desarrollar el trabajo bajo estas líneas. En lo concerniente al Derecho Constitucional, la tesis se desenvuelve en el marco del Derecho Constitucional Tributario, como ya se señaló en el apartado 1.2. *Objeto del derecho fiscal* (ubicado en el Capítulo Primero). Por lo que respecta a los Derechos Humanos, se considera necesario explicar algunos de los principales derechos que se encuentran vinculados a los principios de no confiscatoriedad, de

²⁶⁷ *Ibidem*, Artículo 107, fracción II, tercer párrafo.

proporcionalidad tributaria, y de capacidad contributiva que se atribuyen, para efectos del presente trabajo, como derechos humanos tributarios. Puesto que son varios derechos los que se vinculan con estos principios, se concluye que sería inconveniente determinar un catálogo de derechos humanos tributarios de manera limitativa, por lo que se destacan algunos de manera meramente enunciativa. También se debe aclarar que algunas de las disposiciones fiscales de la LISR aquí estudiadas impactan los derechos de las contribuyentes personas morales que se encuentran fuera del marco de los derechos humanos tributarios de las personas físicas. Sin embargo, en la medida que las afectaciones ocasionadas en contra de las contribuyentes personas morales generen un perjuicio a los derechos de las personas físicas que las integran, también son relevantes para el estudio.

Por otra parte, el ISR como principal impuesto en la recaudación, en el caso mexicano se somete a un federalismo hacendario. Como se expuso, los gobiernos subnacionales (los gobiernos y legislaturas de las entidades federativas) suprimieron o en su defecto suspendieron los impuestos locales con algún presupuesto de hecho imponible similar al ISR para poder adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Lo anterior, para evitar incurrir en una afectación en el contribuyente con una doble tributación. Se concluye que la importancia que el ISR tiene hace aun más grave que sus disposiciones fiscales lo conviertan en un impuesto ruinoso, puesto que el impacto sobre los contribuyentes es más amplio y severo. Los contribuyentes difícilmente pueden gozar de mecanismos de participación ciudadana para las prácticas de buena gobernanza. Además, se ha concluido que, en lo concerniente a las normas tributarias de la LISR aquí estudiadas, no se cumplen con las características del Estado de Derecho. Al revisar los elementos o requisitos que postuló el jurista Joseph Raz para la existencia de dicho Estado de Derecho, las disposiciones fiscales de la LISR analizadas en la presente investigación incurren en el incumplimiento total o parcial de estos factores determinantes del Estado de Derecho.

Ante la falta de los elementos ya referidos en el párrafo anterior y ante la ausencia prácticas de buena gobernanza en materia tributaria por parte del gobierno federal (gobierno en *lato sensu* que abarca diversos Poderes de la Unión. como el

Ejecutivo y el Legislativo), el contribuyente debe recurrir al amparo de la justicia federal, precisamente vía el juicio de amparo indirecto contra normas generales. Al respecto se concluye que aun cuando algunas disposiciones fiscales puedan ser consideradas como normas autoaplicativas, el momento del primer acto de aplicación de la norma todavía podría implicar una nueva oportunidad para impugnarla vía amparo (carácter heteroaplicativo de la norma).

Las conclusiones aquí vertidas se desglosan a continuación.

Conclusiones 2.1. Derechos humanos tributarios. Para el presente estudio, se realiza un catálogo de derechos tributarios mínimos, es decir, se exponen de manera enunciativa más no limitativa. El derecho humano a la propiedad, al patrimonio, el derecho humano a contribuir al gasto público en atención a su propia capacidad económico-contributiva, el derecho humano al mínimo vital e incluso el derecho humano de acceso a la información pública. Toda vez que los derechos humanos son progresivos e interdependientes, se debe considerar la existente de otros derechos humanos tributarios y conexos.

En lo concerniente a los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva en el ISR, existe un riesgo grave en el caso de contribuyentes personas físicas. Además del derecho a la propiedad, al patrimonio, y del derecho humano a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económico-contributiva (derechos que al referirse de personas morales no encuadrarían en derechos humanos, pero sí en derechos del contribuyente), también entra en juego el derecho humano al mínimo vital. El derecho al mínimo vital es tan básico, tan elemental, que su ausencia impediría el ejercicio del resto de los derechos humanos. Si bien es cierto que todos los derechos humanos son interdependientes entre sí, el mínimo vital cubre salud, alimento, trabajo, vestido, vivienda, educación y demás derechos necesarios para tener una vida digna.

Como ya se expuso, la SCJN ya se pronunció a favor de la libertad configurativa del legislador para establecer límites a las deducciones personales sin que esto implique una violación del derecho al mínimo vital. Además, de que la Segunda Sala consideró que el legislador no está obligado a tutelar el derecho al

mínimo vital en el texto de una ley fiscal, justifica su decisión arguyendo que las deducciones personales son una concesión graciosa del legislador (un gasto fiscal de Estado, un beneficio fiscal a favor del contribuyente) y que esas deducciones personales no cumplen con el requisito de necesaria vinculación para la generación del ingreso del contribuyente. Lo grave es que la Corte fue omisa en considerar que el legislador, aun en el ejercicio de su libertad configurativa, debe justificar la determinación de esos límites. Es decir, no se cuestiona la facultad del legislador para establecer esos límites, pero sí se debería cuestionar la ausencia de justificación econométrica para determinarlos en ciertos porcentajes o montos. Zambrano Brambila lo denuncia con precisión de la siguiente forma:

En mi opinión, el discurso de la SCJN elude hablar frontalmente de este tema y permite en cambio aceptar que en este momento el mínimo vital es una suerte de regalo del legislador, que como tal debe aceptarse y no cuestionarse, que basta cualquier reconocimiento de aminoración de la base de ese impuesto para que los contribuyentes se deban sentir prácticamente agradecidos y satisfechos, lo que supone restarle importancia a este mínimo como Derecho Humano, aspectos que no comparto desde luego.²⁶⁸

Si bien es cierto que las disposiciones de la LISR que regulan lo relativo a las deducciones personales de las personas físicas no son objeto de estudio de la presente investigación, también es cierto que la fijación normativa de límites desacordes a la capacidad contributiva sí son objeto de esta tesis. Y si la SCJN convalida el establecimiento de derechos y cargas tributarias mediante límites injustificados o desproporcionales, entonces se está ante la presencia de una labor interpretativa deficiente por parte del Poder Judicial de la Federación. Esto se muestra especialmente grave en aquellas disposiciones fiscales que puedan vulnerar el derecho humano al mínimo vital, lo que no puede justificarse invocando el ejercicio de la libertad configurativa del legislador.

²⁶⁸ Zambrano Brambila, *El mínimo vital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México*, p. 139.

Conclusiones 2.2. El Impuesto sobre la Renta y el Estado de Derecho.

El ISR es una de las principales contribuciones no sólo de México sino de varios países. Si la naturaleza del ISR consiste en gravar directamente la manifestación de riqueza (mediante ingresos) de las personas, el presupuesto de hecho imponible debe diseñarse con suma cautela por el legislador. Al seleccionar la materia fiscal como objeto a legislar, el creador de la norma ejerció, en su libertad configurativa, su poder potestativo; sin embargo no tiene el poder decisonal de desdeñar los principios y derechos tributarios que esa materia entraña. Por lo tanto, la creación de la LISR debe ceñirse a principios como la proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva.

Las disposiciones de la LISR regulan lo que se debe considerar como ingresos acumulables que conformaran la base gravable, así como permite el aminoramiento de ésta mediante deducciones autorizadas. Esta base gravable es de suma importancia porque consiste en el elemento del tributo con base en el cual se calculará el ISR a pagar una vez que se le aplique la cuota, tasa o tarifa correspondiente. Si el autor de la ley fijó límites de ingresos o de deducciones con cantidades líquidas inmutables ante el efecto inflacionario o no acorde a éste, entonces la base gravable será ficticia o inexistente. Si el legislador también creó disposiciones que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites que usan cantidades nominales monetarias desactualizadas conforme a la inflación, entonces la base gravable se determinará considerando una riqueza ficticia o inexistente en lugar de una riqueza real. Toda vez que la naturaleza del ISR es gravar la manifestación de riqueza de las personas a través de sus ingresos reflejados por una base imponible, el cálculo defectuoso de este elemento esencial del tributo conducirá a la determinación de un impuesto ruinoso, es decir, de una contribución confiscatoria. Esto transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, el derecho humano a la propiedad y el derecho a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económico-contributiva.

Ni el Ejecutivo Federal como inicialista ni el Legislativo Federal como creador de la norma han sido cautelosos al momento de diseñar el presupuesto de hecho imponible. Pero tampoco han buscado establecer mecanismos efectivos y

sistematizados de diálogo con la ciudadanía para resolver el problema del diseño defectuoso de la norma fiscal. Resulta evidente que el Estado Mexicano padece una débil gobernanza en materia tributaria. Y puesto que el ISR se encuentra incorporado al sistema fiscal mexicano como un impuesto federal, la aproximación a las instancias gubernamentales subnacionales resulta infértil.

Si bien el Estado Mexicano es una república de democracia representativa, la buena gobernanza debería ocuparse también de fomentar las prácticas de democracia participativa. Además, existen derechos humanos que deberían encontrarse salvaguardados de las democracias. Esta postura conlleva las implicaciones del debate entre el Estado constitucional de Derecho y el Estado democrático del Derecho; la polémica entre el constitucionalismo democrático o la democracia constitucional; los extremos del coto vedado y la autonomía política de los ciudadanos. Algunos académicos contemporáneos que han estudiado las tesis de Ronald Dworkin, Luigi Ferrajoli y Garzón Valdez buscan para superar estos dilemas de la teoría política. Ruiz Valerio, por ejemplo, es un fiel creyente de la inteligencia de los pueblos para tener la libertad de autodeterminarse políticamente, desdeñando así el paternalismo que las generaciones presentes pretendieran ejercer sobre las generaciones futuras. Por lo tanto, Ruiz Valerio no es partidario del coto vedado o de la esfera de lo indecible en las democracias; pero es cauteloso en advertir que se requieren de ciertos derechos mínimos para esa democracia. Salazar Ugarte también asume una postura ecléctica, porque considera que si el coto vedado debe existir, entonces deberá limitarse a ciertos derechos fundamentales que se vinculen necesariamente con la existencia de la democracia.

En cierta medida, la presente tesis doctoral coincide tanto con la propuesta de Ruiz Valerio como con la de Salazar Ugarte, claro, con sus salvedades. Particularmente se debe resaltar la necesidad de fortificar las 'limitaciones institucionales'. La configuración de los blindajes a los procedimientos democráticos debe ser replanteados para proteger todavía más los derechos humanos y el equilibrio de contrapesos entre los Poderes del Estado, así como el fortalecimiento de los órganos autónomos y sobre todo, los mecanismos de participación ciudadana

que no pueden ser limitados únicamente (ni en la redacción del texto legal ni la práctica cotidiana) a la emisión del voto durante la jornada electoral cada cierto número de años. La designación de los jueces constitucionales debe garantizar la autonomía de la toma de sus decisiones, no sólo protegiéndola de los otros Poderes del Estado, sino también de los poderes reales del poder como los sectores privado y social. Esto no implica que no se exija una rendición de cuentas de los jueces constitucionales, simplemente que esa evaluación no se realice con pretensiones políticas o económicas. La buena gobernanza en materia tributaria, a través de la transparencia, la rendición de cuentas, la efectiva participación ciudadana y el empoderamiento político de la población debe ser reforzada. El ciudadano que padece impuestos ruinosos y el pueblo sometido a contribuciones ruinosas no cuenta con las 'precondiciones y condiciones' de la democracia; y si éstas no existen o no se encuentran completamente cumplidas, entonces la balanza se inclina hacia la postura del coto vedado y la esfera de lo indecible. Éstas son las salvedades.

Conclusiones 2.3. La impugnación contra disposiciones con cantidades líquidas de la LISR.

La impugnación contra las disposiciones fiscales de la LISR que establecen límites mediante el uso de cantidades líquidas (cantidades nominales monetarias) se realiza a través del juicio de amparo indirecto; y el quejoso debe considerar el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de la norma fiscal para el plazo de presentación de la demanda. Para los gobernados, los otros medios de control constitucional, como la acción de inconstitucionalidad o controversia constitucional no resultan procedentes, al menos no en los supuestos aquí estudiados.

A pesar de los pronunciamientos ya emitidos por la SCJN, cabe destacar la polémica sobre de la constitucionalidad de la Resolución Miscelánea Fiscal respecto del principio de reserva de ley. Algunos tratadistas en materia fiscal aún continúan afirmando que, a pesar del sentido determinado mediante la jurisprudencia de la Corte mexicana, la Resolución Miscelánea Fiscal resulta inconstitucional porque establece derechos y obligaciones fiscales que solamente corresponde al legislador configurar a rango de ley. Los expertos fiscalistas del Instituto Mexicano de

Contadores Públicos han condenado enérgicamente el abuso de esas reglas generales emitidas por la autoridad fiscal:

La consecuencia de la situación que actualmente priva respecto a las reglas de carácter general, específicamente por lo que corresponde a la llamada Resolución Miscelánea Fiscal, es que cada día se ve vulnerado el estado de derecho, pues no existe un sistema de pesos y contrapesos que evite la consolidación del Poder Ejecutivo en materia fiscal, lo cual claramente tuerce el sistema de competencias previsto en la Constitución Federal, y concomitantemente los derechos fundamentales de los contribuyentes.²⁶⁹

Al respecto, se debe tener en consideración que la actualización de las cantidades líquidas previstas en diversas disposiciones de las leyes fiscales mexicanas se realiza a través de normas administrativas de carácter general expedidas por el Poder Ejecutivo Federal, no sólo la Resolución Miscelánea Fiscal, sino también acuerdos y reglas de carácter general en comercio exterior. Estos riesgos de inconstitucionalidad podrían prevenirse si el legislador, al crear o reformar normas fiscales que establecen derechos y obligaciones fiscales, utilizase unidades de cuenta variables como la Unidad de Medida y Actualización (UMA) en lugar de cantidades líquidas.

En otro orden de ideas, la facultad creada a rango constitucional que se denomina declaratoria general de inconstitucionalidad es notoriamente discriminatoria en perjuicio de los contribuyentes. El progreso que representa esta figura jurídica en la justicia mexicana se ve gravemente opacado por el obvio desdén hacia los contribuyentes que el constituyente permanente reveló al realizar la reforma constitucional. Aun bajo la consternación por las finanzas públicas, el Estado Mexicano no justifica debidamente que la SCJN sí pueda emitir una declaratoria general de inconstitucional respecto de normas generales que han sido resueltas como inconstitucionales en perjuicio de los gobernados, mientras que en materia tributaria, resulte improcedente esa facultad respecto de normas generales que, aun siendo inconstitucionales, se tolere su aplicación en perjuicio de los

²⁶⁹ *Temas controversiales en materia fiscal*, p. 153.

derechos de los contribuyentes. Es razonable la preocupación de afectar las finanzas públicas por una declaratoria general de inconstitucionalidad en materia tributaria, pero su restricción a esta materia forma un tipo de ‘cheque en blanco’ a favor del Congreso del Unión para que sus normas simplemente cumplan con su función recaudatoria, sin importar si esas disposiciones son inconstitucionales.²⁷⁰ Como si el caso de los contribuyentes se tratase de ciudadanos de segunda categoría que tienen que acudir forzosamente a la justicia federal a efecto de que se les inaplique una norma general violatoria de algún precepto constitucional.

Como precisamente lo denuncian Aguinaco Gómez Mont y León Villarreal en el apartado de ‘La agenda pendiente en la defensa constitucional en materia fiscal’ de su obra *El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa del contribuyente*:

La excepción en materia tributaria no tiene cabida en un régimen constitucional de derechos humanos; incluso mejor, reformar el artículo 94, párrafos décimo primero y décimo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para dotar de efectos generales a la jurisprudencia.²⁷¹

El constituyente permanente es indiferente ante la dificultad de acceder a la justicia tributaria y consideró aceptable que las normas generales inconstitucionales continúen aplicándose en una clara violación a los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Así, el constituyente permanente solapa al legislador tributario injusto y a la actuación violatoria de la autoridad fiscal.

²⁷⁰ Aguinaco Gómez Mont y León Villarreal, «El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente», 2021, p. 196.

²⁷¹ *Ídem*.

CAPÍTULO TERCERO
INFLACIÓN Y TRIBUTACIÓN

3.1. La teoría de costos de la inflación

Gutiérrez Andrade y Zurita Moreno definen la inflación de la siguiente manera: “La inflación es un aumento generalizado y continuo en el nivel general de precios de los bienes y servicios de la economía”²⁷². Los autores mencionan que, para el cálculo de la inflación, se debe identificar la variación porcentual en el Índice de Precios al Consumidor. También destacan que la inflación genera efectos negativos sobre diversos agentes económicos, como lo son los trabajadores, ahorradores e inversionistas. Aunado a ello, distinguen la diferencia entre las presiones inflacionarias (las causas de la inflación) y los mecanismos de propagación.

Las primeras se deben a la rigidez o las limitaciones que tiene el sistema económico para atender la demanda; mientras que los segundos son aquellos factores que extienden de manera general los efectos de aquella inflación que ya surgió, o que la mantienen vigente e incluso agravan su impacto. Esta propagación provoca cambios en los diversos sectores económicos de la sociedad, como en el sector obrero al momento de ajustar los sueldos de los trabajadores.²⁷³

La inflación es una las variables independientes de la presente investigación. Entre los objetivos específicos de este trabajo, se encuentra analizar el impacto que la inflación ocasiona sobre las obligaciones fiscales expresadas en cantidad fija. Por lo tanto, es necesario que el lector de la tesis conozca su definición y logre distinguir entre sus causas (las presiones inflacionarias) y sus mecanismos de propagación.

En cuanto a las teorías de la inflación, Gutiérrez Andrade y Zurita Moreno enuncian las principales teorías de la inflación: inflación de demanda, inflación de costos, inflación estructural, inflación inercial y la inflación con estancamiento.²⁷⁴

Respecto de la inflación de costos, los autores la conceptualizan de la siguiente manera: “Esta inflación surge como consecuencia de la presión que ejercen ciertos sectores empresarios u obreros o el sector público, que tienen algún

²⁷² Gutiérrez Andrade, Osvaldo y Andrea Zurita Moreno, «Sobre la inflación», *PERSPECTIVAS* 9, No. 3 (2006), p. 81.

²⁷³ *Ibíd.*, p. 82.

²⁷⁴ *Ibíd.*, p. 83.

poder en la determinación de sus precios para mejorar su posición en la distribución del ingreso”.²⁷⁵ En esta teoría, se debe partir de la premisa mediante la cual se reconoce que, en la economía moderna, las tasas salariales no son “estrictamente determinadas” por el mercado de oferta y demanda de la mano de obra; sino que más bien son “administradas”. Es decir, que estos salarios no necesariamente incrementan de precio sólo cuando su demanda rebasa su oferta, ni viceversa.²⁷⁶

Los autores advierten que cualquier sector de la economía puede detonar la inflación de costos. Ya sea el caso del sector empresarial oligopólico cuando transfiere, mediante un incremento a los precios de bienes y servicios, debido a un aumento nominal en los salarios. Esto a su vez, provocaría que las grandes empresas vean el costo de sus insumos acrecentado, por lo cual, a su vez, deberán incrementar los precios de sus propios bienes y servicios que le permitan mantener el mismo margen de ganancia. O ya sea también el sector público, cuando el Estado incremente los precios de determinados servicios públicos, como el combustible y la electricidad.²⁷⁷ Como se mencionó, entre esas teorías de la inflación, se encuentra la inflación de costos, la cual concatena el incremento del precio de los insumos con el consecuente incremento de los precios de los bienes y servicios derivados de estos. La inflación tiene un impacto en los precios de los bienes y servicios de una economía nacional. Para el cálculo de la inflación, se analiza la variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor, el cual se determina periódicamente.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta impone obligaciones fiscales vinculadas a cantidades nominales que no se actualizan periódicamente. Esta inmutabilidad en esas cantidades nominales es insensible a la realidad económica que experimentan los sujetos obligados. Las disposiciones fiscales de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que se cuantifican en cantidades nominales establecen un valor nominal de la moneda mexicana de enero de 2014, cuando

²⁷⁵ *Ibídem*, p. 87.

²⁷⁶ *Ídem*.

²⁷⁷ *Ibídem*, p. 88.

entró en vigor la referida Ley. Existen algunas cantidades nominales de LISR que sí actualizan, ya sea por reglas de carácter general emitidas por la autoridad fiscal o por los anexos precisamente de la miscelánea fiscal. Sin embargo, las cantidades nominales que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario, mantienen su valor nominal de enero de 2014. Como lo puntualiza Contrera, la inflación, ya sea de costos o inercial, provoca distorsiones económicas sobre el valor real de esas expresiones monetarias.

De acuerdo con Contrera, en un ambiente de estabilidad de precios, la situación económica y financiera de una empresa y estado de resultados son aceptablemente coincidentes. Pero en un contexto inflacionario, los estados contables de una empresa reflejarán el valor nominal de los negocios. Con la inflación, los valores nominales no coincidirán con los valores reales las pérdidas o ganancias y capital, toda vez que éstos padecieron distorsiones. La toma de decisiones en las empresas se realiza considerando los valores reales, no con base la ilusión proporcionada por los valores nominales.²⁷⁸

De igual manera, la aludida autora también explica el fenómeno de la inflación inercial, al referir que es aquella inflación actual que proviene la inflación de periodos previos. Esta inflación inercial la correlaciona con aquellas precauciones que adoptan los diversos agentes económicos al celebrar contratos, cuidando que se establezca alguna cláusula de actualización de montos o indexación de los valores nominales. Lo anterior con la finalidad de proteger la estabilidad entre aumentos o pérdidas de capital frente a la inflación.²⁷⁹

Contrera también coincide con Dapena en lo concerniente en que los procesos de ajustes de valor no representan mayor relevancia cuando existe un índice bajo de inflación. Lo anterior, toda vez que se experimenta cierta simetría entre el valor real y el valor nominal. Sin embargo, el ajuste de valor adquiere suma

²⁷⁸ Contrera, Malvina Beatriz, «Análisis de los efectos distorsivos de la inflación en los estados contables. Caso de aplicación: Córdoba SRL Empresa Agropecuaria», 30 de junio de 2017, p. 3.

²⁷⁹ *Ibídem*, p. 21.

importancia en un contexto de inestabilidad, fluctuación de precios y de inflación, lo que dificulta la gestión de negocios.²⁸⁰

Una de las contradicciones emergidas entre las normas contables y las legales consiste en que: “Los estados contables están distorsionados y no muestran una realidad de la empresa lo que provoca que los resultados expresados puedan no ser reales, y se permita distribuir utilidades nominales”²⁸¹. Respecto de método de expresión de los estados contables, Contrera postula que, mientras exista estabilidad del poder adquisitivo del dinero, la unidad de medida adecuada sería la cantidad nominal de moneda. Sin embargo, esto resultaría inapropiado en un contexto de inflación, toda vez que los activos, pasivos, ingresos y gastos se expresarían en los estados contables sin tener a consideración aquellas fluctuaciones en los precios generadas por esa inflación.²⁸²

3.2. La vinculación entre la inflación y la tributación

El derecho financiero regula la actividad financiera del Estado. Según Sergio Francisco de la Garza, en su obra *el Derecho Financiero Mexicano*, esta actividad financiera estatal se divide en tres etapas: la recaudatoria, la patrimonial y la del gasto público. Estas tres etapas, a su vez, se traducen en el derecho fiscal, el derecho patrimonial y el derecho presupuestario.²⁸³ La tributación como parte del derecho fiscal comprende la función recaudatoria del Estado. La potestad tributaria estatal significa una carga para el gobernado quien debe contribuir al gasto público; y las contribuciones que el Estado se pueden establecer mediante diferentes tipos de tasas, como la cuota fija o una tarifa progresiva e incluso una cantidad líquida.

La potestad tributaria del Estado no es ilimitada. De hecho, los derechos humanos representan auténticos límites frente a esa potestad estatal. El legislador tributario, como parte integrante del Estado, debe velar por el respeto y garantía de estos derechos humanos tributarios. Por tal motivo, al imponer contribuciones el

²⁸⁰ *Ibídem*, p. 27.

²⁸¹ *Ibídem*, p. 33.

²⁸² *Ibídem*, p. 37.

²⁸³ De la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, 28. Ed. (México: Porrúa, 2008), p. 17.

Poder Legislativo debe cuidar que sus consecuencias no transgredan estos derechos básicos del contribuyente. Si el legislador opta por establecer una contribución utilizando cantidades líquidas, éste debe prever que la disposición fiscal correspondiente sea acorde al Estado de derecho. Uno de los problemas del uso de cantidades nominales monetarias (cantidades líquidas) en el sistema tributario de determinado Estado consiste en que estas son objeto de distorsiones económicas provocadas por el efecto de la inflación.

Si el fenómeno macroeconómico de la inflación altera el valor real de las cantidades líquidas, entonces las disposiciones que establezcan derechos y cargas tributarios no serán acordes a la realidad económica mientras estas no sean actualizadas de manera periódica atendiendo a ese efecto inflacionario. Por tanto, el legislador creador de la norma tributaria y la autoridad fiscal que aplica aquella pueden afectar conjuntamente los derechos de los contribuyentes si las disposiciones fiscales se fijan con cantidades líquidas. La inflación ocasiona diversos efectos en la tributación. Como se expondrá más adelante, uno de los más graves efectos de la inflación es su efecto confiscatorio sobre los gobernados.

3.2.1. Efectos de la inflación en la tributación

Pérez, Cevallos y Picos, en su artículo, indican cuatro efectos que tiene la inflación sobre la tributación. Destacan que la inflación afecta la actividad económica, aunque se puede emplear a la política fiscal para combatirla. El primer efecto consiste en que un aumento generalizado de los precios provoca una disminución del ingreso real de la persona reduciendo su utilidad, puesto que ese ingreso deberá acotarse a una canasta de bienes menor.²⁸⁴ Mientras, el segundo efecto de la inflación consiste, según estos autores, se encuentra vinculado con la configuración de los impuestos progresivos. Explican que la inflación desplaza a las personas a tramos con tarifas de impuesto más elevadas, aumentando, por ende,

²⁸⁴ Pérez Parra, Adela, Ariel Cevallos Terán, y Ana Lucía Pico, «La recaudación tributaria y las variables económicas en el Ecuador», *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, n.º septiembre (14 de septiembre de 2018), p. 5.

la recaudación por concepto de este impuesto progresivo. Esto también sucede en los impuestos a los ingresos totales con tasas impositivas al trabajo y al capital.²⁸⁵ Asimismo, señalan que un tercer efecto del aumento en la inflación es el relativo al rezago por los contribuyentes en las declaraciones y entero de los impuestos por pagar. Esto conllevaría, en términos reales, a una menor recaudación de las contribuciones.²⁸⁶

Estos autores nos destacan el cuarto efecto de la siguiente manera:

Finalmente, un cuarto efecto se da si los individuos tienen expectativas racionales, los individuos anticiparán los cambios en los saldos monetarios y aumentarán los precios, impidiendo así que suba la demanda. Entonces el aumento de los precios ocasionará impuesto inflación, mismo que afecta la renta y por ende a la recaudación tributaria.²⁸⁷

El primer efecto se refiere a la capacidad adquisitiva del ingreso real del contribuyente. Al referirse a la canasta básica, este efecto tiene un impacto sobre el mínimo vital que requiere un individuo para subsistir, como parte de su capacidad económica. Por su parte, el segundo efecto expone la manera en la cual la inflación afecta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria en aquellos casos de los impuestos progresivos, de trabajo y de capital (como los intereses). Todos estos tipos de impuestos constituyen el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta en México.

Estas consecuencias se manifiestan en el sector productivo. Como señala Carvallo Hederra, cuando se realizan aumentos nominales en los ingresos de los sectores de empleados y obreros sin contar en realidad con un sustento de crecimiento real de su poder adquisitivo, entonces se provoca la inflación. Este profesor chileno destaca las consecuencias que la inflación causa sobre el sistema tributario, que son las relativas a la depreciación monetaria, la descapitalización de las empresas y la reducción del ahorro. En lo concerniente a la descapitalización de

²⁸⁵ Ídem.

²⁸⁶ Ídem.

²⁸⁷ Ídem.

las empresas, refiere lo siguiente: “trae por consecuencia que ellas puedan reemplazar convenientemente sus instalaciones deterioradas por el uso, lo que redundará en una probable declinación de estas organizaciones al no poder capitalizar debidamente”²⁸⁸.

Toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece obligaciones fiscales cuantificadas en cantidades nominales, y cierto número de estos montos no se actualizan periódicamente conforme al índice inflacionario, estas cantidades nominales se mantienen inmutables en un valor nominal dentro de la redacción del texto de las respectivas disposiciones fiscales que las prevén. Mientras, la inflación provoca ciertos efectos en el sistema tributario, entre estas consecuencias, como bien señala el autor, se encuentra la descapitalización de las empresas.

Entre los efectos de la inflación, los economistas identifican el llamado impuesto inflacionario, que es un fenómeno o consecuencia económica y no tanto una contribución legislada. En su artículo, Zuleta comenta qué se entiende por el impuesto inflacionario. Respecto del impuesto inflacionario, el economista colombiano proporciona el concepto siguiente: “se refiere a la pérdida de capital que sufren los agentes que poseen efectivo como consecuencia de la inflación y tradicionalmente se calcula como el cambio en el nivel de precios (inflación) multiplicado por la oferta real de dinero”²⁸⁹.

Los agentes económicos pueden ser personas físicas o morales, desde el sector empresarial hasta el sector obrero. El concepto de impuesto inflacionario que proporciona Zuleta González expone esa pérdida que padecen estos agentes económicos con motivo de la inflación, puesto que su dinero pierde su valor cuando se experimentan los cambios en el nivel de los precios de ciertos mercados. Aunque en nuestro sistema tributario mexicano no se encuentra legislada ninguna contribución que se denomine impuesto inflacionario, este término se está

²⁸⁸ Carvallo Hederra, Sergio, «Incidencia de la inflación en el sistema tributario», *Revista de Derecho Económico* 19-20 (1967), p. 146.

²⁸⁹ Zuleta González, Hernando, «Impuesto inflacionario y señoreaje», *Borradores de Economía*, No. 38 (12 de julio de 1995), p. 1.

planteado como un factor en la economía, un menoscabo en el patrimonio del agente económico, del sujeto pasivo de la relación tributaria.

En lo que respecta a su capítulo sobre Inflación, Pérez Becerril comparte un pensamiento que expresó otro de los ex Presidentes de México, Ernesto Zedillo Ponce León, quien gobernó del año 1994 al 2000. En el citado pensamiento, el ex presidente Zedillo destaca la relevancia de los impuestos justos y eficientes en contraste con el impuesto inflacionario, al cual califica como el impuesto más injusto e ineficiente.

Para el financiamiento adecuado y solvente de sus actividades, el gobierno debe recurrir a los impuestos. Para la sociedad, es preferible que se acuda a fuentes eficientes y explícitas de financiamiento que al más injusto e ineficiente de todos los impuestos: el impuesto inflacionario.²⁹⁰

En esta investigación se estudia la proporcionalidad tributaria y la inflación en las obligaciones fiscales expresadas en cantidades nominales y su impacto sobre los derechos humanos. La reflexión del ex presidente Zedillo sobre injusticia y la ineficiencia del impuesto inflacionario, refiere precisamente a ese impacto económico sobre los derechos del contribuyente.

3.2.2. La inflación como instrumento confiscatorio

Keynes denunció lo preocupante del efecto inflacionario y su impacto en los ciudadanos. Señala que, a través de los procesos continuados de inflación, los gobiernos se adueñan de manera secreta e indebida de la riqueza de sus gobernados.

Con un proceso continuado de inflación, los gobiernos pueden confiscar, secreta e inadvertidamente, una parte importante de la riqueza de sus ciudadanos. Por este método, no sólo confiscan, sino que confiscan

²⁹⁰ Pérez Becerril, *Política e impuestos*, p. 111.

arbitrariamente; y aunque el procedimiento arruina a muchos, por el momento enriquece a algunos.²⁹¹

Keynes argumentó que, ante la inflación que continúa su curso, cada mes el valor real de la moneda padece las fluctuaciones correspondientes. Esto provoca que todas aquellas obligaciones de carácter permanente entre acreedores y deudores lleguen a tal desorden que pierden todo sentido. Lo anterior provoca que aquel proceso para producir dinero se convierte en un juego de lotería.

Joaquín Estefanía explica la situación en la que se encontraba Keynes, explicando que aun cuando su libro de *Las consecuencias económicas de la paz* no fue el único libro que trataba sobre el Tratado de Paz posterior a la Primera Guerra Mundial, sí fue el primero en estar a la venta en las librerías. Sin embargo, el libro recibió críticas negativas de ciertos detractores quienes señalaron que Alemania debía pagar mucho más de lo estimado por Keynes. Otras críticas precisamente cuestionaban la calidad de Keynes para opinar al respecto, al indicar que como economista carecía de conocimientos en política. Mientras que el director de *The Times* acusaba que precisamente fueron los malos cálculos de los economistas en la falta de utilidad de una guerra para Alemania los que evitaron prever esa guerra. Precisamente en ese libro, Keynes denuncia el peligro de la inflación como mecanismo para dañar las bases de la sociedad.²⁹²

3.3. Unidades de cuenta actualizables

3.3.1. Transición del salario mínimo a la UMA

Como afirma Ordóñez Sánchez y compañía, los cambios legislativos que se dieron en México en 2016 se logró desindexar al salario mínimo como unidad de cuenta y reemplazarlo con la Unidad de Medida y Actualización (UMA) como la

²⁹¹ Keynes, John Maynard, *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. Braulio Castelblanco, Clásicos de la historia 91 (Cambridge, Inglaterra, 1919), p. 84.

²⁹² Estefanía, Joaquín, *Las posibilidades económicas de nuestros nietos: Una lectura de Keynes por Joaquín Estefanía*, trad. Jordi Pascual y Jordi Pascual (Penguin Random House Grupo Editorial España, 2015), p. 71.

unidad de referencia económica que deben emplear las leyes federales y locales para establecer obligaciones.²⁹³

En enero de 2016, el INEGI dio a conocer el valor de la UMA con un valor diario de 73.04 pesos, uno mensual de 2,220.42 pesos y uno valor anual de 26,645.04 pesos mexicanos. Para el cálculo de la UMA mensual, debe multiplicarse el valor diario de esta por 30.4 veces; mientras que para el cálculo del valor anual debe multiplicarse por 12 veces el valor mensual.²⁹⁴

A partir de la entrada en vigor, en enero de 2016, tanto el salario mínimo como la UMA, gozan de similar valor. Sin embargo, tal como se pretendía con la reforma constitucional desindexante del salario mínimo, y como bien lo señalan Ordóñez Sánchez y coautores, fue a partir del año 2017 que el valor del salario mínimo y de la UMA iniciaron su distanciamiento. Una las leyes que experimentó este cambio fue la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la cual cuenta con varias disposiciones normativas cuya redacción aun establece ciertos valores en salarios mínimos. El autor resalta aquellas exenciones fiscales previstas en el artículo 93 de la LISR topadas con el valor en salarios mínimos, ahora se entenderán topadas con el valor de la UMA.²⁹⁵

Es importante identificar el uso que las leyes fiscales en general, y la Ley de la Impuesto sobre la Renta en particular, usaron como medida de cuenta al salario mínimo y ahora lo sustituyeron por la UMA. Esto permite la posibilidad de comparar y contrastar aquellas disposiciones fiscales de la LISR que sí contemplan una unidad económica de medida que sí se actualiza periódicamente a diferencia con aquellas disposiciones fiscales, previstas en la misma Ley, que imponen cargas fiscales, pero en cantidades nominales que no se actualizan periódicamente.

²⁹³ Sergio Gabriel Ordóñez Sánchez et al., «Salario mínimo como unidad de cuenta y su actual desindexación. UMA (Unidad de Medida de Actualización)», *Horizontes de la contaduría en las Ciencias Sociales*, diciembre de 2017, p. 175.

²⁹⁴ *Ibíd.*, p. 176.

²⁹⁵ *Ídem.*

3.3.2. La certeza de la cuantificación en UMA

En su investigación, Nieves Bernal realiza un análisis de las Leyes de Impuesto sobre la Renta (LISR) y de la Unidad de Medida de Actualización (UMA) y, respecto de aquellas disposiciones de la LISR que prevén exenciones fiscales cuantificadas con base en el salario mínimo general, compara su cuantificación con la unidad de medida y actualización.²⁹⁶

Del análisis, Nieves Bernal determina que, con la nueva cuantificación de las exenciones en UMA, aumenta la base gravable, generando un impuesto a pagar adicional de 5%. La cuantificación de las exenciones ahora en UMA, ajustada a la inflación conforme al Índice Nacional de Precios al Consumidor, otorga certeza y evita distorsiones anteriormente provocadas por la indexación al salario mínimo general, según señala la autora:

De este modo, la conversión inicial de los monos (sic) será de uno a uno, y éstos mantendrán constante en el tiempo su poder adquisitivo, sin generar distorsiones como las que podía ocasionar la vinculación al salario mínimo, así la UMA da certidumbre a la actualización de los supuestos y montos indexados a ésta (Nieves, 2016: 543).

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece obligaciones fiscales en cantidades nominales y otras cuantificadas en unidades de cuenta actualizables. Nieves Bernal analiza las exenciones fiscales del artículo 93 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR), las cuales anteriormente se encontraban cuantificadas en unidades del salario mínimo vigente.

A partir de la reforma al artículo 123 constitucional, se desindexó al salario mínimo como unidad de medida para disposiciones ajenas a su naturaleza en materia del trabajo. Con esta reforma constitucional de la desindexación del salario mínimo, nace en México una nueva unidad de cuenta, con un impacto económico y fiscal: la Unidad de Medida y Actualización (UMA). La actualización de la UMA se

²⁹⁶ Nieves Bernal, Gloria Alicia, «Impacto de la aplicación de la Unidad de Medida de Actualización en la tributación de personas físicas en México», *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, 5 de enero de 2018, p. 542.

determina por la variación en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), es decir, conforme a la inflación.

Si bien el estudio de Nieves Bernal se enfoca en la cuantificación en UMA de las exenciones previstas en la LISR, ese análisis se relaciona con el objeto de estudio del presente trabajo, puesto que el impacto que tengan las exenciones se correlaciona con la base gravable del Impuesto sobre la Renta (ISR). Es decir, la carga tributaria del sujeto pasivo se impacta por la alteración que se experimente en las exenciones fiscales del artículo 93 de la LISR. Un impacto de tal naturaleza se experimentó con la transición de la cuantificación del salario mínimo a la UMA.

El presente marco teórico debe contener la exposición de esta unidad de cuenta actualizable y la existencia de su antecesora. Así, la investigación podrá partir de esta posibilidad de cuantificar las obligaciones fiscales previstas en la LISR con unidades de medida actualizables conforme a la inflación, en lugar de cantidades nominales inmutables frente a este fenómeno económico.

Conclusiones del Capítulo Tercero

La inflación y la tributación se encuentran íntimamente relacionadas. La primera provoca distorsiones económicas que deben ser observadas en el sistema jurídico impositivo de la segunda. Entre las teorías explicativas de la inflación, la teoría de la inflación de costos es más acorde a los tópicos estudiados en el presente trabajo, puesto que contempla los diversos sectores público y privado que participan como agentes económicos en el efecto inflacionario.

La vinculación entre la inflación y la tributación radica en las disposiciones normativas que configuran el presupuesto de hecho imponible. Si el legislador es omiso en considerar el efecto inflacionario durante el proceso legislativo, entonces se impone un sistema tributario que no reconoce debidamente la inflación. La norma tributaria que establece derechos y cargas tributarias mediante el uso de límites expresados en cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario entonces no es una norma impositiva que atienda al valor real presente de esas cantidades líquidas. Éste es el caso de las disposiciones de la LISR analizadas en el presente trabajo. De esta

manera, se valida la hipótesis secundaria número 1 en la que se establece que los costos de la inflación han generado un efecto decrementador sobre valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México

Esta relación entre las cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real presente y las cargas fiscales determinadas por las normas tributarias que las fijan resulta desproporcional en perjuicio de los derechos de los contribuyentes. Toda vez que las contribuciones deben atender al principio de proporcionalidad tributaria y al principio de capacidad contributiva, las normas tributarias que no lo observen imponen un impuesto ruinoso, es decir, una contribución confiscatoria. Al violentarse el principio de no confiscatoriedad y el principio de proporcionalidad tributaria, se violentan los derechos humanos tributarios de los gobernados y resulta inconstitucional. Con base en lo anterior, se validan las hipótesis secundarias segunda y tercera de la presente investigación, que respectivamente establecen lo siguiente: 2. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, ocasionan un impacto desproporcional sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. 3. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, mantiene una relación violatoria del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva. A continuación, se detallan las conclusiones referidas.

Conclusiones 3.1. La teoría de costos de la inflación. Como ya se expuso, existen diversas teorías que explican el efecto inflacionario: inflación de demanda, inflación de costos, inflación estructural, inflación inercial y la inflación con estancamiento. Se concluyó que para efectos de la presente investigación, se adopte la postura de la teoría de la inflación de la inflación de costos. Lo anterior, toda vez que esta teoría es la que más se apega a los fenómenos económicos que se estudian en el presente trabajo. Tanto el sector público como el sector obrero y

el empresarial se han desempeñado como agentes económicos que han contribuido al aumento en los costos que a su vez se traduce en un incremento en la inflación.

Como un ejemplo de lo anterior, se menciona que el sector público incrementa los productos provenientes por la prestación del servicio eléctrico, el cual incrementa una tarifa tanto para uso doméstico (habitacional) como para uso comercial e industrial. Incluso a nivel municipal se ha estilado la creación de un cobro de Derechos de Alumbrado Público (DAP) que aun siendo locales, se incluyen en los conceptos de cobro en la factura de la Comisión Federal de Electricidad (CFE). Otro ejemplo es el cobro de los servicios públicos de agua potable, drenaje y alcantarillado. Es un hecho notorio que en años recientes algunos gobiernos locales han incrementado el cobro de derechos por estos servicios públicos, tanto por uso doméstico (habitacional) como el uso comercial e industrial. Estos servicios públicos provenientes de energía y recursos hidráulicos son insumos para la producción del sector empresarial (sector privado), pero cuyos costos son determinados unilateralmente por el sector público (por el gobierno mexicano, ya sea local o federal).

Aunado a lo anterior, en México el valor de los salarios mínimos de los trabajadores es determinado por una instancia denominada la Comisión Nacional de Salarios Mínimos (CONASAMI). Esta instancia tiene una integración mixta, es decir, se integra por representantes del sector obrero (los trabajadores), representantes patronales (el sector patronal) y es presidida por un representante del Gobierno de la República Mexicana. Anualmente, la CONASAMI resuelve cuánto será el aumento de los salarios mínimos vigentes para el próximo año. En otras palabras, para el incremento en costos por concepto de capital humano confluyen los sectores público y privado. Desde luego, estos incrementos a los insumos del sector empresarial necesariamente se traducen en aumentos en los costos de producción y de operación, lo que a su vez se convierte en aumento de precios de bienes y servicios que ofertan en la economía de un país.

Así las cosas, la teoría de la inflación de costos observa el fenómeno económico que se vive actualmente. También son hechos notorios que esto se intensificó con la grave inflación experimentada desde la fase de post-confinamiento

de COVID-19 que incrementó en 2020 y desde entonces no se ha detenido, aunque se ha buscado contener mediante ciertas políticas y acciones implementadas por los gobiernos de los países a través de sus bancos centrales. Estos factores afectan aún más los costos de insumos, de producción y de operación del sector empresarial y repercute en la población general.

Ahora bien, se debe tener en cuenta que la inflación, el efecto inflacionario en sí, para efectos de la presente tesis, constituye la variable independiente de la investigación. Mientras que la variable dependiente es el impacto sobre los derechos de los contribuyentes ocasionado por las disposiciones fiscales de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites con cantidades nominales tributarias (que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario). En este apartado 3.1. La teoría de los costos de inflación, se destaca distinción entre las causas de la inflación (los factores generadores de la inflación) y los mecanismos de propagación (aquellos factores que no originaron la inflación pero extienden sus efectos). Al respecto, se concluye que estas disposiciones de la LISR que establecen derechos y obligaciones fiscales mediante límites con cantidades líquidas, además de transgredir los principios de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva, son auténticos mecanismos de propagación de la inflación. Esto se explica a mayor detalle en las conclusiones del siguiente apartado de este mismo Capítulo Tercero.

Conclusiones 3.2. La vinculación entre la inflación y la tributación.

Como se menciona en el apartado anterior, existe una distinción entre las causas de la inflación y los mecanismos de su propagación. Aunque son diversos los factores y los sectores (los agentes económicos) que participan en el aumento de la inflación de costos, el responsable de uno de sus mecanismos es el sector público. Este mecanismo de propagación de la inflación se compone por las disposiciones de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios mediante el uso de límites expresados con cantidades nominales monetarias, cuando dichas cantidades no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario. Lo

anterior se verifica debido al diseño del presupuesto del hecho imponible y de la base gravable que realiza el legislador.

Un ejemplo de lo anterior se encuentra en las disposiciones de la LISR que establecen límites máximos (expresados en cantidades líquidas) para poder permanecer tributando bajo determinado régimen fiscal. Esto es así, pues los ingresos percibidos por los contribuyentes provienen de sus ventas (ya sea de bienes o servicios), las cuales deben aumentarse con motivo del incremento de los costos de sus insumos, costos de producción y costos de operación (ya se explicó esto en la inflación de costos). Al aumentar el precio final de sus bienes o servicios, el contribuyente en realidad no tiene una mayor utilidad; simplemente aplica el ajuste de incremento de costos para lograr mantener su mismo margen de utilidad. Es decir, no existe una manifestación real de su riqueza. Sin embargo, el efecto inflacionario produjo que sí exista un aumento nominal en los ingresos que percibe el contribuyente. Ante este aumento nominal, los ingresos del contribuyente rebasan el límite fijado por el legislador con una cantidad nominal monetaria que no se actualiza periódicamente conforme a la inflación. Debido a lo anterior, el contribuyente ya no se encuadraría en el supuesto normativo para permanecer en ese régimen fiscal y consecuentemente deberá migrar a la tributación bajo otro régimen fiscal en el que probablemente pague un impuesto mayor. En otras palabras, el contribuyente padecerá una carga tributaria superior sin que en realidad tenga una manifestación de riqueza mayor. Este efecto de la inflación en la tributación (fijada con cantidades líquidas petrificadas en la ley) impone contribuciones confiscatorias (impuestos ruinosos como el ISR) que transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, violan los derechos humanos tributarios y resultan inconstitucionales.

Otro ejemplo de esta vinculación entre la inflación y la tributación del ISR opera en las deducciones de gastos o inversiones. Las deducciones autorizadas por el legislador tienen la función de aminorar la base gravable con la que se calcula el impuesto a pagar. Aquellas normas que establecen límites máximos de deducibilidad expresados con cantidades nominales monetarias (en pesos mexicanos por ejemplo) que no se actualizan periódicamente conforme a la

inflación, también ocasionan un impacto negativo en perjuicio del contribuyente. Como ya se explicó, los costos de la inflación aumentan los precios de bienes y servicios que el contribuyente debe consumir para la realización de sus actividades económicas generadoras de ingresos. Si el legislador restringe la deducibilidad de estos gastos e inversiones con cantidades líquidas no actualizables, cuando éstos sean más caros debido a la inflación (ya que la moneda pierde su valor adquisitivo), el contribuyente no podrá deducir debidamente esos gastos e inversiones. En otros términos, el contribuyente pagará un impuesto mayor sin que en realidad hubiese tenido un aumento en su riqueza. Esto es así, porque la base gravable empleada para calcular el impuesto a pagar se determinó considerando una manifestación de riqueza ficticia, y en algunos casos más graves hasta en una manifestación de riqueza totalmente inexistente. Así, se concluye que el legislador fijó un sistema impositivo desproporcional y ruinoso en perjuicio del contribuyente.

Como lo denunciaba Keynes, durante los procesos continuados de inflación, los gobiernos confiscan de manera secreta e inadvertida. Este es el caso del ISR mexicano que regula mediante disposiciones fiscales que establecen derechos y cargas tributarios utilizando límites con cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación. En conclusión, el ISR mexicano es un impuesto ruinoso, representa un estandarte de lo que debe ser considerada una contribución confiscatoria, inconstitucional y violatoria de los derechos humanos tributarios.

Conclusiones 3.3. Unidades de cuenta actualizables.

Lo más complicado de justificar respecto de la irresponsabilidad del legislador al diseñar el presupuesto de hecho imponible es que en México se cuenta y se ha contado con unidades de cuenta actualizables (unidades de medida actualizables). Si bien es cierto que la LISR fue aprobada por el Congreso de la Unión en diciembre de 2013, mientras que la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA) fue creada y aprobada hasta 2016, también es cierto que el legislador ya ha realizado reformas posteriores a la LISR con las que ha utilizado la UMA como unidad de referencia. Entonces resulta incomprensible e incongruente

que el legislador haya sido omiso para corregir sus errores en aquellas disposiciones de la LISR donde se establecen límites a derechos y cargas tributarias que son el objeto de estudio de la presente investigación. Además, el nacimiento de la UMA (en 2016) posterior a la entrada en vigor de la LISR (en 2013) tampoco puede ser una justificación para el error del legislador en el diseño de las normas tributarias. No se puede justificar esa falla del legislador porque antes de la creación de la UMA, el legislador ya empleaba en las leyes límites con otra unidad de cuenta: el salario mínimo. Fue hasta la reforma constitucional del año 2016 con la que se desindexó al salario mínimo como unidad de referencia para asuntos que fueran distintos a la materia del trabajo. Con esa reforma constitucional de la desindexación se optó por la creación de la UMA. Pero antes de su nacimiento, el legislador ya utilizaba el salario mínimo como una unidad de cuenta actualizable al producir las normas fiscales.

Si bien se ha advertido que en otras leyes fiscales mexicanas el Estado ha realizado la actualización generalizada de las cantidades líquidas contenidas en sus disposiciones, también se advierte que en la LISR la poca actualización existente se reduce a supuestos normativos selectivos. En otras palabras, en la LISR se trata de una actualización selectiva y discriminada, y no de una actualización generalizada como sucede en las otras leyes fiscales. Cabe señalar que en los supuestos normativos de las otras leyes fiscales mexicanas donde el Estado sí ha cuidado de realizar una actualización periódica de manera generalizada (mediante la remisión legislativa a otros ordenamientos jurídicos secundarios), se trata de disposiciones en las que, de haber sido omiso el Estado Mexicano con esa actualización periódica, la recaudación del fisco federal se hubiera visto seriamente afectada. Es decir, el Estado Mexicano vela por actualizar de manera generalizada las cantidades líquidas en aquellas disposiciones fiscales para prevenir cualquier afectación a su recaudación; pero eso omiso en hacerlo para aquellas disposiciones fiscales donde su recaudación se ve beneficiada a costas del perjuicio de los contribuyentes y de la violación a sus derechos. Esto se analiza con mayor profundidad en el Capítulo Sexto de la presente tesis doctoral.

Aun cuando el Estado Mexicano, tanto el Poder Legislativo como el Ejecutivo pretendiera enmendar su error (error que ha perpetrado de manera histórica y sistemática en el orden jurídico fiscal), mediante una actualización generalizada de todas las cantidades nominales monetarias de la LISR mediante una remisión legislativa a otros ordenamientos jurídicos secundarios (resolución miscelánea fiscal, reglas generales de comercio exterior y acuerdos del Ejecutivo), como lo hace con las otras leyes fiscales mexicanas, se concluye que esa no sería la solución idónea. Como ya se expone en el Capítulo Sexto, el Tax Code de Estados Unidos de América también realiza remisiones legislativas para la actualización de las cantidades nominales monetarias (en dólares americanos) utilizadas en sus disposiciones tributarias. Sin embargo, esto resulta sumamente desgastante e impráctico. Si en el caso mexicano, nuestro sistema jurídico ya ha creado una unidad de cuenta actualizable como es la UMA, la alternativa idónea es sustituir las cantidades nominales monetarias de la LISR con la UMA. Además, la UMA se actualiza anualmente conforme al INPC que a su vez se determina con base en el efecto inflacionario; mientras que no se ha justificado con precisión por parte del Ejecutivo Federal con base a qué criterios determina los montos contenidos en los ordenamientos jurídicos secundarios (resolución miscelánea fiscal, reglas generales de comercio exterior y acuerdos del Ejecutivo) que actualizan las cantidades líquidas previstas en las leyes fiscales mexicanas. Con base en lo anteriormente expuesto, se deduce que el legislador debe optar por UMA como unidad de referencia.

CAPÍTULO CUARTO
CANTIDADES NOMINALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

4.1. Disposiciones con cantidades nominales no actualizadas periódicamente

Las disposiciones fiscales expresadas con cantidades fijas, o cantidades nominales monetarias, tienen un impacto en los derechos de los contribuyentes con motivo del efecto inflacionario. Consideremos, como ejemplo, a un emprendedor que tributa bajo el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), cuyo tratamiento es preferencial, aquél tiene una condición para continuar en este régimen: que sus ingresos no excedan de los dos millones de pesos.

Puesto que la inflación ocasiona que los precios de sus insumos incrementen, dicho emprendedor se verá presionado a elevar sus propios precios de bienes y servicios para poder conservar el mismo margen de utilidad de antes. Eventualmente, este contribuyente rebasará el límite superior previsto por la norma para continuar tributando en el RIF, por lo cual se verá obligado a pagar un mayor impuesto, sin que en realidad hubiese aumentado su utilidad.

Esto sucedió así por el mero fenómeno inflacionario combinado con una norma que estableció límites, condiciones y obligaciones fiscales supeditados a una cantidad líquida. ¿A caso resulta proporcional el pago de un mayor impuesto a pesar de que su capacidad económico-contributiva nunca aumentó en términos reales?

Éste es el peligro de las disposiciones que se expresan con cantidades líquidas y cuya vigencia no se condiciona a una temporalidad. Mientras que la vigencia de la Ley de Ingresos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios sí se condiciona a una temporalidad anual, existen diversos ordenamientos jurídicos cuya vigencia no se encuentra condicionada a una temporalidad específica y cuyas disposiciones se expresan en cantidades líquidas. En algunos de estos casos, el Estado Mexicano ha optado por actualizar periódicamente estas cantidades líquidas a través de remisiones normativas a otros ordenamientos secundarios. Tal es el caso de la Ley Federal de Derechos, donde sus viejas cantidades líquidas se actualizan gracias a una remisión normativa ubicada al principio de esta ley, que versa de la siguiente manera:

Nota sobre las cantidades de la Ley para el año 2023: Para la actualización de las cantidades de esta Ley establecidas para el año 2023, véase la “cuota sin ajuste” del Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023,

contenido en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 y sus Anexos 1, 5, 8, 15, 19, 26 y 27, publicada en el DOF 27-12-2022.²⁹⁷

Pero en otros casos, el legislador y la autoridad son omisos respecto de la actualización periódica de las cantidades líquidas. Éste es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en México.

Cabe señalar que esta ley sí contiene disposiciones expresadas con cantidades indexadas, como aquellas que se establecen con el número de veces del salario mínimo, y que después de la reforma constitucional de dicha desindexación del salario mínimo como unidad de referencia, ahora se entienden indexadas a la Unidad de Medida y Actualización (UMA). También se prevé la actualización de ciertas tablas de la ley expresadas con cantidades líquidas a través de reglas de carácter general emitidas por la autoridad fiscal.

Sin embargo, existen más de sesenta cantidades líquidas previstas en la LISR que no se actualizan periódicamente y que establecen diversos supuestos, como límites superiores para imponer derechos u obligaciones fiscales. Es decir, la determinación de cargas tributarias, tanto sustantivas como aquellas formales, se encuentran ancladas a disposiciones fiscales cuyas cantidades líquidas han sido petrificadas a través del tiempo y se mantienen inmutables e insensibles a los fenómenos económicos reales, como la inflación.

Por ende, el principio de proporcionalidad tributaria, positivizado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el derecho humano a contribuir con apego a su capacidad económica, así como el principio de razonabilidad legislativa, se encuentran en un peligro permanente y sistemático de transgresión.

Aunque las recientes reformas a la LISR prácticamente sustituyeron al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) por el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), el RIF aún pervive como opción a través de ciertas disposiciones transitorias. Sin embargo, el RESICO también estipula su límite superior en una

²⁹⁷ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Federal de Derechos (última reforma 03-05-2023, RMF 27-12-2022).

cantidad líquida de tres millones quinientos mil pesos. Ante el efecto inflacionario, el nuevo régimen fiscal presenta el mismo problema que su antecesor por su cantidad líquida.

Ahora, ¿cuál es la relevancia de esta problemática en cuestiones transfronterizas y el comercio binacional? Pues bien, las disposiciones fiscales expresadas con cantidades líquidas de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), además de establecer límites para las cargas tributarias sustantivas (como el pago del impuesto), también se vinculan con las cargas tributarias formales: como ciertas condicionantes de medios de pago, presentación de declaraciones o avisos, retenciones de impuesto y otras obligaciones fiscales.

Las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) de México son cruciales para las empresas y el comercio, no solamente para los residentes en territorio mexicano sino también para los residentes en el extranjero. Estas disposiciones pueden estimular o afectar el desarrollo económico y el comercio binacional, particularmente en el caso de los residentes de México y Estados Unidos de América.

Estamos conscientes que, tanto en México como en Estados Unidos, residen personas que cuentan con doble nacionalidad y tienen vínculos familiares y económicos en ambos lados de la frontera. Consecuentemente, es común que realicen operaciones en las cuales perciban ingresos o efectúen gastos en territorio mexicano. Algunos residentes en Estados Unidos son socios de personas morales mexicanas, incluso otras empresas que son partes relacionadas en diversas actividades comerciales. Por ello, la legislación tributaria mexicana tiene una afectación sobre ellos.

Como ya se mencionó, a pesar de que la LISR en ciertas disposiciones sí utiliza las cantidades indexadas como la UMA (anteriormente el salario mínimo), existen más de sesenta supuestos en dicha ley que se expresan en cantidades líquidas. A continuación, se expondrán algunas de estas normas con impacto sobre los residentes en México como en Estados Unidos, por cuestiones transfronterizas o el comercio binacional.

Préstamos o aportaciones a capital considerados ingresos acumulables

Suele suceder que entre personas que residen entre ambos lados de la frontera realicen operaciones, entre ellas préstamos, aportaciones futuras de capital o aumentos de capital. La fracción XI del artículo 18 de la LISR establece que si el préstamo rebasa un equivalente a \$600,000 pesos (en moneda nacional o extranjera), y no se informen debida y oportunamente al Servicio de Administración Tributaria (SAT), entonces dicho préstamo será considerado ingresos acumulables. Esta cantidad líquida, actualizada conforme a la inflación, hoy rondaría un aproximado de \$845,185 pesos. Es decir, ese límite de exención para dicha carga tributaria formal debería ser 40% mayor.

El texto de la disposición a la letra dice:

Artículo 18. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes: (...)

XI. Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 76, fracción XVI de esta Ley.²⁹⁸

La redacción del artículo 18 “*se consideran ingresos acumulables*” constituye una presunción legal. Para entender el papel que desempeñe una presunción legal, primeramente se debe distinguir ésta de la ficción legal. Carlos Burgoa Toledo, en su obra *Ficciones y presunciones legales*, describe a la ficción jurídica de la siguiente manera:

[...] lo que muestra no son lo que realmente se da en la realidad y, para superar anticipadamente a los hechos y lograrse los fines de las políticas

²⁹⁸ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Última Reforma 12-11-2021)», 30 de diciembre de 1980, Artículo 18, fracción XI.

públicas y de los principios constitucionales, se escribe en las normas como una verdad férrea, aunque en verdad no sea así.²⁹⁹

Mientras que la presunciones jurídica, según explica Burgoa Toledo, ya desempeña una función en la aplicación normativa puesto que, a diferencia de la ficción jurídica que llega sólo hasta la conceptualización o prescripción, la presunción forma la esencia de aquello que puede generar las consecuencias jurídicas; ya sea que estas consecuencias se den en el mismo eje de la norma (como el encuadramiento en el objeto o en el sujeto de la norma) o que se den como consecuencias de ese encuadramiento (por ejemplo, las infracciones o delitos).³⁰⁰

En el caso de esta la disposición fiscal aquí analizada, claramente se trata de una presunción legal. Si bien es cierto que las consecuencias jurídicas del encuadramiento en el supuesto de “ingresos acumulables” se encuentran otras disposiciones fiscales de la misma LISR (relativas a la aplicación de la tasa o tarifa del impuesto a la base gravable para el cálculo del ISR a pagar), también es cierto que la fracción XI del artículo 18 establece una presunción legal que genera consecuencias jurídicas sobre el eje de la propia norma. En otras palabras, al rebasar la cantidad líquida de \$600,000 pesos mexicanos (o su equivalente en moneda extranjera) por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital, y ésta sumas sean recibidas en efectivo sin cumplir con lo previsto por otra disposición (la fracción XV del artículo 76 de la LISR), entonces serán considerados ingresos acumulables.

Esta presunción legal de ingresos acumulables por esos conceptos bajo esas condiciones será la consecuencia jurídica, independientemente de que en realidad no se hubiera tratado de ingresos acumulables. Es decir, las consecuencias de la presunción jurídica se darán independientemente de aquellos casos en los que se trate de una ficción jurídica: que tales préstamos o aportaciones en realidad no hubieran constituido auténticos ingresos acumulables para la contribuyente persona

²⁹⁹ Carlos A. Burgoa Toledo, *Ficciones y presunciones legales*, 1a. ed. (Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021), p. 153.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 161.

moral. En este caso, la ficción jurídica sería aquellos ingresos acumulables que pudiera ser en realidad no lo fueran. Mientras que la presunción jurídica consiste en aquellos sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria que encuadren en la conducta prescrita en la fracción XI, tendrán como consecuencia fiscal la aplicación de la ficción jurídica de ingresos acumulables (aun cuando en realidad, en términos contables, no hubieren sido ingresos para la contribuyente persona moral).

Deducciones en efectivo

El límite de \$2,000 pesos para deducciones autorizadas que no exigen la obligación fiscal de efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o mediante los llamados monederos electrónicos, se prevé como requisito tanto para las deducciones de las personas morales (artículo 27, fracción III, primer párrafo), como para las personas físicas (artículo 147, fracción IV). La actualización de ese límite máximo permitido, conforme a la inflación, debiese rondar la cantidad de \$2,817 pesos (40% mayor).

Deducción de viáticos

El límite diario de deducción de gastos en el extranjero que se destinen a la alimentación, según el artículo 28 fracción V de la LISR, es de \$1,500 pesos. Si se actualizare conforme a la inflación, dicha cantidad rondaría los \$2,112 pesos. En un viaje de negocios por cinco días, el contribuyente no podría deducir casi un 29% de lo que por derecho le correspondería deducir si dichas cantidades líquidas se actualizaran conforme a la inflación.

Una situación similar se padece con el límite máximo permitido para la deducción de: gastos destinados a la renta de automóvil de \$850 pesos diarios cuando actualizado sería \$1,197 pesos; gastos destinados a hospedaje de 3,850 pesos diarios que actualizado a enero de 2022 sería un aproximado deducible de \$5,423 pesos diarios.

Entre más se prolongue el viaje, más afectado resulta el contribuyente en aquellos gastos que no podrá deducir de su base gravable del impuesto. Por lo tanto, pagará un impuesto que no refleja su verdadera capacidad contributiva.

Deducción de inversión de automóviles

El artículo 36, fracción II prevé que el límite máximo de deducción de una inversión por automóvil será de \$175,000 pesos. Cuando se trate de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como los automóviles eléctricos que cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, el límite máximo deducible será de \$250,000 pesos.

Ambas cantidades actualizadas conforme a la inflación en enero de 2022 deberían rondar los 246,512 pesos y 352,160 pesos, respectivamente.

Esto resulta especialmente grave con la situación pandemia COVID-19 y el post-confinamiento, en que hemos presenciado que la falta de oferta de automóviles ha encarecido sus precios.

Operaciones entre Partes Relacionadas

Existe otra carga tributaria de naturaleza formal relativa a la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de operaciones celebradas con partes relacionadas, mediante la cual se demuestra que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, similares al utilizado u obtenido entre partes independientes en operaciones comparables.

El límite máximo que el artículo 76, fracción IX, segundo párrafo establece para aquellos contribuyentes con actividades empresariales es de \$13'000,000 de pesos percibidos durante el ejercicio inmediato anterior por dicho concepto. Para aquellos contribuyentes prestadores de servicios profesionales el límite máximo es de \$3'000,000 de pesos.

Ambas cantidades actualizadas, conforme a la inflación, deberían rondar en \$18'312,342 pesos y \$4'225,925 pesos, respectivamente.

Ingresos específicos de extranjeros

Algunos residentes de Estados Unidos perciben ingresos cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio mexicano. Tratándose de los ingresos por salarios, y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, el artículo 154 de la LISR establece diversas tasas aplicables a esos ingresos para determinar el impuesto a pagar.

Sin embargo, la fracción I del párrafo segundo de dicho artículo prevé una exención para los primeros \$125,900 pesos obtenidos en el año calendario de que se trate. Este beneficio a favor de los residentes en el extranjero cada día se ve mermado debido al efecto inflacionario. Si dicho monto se actualizara conforme a la inflación a enero de 2022, esta cantidad en realidad debiese rondar en los \$177,348 pesos. Mientras que la tasa del 15% aplicable a dichos ingresos se encuentra anclada a las cantidades líquidas entre los \$125,901 pesos y \$1'000,000 pesos. Este límite del millón de pesos actualmente equivaldría a \$1'408,641 pesos aproximadamente; pero quienes actualmente perciben este monto en realidad se les aplica la tasa del 30% porque no se actualizan conforme a la inflación.

Una situación similar acontece respecto de otros ingresos percibidos por residentes en el extranjero cuya fuente de riqueza se encuentra en territorio mexicano, como los ingresos por concepto de: jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro (artículo 155 de la LISR).

Estímulo fiscal para personas físicas que realicen depósitos para ahorro o planes de pensión

Incluso ciertos estímulos fiscales se encuentran anclados a cantidades líquidas que se han petrificado en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tal es el caso del estímulo fiscal previsto en el artículo 185, fracción I de la LISR, aplicable para aquellas personas físicas que realicen: 1) depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, 2) pagos de primas en contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro, o 3) adquisiciones de los fondos de inversión identificables según el SAT.

Sin embargo, el estímulo fiscal, consistente en reducir dichos depósitos, pagos o adquisiciones no deben exceder de los \$152,000 pesos en el año calendario. Este monto de límite máximo considera la suma de todos estos conceptos referidos. Si dicho monto se actualizara conforme a la inflación a enero de 2022, la cifra del límite máximo en realidad rondaría los \$214,113 pesos. Tanto los residentes en el extranjero, como los residentes en territorio nacional, cada vez verán menos atractivo este estímulo fiscal, conforme la inflación ocasione que el valor real de esa cantidad líquida se distancia cada vez más de su valor nominal.

Reflexión

Como se comentó, son muchas las disposiciones que contienen cantidades líquidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para poder determinar cuál es el impacto sobre las cuestiones fronterizas o el comercio binacional, se tendría que realizar un estudio de caso para contribuyente en particular. Por tal motivo, solamente se eligieron algunos supuestos que sirvan de ejemplo ante esta grave transgresión a los derechos de los gobernados.

Es importante recordar que, así como la autoridad fiscal destaca las facilidades administrativas otorgadas tanto como los estímulos fiscales, también resulta trascendental destacar aquellas cargas administrativas o cargas tributarias formales que los contribuyentes y demás sujetos se encuentran injustamente obligados a cumplir por ley.

Así como el Estado Mexicano ha tenido la cautela de actualizar periódicamente las cantidades líquidas en otros ordenamientos con las que su omisión implicaría afectaciones a las finanzas públicas, también debería mostrar esa misma cautela para la actualización de las cantidades líquidas que afectan a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Como se puede apreciar de los supuestos selectos para esta presentación, las cantidades líquidas petrificadas en ley mediante expresiones nominales monetarias debieron aumentar aproximadamente en un 40% (cuarenta por ciento) desde que la Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor en enero de 2014, debido a la inflación. De la más reciente reforma realizada a la LISR en diciembre

del 2021, cuando nació el nuevo RESICO (con el límite superior de los tres millones quinientos mil pesos), se desprende que el Ejecutivo Federal y el Congreso de la Unión continúa con su uso de cantidades nominales monetarias petrificadas en la ley, ignorando el principio de razonabilidad legislativa.

Estas cantidades líquidas permanecen inmutables e insensibles ante la inflación, un fenómeno económico que se encuentra fuera del alcance de los sujetos obligados. Se establecen cargas tributarias, tanto sustantivas como formales, expresadas en cantidades nominales monetarias cuyo valor real presente se distancia, por la inflación, cada vez más de su valor real inicial. Así, se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y el de razonabilidad de la actividad legislativa. Resulta particularmente injustificado si en México contamos con cantidades indexadas como la UMA para usar de referencia en la legislación.

Si un sujeto obligado encuadra en uno de los supuestos normativos con cantidades líquidas sin actualización, entonces se convierte en víctima de una violación a sus derechos. Si encuadra en más de un supuesto, es víctima de más de una violación a sus derechos. Y si este sujeto obligado encuadra en varios supuestos normativos de la LISR con cantidades líquidas (como suele suceder), entonces se convierte en víctima de un concierto de violaciones a sus derechos, todas trabajando conjunta y sistemáticamente en su perjuicio.

Esta falla legislativa no se encuentra exclusivamente en la LISR, sino en otros ordenamientos fiscales también. Y preocupa que otros países también impongan obligaciones tributarias expresadas en cantidades líquidas sin actualizar periódicamente conforme a la inflación, porque eso implicaría que este 'pecado normativo' es internacional y el problema requiere de una investigación más profunda.

4.2. Efecto del costo de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales

El efecto inflacionario ha tenido un impacto entre el valor original de las cantidades nominales monetarias previstas en las disposiciones de la LISR seleccionadas para la presente investigación. A través de los años, este impacto por el costo de la inflación ha ocasionado una distorsión económica sobre el valor

real de esas cantidades nominales monetarias. Para efectos del presente trabajo, es indispensable actualizar las cantidades nominales de esas disposiciones a valor presente del mes de enero de 2023, que representa el corte temporal de este trabajo investigativo.

Para convertir el monto petrificado en ley desde su entrada en vigor (desde enero de 2014), se calcula su factor de actualización con base en el INPC. Es decir, el factor de actualización de enero de 2014 a enero de 2023 (un periodo de nueve años) se calcula desahogando el procedimiento previsto en el artículo 152 de la LISR. El factor de actualización resulta de dividir el INPC del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el INPC correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.

Toda vez que estas cantidades nominales monetarias no han sido actualizadas, se considera que su última actualización fue en el momento en que la LISR entró en vigor en enero de 2014. El mes inmediato anterior a enero de 2014 fue diciembre de 2013 y su INPC era de 83.770058000000. Si el corte temporal de esta investigación es al mes de enero de 2023, el mes inmediato anterior es diciembre de 2022 y su INPC fue de 126.478. Al dividir este último entre el primero, el resultado es un factor de actualización por ese periodo de nueve años es de 1.509823474158273.

1. Préstamos y aportaciones para aumentos de capital.

El artículo 18, fracción XI establece un límite máximo de \$600,000 pesos de préstamos o aportaciones para aumentos de capital en efectivo para que no sean considerados ingresos acumulables. Al rebasar ese límite, esta presunción de ingresos acumulables incrementa la base gravable, impactando la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$600,000 es de \$905,894.08.

2. Deducciones en efectivo de personas morales y personas físicas.

La fracción III del artículo 27 y fracción IV del artículo 147 prevén, para personas morales y físicas respectivamente, como requisito de las deducciones autorizadas, su pago mediante transferencia electrónica de fondos, cheque

nominativo, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monedero electrónico, cuando rebasen \$2,000 pesos. La restricción a estas deducciones estructurales impacta la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$2,000 es de \$3,019.65.

3. Deducción de inversión en automóvil.

El artículo 36, fracción II establece un monto máximo de \$175,000 pesos para la deducción de inversiones en automóviles y de \$250,000 para automóviles eléctricos o híbridos. La restricción a estas deducciones estructurales impacta la capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$175,000 y \$250,000 es de \$264,219.11 y \$377,455.87 respectivamente.

4. Documentación de operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 76, fracción IX prevé la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de ingresos y deducciones efectuadas de acuerdo con precios entre partes independientes en operaciones comparables. La exención de esta carga formal se limita a aquellos contribuyentes cuyos ingresos superen, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior, \$13'000,000 por actividades empresariales, o de \$3'000,000 pesos por actividades profesionales.

Este límite no prevé una carga sustancial (pago del impuesto) a la capacidad contributiva, pero sí impone una carga formal administrativa (conservación de documentación). Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$13'000,000 y 3'000,000 es de \$19,627,705.16 y \$4,529,470.42 respectivamente.

5. Ingresos máximos para tributar en RIF y RESICO.

El artículo 111 fue derogado en noviembre de 2021. Este precepto establecía un límite máximo de ingresos anuales de \$2'000,000 para que el contribuyente tributara en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Aunque el precepto se

derogó, este régimen pervive a través de la fracción IX del Artículo Segundo Transitorio.

Tras la derogación del RIF, se creó el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), para personas físicas mediante el artículo 113-E y para personas morales en el artículo 206. Los límites máximos de ingresos durante el ejercicio fiscal son \$3'500,000 y \$35'000,000 pesos, respectivamente. Estas disposiciones, tanto para el RIF como RESICO, configuran elementos de la contribución, como la base gravable e impactan la capacidad contributiva.

Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de \$2'000,000 del RIF es de \$3,019,646.95. El RESICO es de reciente creación y su factor de actualización no tiene un valor significativo.

6. Ingresos de extranjeros por salarios, jubilaciones, pensiones y retiro.

El artículo 154 establece las tasas del ISR a los extranjeros sobre ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. Se exenta del impuesto por los primeros \$125,900 pesos de estos ingresos por el año calendario; establece una tasa del 15% para aquellos cuyos ingresos excedan ese monto, pero no superen \$1'000,000 pesos; quienes superen este último monto pagarán con tasa del 30%

El artículo 155 establece la misma exención y tasas por esos montos máximos, pero a ingresos por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes del retiro y pensiones vitalicias u otras formas de retiro.

Ambos preceptos configuran elementos del impuesto, como la tasa y base gravable que afectan las cargas tributarias sustanciales de los residentes en el extranjero. De esta forma, impactan su capacidad contributiva. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$125,900 y \$1'000,000 es de \$190,086.78 y \$1'509,823.47 respectivamente.

7. Estímulo fiscal para personas físicas por depósitos de ahorro, pago de primas de pensiones o adquisiciones de fondos de inversión.

El artículo 185 otorga un estímulo que permite a las personas físicas restar, de la base del impuesto prevista en el artículo 152: depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro; pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro; o adquisiciones de acciones de los fondos de inversión. Pero este estímulo está topado por un límite máximo: la suma de estos conceptos durante el año no podrá exceder de \$152,000 pesos. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de aquellos \$152,000 es de \$229,493.17.

Aunque se trate de estímulos fiscales considerados deducciones no estructurales (beneficios fiscales o concesiones graciosas por el legislador), estos mecanismos atienden los criterios sociales, económicos o fiscales pierden su eficacia ante el efecto inflacionario al establecerse en cantidades nominales monetarias petrificadas en ley inmutables ante la inflación. -

4.3. Relación entre cantidades nominales desactualizadas y los derechos y cargas fiscales

El ejemplo del RIF en el Estado de derecho

Entre los supuestos de estudio, se encuentra la norma que establece el límite máximo de ingresos anuales para tributar bajo el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) anclado a una cantidad nominal monetaria de dos millones de pesos. Aunque la reforma de noviembre de 2021 a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) derogó las disposiciones que preveían la existencia del RIF, dicho régimen pervive, en virtud de la fracción IX del artículo Transitorio Segundo de dicho decreto, para aquellos contribuyentes que ya se encontraban tributando bajo este régimen y durante el plazo que les restaba, si así lo avisan al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Siendo una de las principales normas de una de las principales leyes del sistema tributario mexicano, el párrafo primero del ya derogado artículo 111 (con aplicación transitoria para algunos contribuyentes) de la Ley del Impuesto sobre la Renta es un buen ejemplo para analizar dicha pieza de engranaje en el Estado de Derecho en México.

Para ello, se analizará la referida norma a la luz de la doctrina del Estado de Derecho planteada, por un lado, por Joseph Raz y, por otro lado, por Elías Díaz.

Principios del Estado de derecho propuestos por Joseph Raz

Joseph Raz mencionaba dos aspectos del sentido literal del Estado de Derecho: “1) que las personas deben ser regidas por el derecho y deben obedecerlo, y 2) que el derecho debe ser de tal manera que la gente pueda ser guiada por él.”³⁰¹

Asimismo, Raz indicaba, de manera enunciativa más no limitativa, una serie de principios que se derivan de la idea fundamental del Estado de Derecho. A continuación, se analizará la norma del límite máximo de ingresos anuales del RIF de la LISR.

a) Todas las disposiciones jurídicas deben ser prospectivas, abiertas y claras.

La norma que establece el límite máximo de ingresos anuales para tributar en el RIF no es retrospectiva.

Si bien es cierto que actualmente ya se derogó la Sección II (Del Régimen de Incorporación Fiscal) del Capítulo II (De los ingresos por actividades empresariales y profesionales) del Título IV (De las personas físicas), dicha norma aún pervive para algunos contribuyentes que ya se encontraban tributando bajo este régimen al 31 de diciembre de 2021, y que hayan manifestado mediante aviso al SAT su pretensión de continuar tributando bajo ese régimen durante el plazo que le restaba. Esto, en virtud de la fracción IX del artículo Transitorio Segundo de dicho decreto.

La norma funge y fungirá transitoriamente de manera prospectiva. El 12 de noviembre de 2021, este decreto por el cual se deroga la norma referida y se establece la disposición transitoria correspondiente fue publicado en el Diario Oficial

³⁰¹ Raz, Joseph, «El Estado de Derecho y su virtud», en *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Primera Edición, Sociología y Política (México: Siglo XXI Editores, S.A. de C.V.; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2002), p. 19.

de la Federación para su difusión. Por lo tanto, esta norma, además de ser prospectiva, también es abierta y clara.

Incluso el Servicio de Administración Tributaria (SAT) del Gobierno de la República, publicó comunicados, tanto en la página de internet oficial de gobierno como en sus cuentas oficiales de redes sociales, la última fecha para que los contribuyentes del RIF presentasen el aviso de su intención de permanecer tributando bajo dicho régimen Fiscal. El SAT informó que el último día para presentar dicho aviso sería el 31 de enero de 2022.³⁰²

b) Las disposiciones jurídicas deben ser relativamente estables.

La norma derogada a partir de enero de 2022, junto al resto de las disposiciones de la LISR relativas al RIF, entró en vigor en enero de 2014 juntamente con el restante texto original de la ley. Esto significa que este régimen fiscal y su límite máximo de ingresos anuales apenas alcanzó una vigencia de ocho años.

Antes de la entrada en vigor de la vigente LISR en enero de 2014, se encontraba vigente la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir de enero de 2002. En aquella LISR 2002, el Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), para el cual también se establecía el límite máximo de ingresos anuales de dos millones de pesos, puede ser considerado una especie de antecesor del RIF. Es decir, la norma del REPECO estuvo vigente durante doce años.

La Ley del Impuesto sobre la Renta que se encontraba vigente antes de la LISR 2002 también preveía, a partir de una reforma del 29 de diciembre de 1997, una sección denominada Del Régimen de Pequeños Contribuyentes, para el cual se le estableció un límite máximo de ingresos anuales de \$2.2 millones de pesos aproximadamente. Esta sección de la anterior ley estuvo vigente hasta durante cuatro años (hasta que entró en vigor la LISR 2002).

³⁰² Servicio de Administración Tributaria de México, «El SAT informa que el último día para dar aviso para permanecer en el Régimen de Incorporación Fiscal es el 31 de enero de 2022», Servicio de Administración Tributaria - Prensa, gob.mx, 23 de enero de 2022.

Aunque las normas que establecen los límites máximos de ingresos anuales para tributar bajo esos regímenes fiscales similares también son parecidas, en realidad son normas distintas, que pertenecen a leyes sucesivas entre sí, puesto que estuvieron vigentes durante años distintos. Una norma estuvo vigente durante cuatro años, la otra norma doce años y la última (que se analiza en este documento) durante ocho años.

Se podría concluir que, en una materia tan dinámica e inestable como la fiscal en la que se emiten constantes modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal incluso dentro del mismo ejercicio fiscal, esta disposición correspondiente al límite máximo de ingresos anuales del RIF fue relativamente estable, hasta antes de su derogación y sustitución por la actual norma que prevé al nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO) a partir de este enero 2022.

Lo lamentable es que, precisamente a través de estos casi cinco lustros mediante diversas normas de distintas leyes, el límite máximo de ingresos anuales para tributar en dichos regímenes fiscales se petrificó en ley con cantidades nominales monetarias rondando los dos millones de pesos, cuando el efecto inflacionario ha tenido un severo impacto en su valor real presente desde 2014, ya ni se diga desde 1997.

c) El establecimiento de disposiciones jurídicas particulares (órdenes jurídicas particulares) debe ser guiado por disposiciones jurídicas abiertas, estables y generales.

En México, gran parte de la normatividad fiscal (tanto tributaria como presupuestaria) se ve impactada por una vigencia anual. Es decir, el Ejecutivo Federal tiene hasta el 8 de septiembre de cada año para presentar, ante la Cámara de Diputados Federal, el Paquete Económico del próximo ejercicio fiscal. El Sistema de Información Legislativa de la Secretaría de Gobernación explica de la siguiente manera el llamado Paquete Económico:

Término que se utiliza en México para describir al conjunto de proyectos legislativos que presenta el Ejecutivo federal al Poder Legislativo, cada año fiscal, para su análisis y aprobación, en materia de Política Hacendaria,

Ingresos y Egresos; y que sirven para el funcionamiento y operación de la gestión gubernamental.³⁰³

Como ya se mencionó anteriormente, en una materia tan dinámica como la tributaria, la disposición del artículo 111 de la LISR que establecía el límite máximo para continuar tributando bajo el RIF, gozó de una estabilidad de ocho años: desde enero de 2014 hasta que su derogación entró en vigor en enero de 2022. Y como ya se comentó, pervive aún para aquellos contribuyentes que ya habían adquirido el derecho de tributar durante diez años en dicho régimen fiscal (siempre que continuaran cumpliendo con los requisitos para dicho régimen, como el de no rebasar el límite máximo de ingresos anuales de dos millones de pesos), y que hubieren presentado aviso al SAT manifestando su pretensión de continuar tributando bajo dicho régimen.

Raz recalca que el Estado de derecho no necesariamente implica el establecimiento de igualdad, puesto que se concibe la existencia discriminación que, como explica el autor, no sólo es tolerada, sino que en ciertas ocasiones es incluso institucionalizada. En el caso de la norma bajo análisis, cabe señalar que efectivamente sí se institucionaliza una discriminación, pero una especie de discriminación positiva. Es decir, el RIF es un régimen fiscal privilegiado que conlleva beneficios fiscales a los contribuyentes que pueden tributar bajo éste. Dicho régimen fiscal otorga este trato preferencial a los contribuyentes con ciertas características para incentivarlos a su propia incorporación fiscal, para que se regularicen.

El propio Raz también refiere que “las órdenes jurídicas particulares son, las más de las veces, usadas por las instancias gubernamentales para introducir flexibilidad en el derecho.”³⁰⁴ Esto se puede apreciar en las normas administrativas de carácter general y en las reglas de miscelánea fiscal y sus correspondientes

³⁰³ Secretaría de Gobernación de los Estados Unidos Mexicanos, «Paquete económico», Sistema de Información Legislativa, accedido 1 de abril de 2022.

³⁰⁴ Raz, «El Estado de Derecho y su virtud», p. 14.

modificaciones, en las cuales se encuentra, desde luego aquellas flexibilizaciones de la LISR, y entre ellas, las relativas al RIF.

d) La independencia del poder judicial tiene que ser garantizada.

En México existe independencia del Poder Judicial de la Federación. Cabe señalar, sin embargo, que el juicio contencioso administrativo en materia tributaria federal se ventila ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el cual no pertenece al Poder Judicial de la Federación.

Debemos recordar que el actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa (anteriormente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) que tuvo como precedente al Tribunal Fiscal de la Federación, proviene del modelo europeo de tribunales administrativos, particularmente el francés, cuyo precedente, a su vez fue el Consejo de Estado. El surgimiento del Consejo del Estado francés, que posteriormente se convertiría en tribunal administrativo se debe aquella hostilidad hacia los tribunales del Poder Judicial que se tenía después de la Revolución Francesa; por lo que los tribunales administrativos conservaban una independencia del Poder Ejecutivo, pero a salvo también del Poder Judicial, señalando que el prestigio alcanzado por el tribunal administrativo francés abonaría que otros países europeos adoptasen el mismo modelo.³⁰⁵

Ahora, contra las sentencias definitivas de los juicios contenciosos administrativos (que se ventilan ante el tribunal administrativo) proceden el recurso de revisión de revisión fiscal, incluyendo aquellas que decreten o nieguen el sobreseimiento³⁰⁶. Sin embargo, la naturaleza del recurso de revisión fiscal, según expone el maestro Reyes Sánchez, es de “índole procesal en control ordinario de legalidad de procedencia excepcional a disposición de la autoridad demandada o

³⁰⁵ Nava Negrete, Alfonso, «Modernización de la justicia administrativa federal», en *Estudios administrativos*, Primera edición, Serie Doctrina Jurídica, Núm. 505 (México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2011), p. 340.

³⁰⁶ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis: 2a./J. 205/2004, No. Registro digital: 179463 (Instancia: Segunda Sala enero de 2005).

demandante, por el cual se puede confirmar, revocar y modificar las sentencias definitivas dictadas en juicio contencioso administrativo federal”.³⁰⁷

Por lo tanto, esa tutela del Poder Judicial de la Federación versa sobre un control de legalidad, no sobre un control de constitucionalidad de una norma general. Puesto que la tesis doctoral aborda las cantidades líquidas en las disposiciones de la LISR, y en este ejemplo se estudia, como ejemplo, su anterior artículo 111, no sería el recurso de revisión fiscal (porque ya se mencionó que dicho recurso consiste en un control de legalidad), sino el juicio de amparo indirecto contra normas generales. Puesto que dicho juicio de amparo indirecto es competencia del Poder Judicial de la Federación, resulta sumamente importante su independencia como uno de los factores del Estado de derecho.

e) Los principios de la justicia natural tienen que ser observados.

Desde luego, el Poder Judicial de la Federación ha demostrado, además de su independencia, ser un órgano garante de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los derechos humanos reconocidos en nuestra Carta Magna son velados por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial Federal, a través de los mecanismos de control constitucional.

Existe una transparencia en cuanto a las sentencias del Pleno y las Salas de las Suprema Corte de Justicia de la Nación, también de sus Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, así como los Juzgados de Distrito. El juzgador, como operador jurídico, debe resolver de manera justa, pública y sin perjuicios. Incluso, existen las figuras jurídicas como la excusa y la recusación, a efecto de prevenir un posible conflicto de intereses por parte del juzgador.

f) Los tribunales deben tener poderes de revisión sobre la implantación de los otros principios.

³⁰⁷ Reyes Sánchez, Sinuhé, «Naturaleza del recurso de revisión fiscal», *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa* Año III, n.º Núm. 9 (octubre de 2011), p. 7.

Como ya se ha explicado, el Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emiten jurisprudencia respecto su interpretación sobre la cuestión de constitucionalidad de normas secundarias. El juicio de amparo indirecto contra normas generales se ventila ante un Juzgado de Distrito del Poder Judicial de la Federación. Si el justiciable se inconforma con el fallo, éste puede promover el recurso de revisión del amparo. Aunado a ello, existe la facultad de atracción por parte de la Suprema Corte.

Es importante destacar que la Suprema Corte cuenta, además, con un sistema de sustitución de jurisprudencia. Adicional al control de constitucionalidad de las normas emitidas por el Poder Legislativo, también realiza el control difuso de convencionalidad de las normas domésticas (normas internas del Estado Mexicano) a la luz de los tratados internacionales de los que México sea parte.

Entonces, en el tema de la tesis doctoral, si se pretende presentar una demanda de amparo indirecto contra la norma heteroaplicativa contenida el derogado artículo 111 de la LISR (que pervive a través de disposiciones transitorias) o alguna otra norma con cantidades líquidas de la misma ley que no se actualicen conforme a la inflación, los tribunales del Poder Judicial de la Federación cuentan con la competencia para realizar ese control de constitucionalidad de las normas producidas por el parlamento.

g) Los tribunales deben ser fácilmente accesibles.

Algo que ha destacado al recurso efectivo ante violaciones de derechos humanos, como el juicio de amparo indirecto contra normas generales (artículo 111 LISR, por ejemplo), es que es de fácil acceso para el quejoso.

Incluso con el confinamiento derivado de la pandemia provocada por el virus COVID-19, se intensificó el uso de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación para la tramitación del juicio de amparo en línea. Esto convirtió aún más fácilmente accesible un recurso que ya de por sí es accesible.

h) A los órganos de prevención criminal dotados de discrecionalidad no se les debe permitir pervertir el derecho.

En el tema de la tesis electoral, este principio del Estado de derecho que propone Raz no resulta aplicable para su análisis.

Características generales del Estado de derecho propuestos Elías Díaz

En su artículo *Estado de derecho y legitimidad democrática*, el jurista Elías Díaz García aporta una breve lista de elementos o caracteres esenciales que se deben encontrar para que un Estado califique como un Estado de derecho. Dicho autor menciona que estos caracteres generales para contar con ese título de distinción de Estado de derecho que se otorga a algunos Estados no deben ser considerada como una lista estática de elementos.

Asimismo, advierte que, si bien estos caracteres generales constituyen estos mecanismos o componentes del Estado de derecho, no se deben considerar a un grado de lo que él llama perfeccionismo desmovilizador. Lo anterior toda vez que el Estado de derecho, a la igual que la democracia, con constructos de la sociedad que debe se van adecuando al tiempo de que se trate.

Con esas advertencias y bajo dichas premisas, Elías Díaz procede a explicar estos caracteres generales del Estado de derecho.

a) Imperio de la ley, que impera sobre gobernantes y ciudadanos, pero precisando que “la ley es la expresión de la voluntad general”.

Elías días refiere que el imperio de la ley proviene de la voluntad general, puesto que ésta ha sido creada a través de la una participación libre y mediante representantes de la sociedad; y también explica el imperio de la ley, necesariamente conlleva el imperio de la ley fundamental, es decir, la Constitución.³⁰⁸

Desde luego que, en el tema particular de la tesis doctoral, impera la ley. Como ya se ha expuesto, la cuestión de la tesis precisamente radica en una

³⁰⁸ Díaz García, Elías, «Estado de derecho y legitimidad democrática», en *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Primera Edición, Sociología y Política (México: Siglo XXI Editores, S.A. de C.V.; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2002), p. 68.

disposición fiscal que establece un límite máximo expresado en una cantidad nominal monetaria, es decir, en una cantidad líquida. En uno de varios ejemplos que se pueden analizar de la LISR, se ha representado el problema con el límite máximo de ingresos anuales de dos millones de pesos que puede percibir el contribuyente del RIF para poder continuar tributando bajo dicho régimen fiscal.

Incluso, ahora que el artículo 111 de la LISR ha sido derogado y que el RIF pervive a través de una disposición transitoria, es el mismo imperio de la ley (aun cuando sea mediante el régimen transitorio de la reforma correspondiente).

Sin embargo, resulta interesante confrontar el imperio de la ley, en este caso del derogado artículo 111 de la LISR (o algún otro ejemplo de disposiciones de dicha ley que establecen límites en cantidades líquidas), ante la Ley Fundamental. Esta confrontación entre el imperio de la Ley del Impuesto sobre la Renta ante el imperio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos revela aspectos importantes.

La fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna establece la obligación de los sujetos obligados a contribuir con el gasto público de la manera proporcional que establezcan las leyes, en este caso, la LISR. De dicho precepto constitucional se desprende la positivación del principio de proporcionalidad tributaria.

A pesar de ello, los límites máximos previstos en la LISR que se han expresado en cantidades líquidas y que se mantienen inmutables ante el efecto inflacionario se han distanciado de su valor real original con el transcurso del tiempo. Al anclar los derechos y obligaciones fiscales a cantidades líquidas inmutables ante la inflación, el legislador ha creado normas tributarias que transgreden el principio de proporcionalidad tributaria; y éste, al verse violentado implica que la LISR es contraria a la Constitución. Y si el legislador ordinario desatiende un mandato del Constituyente, entonces se debe restaurar el imperio de la Ley Fundamental sobre el imperio de la ley ordinaria.

b) División de poderes, legislativo, ejecutivo y judicial, diferenciación más que separación, con lógico predominio en última y más radical instancia del poder legislativo.

Desde el punto de vista de Elías Díaz, el poder legislativo tiene un predominio sobre el resto puesto que es el órgano público que provee las leyes y se encuentra legitimado como representante de la sociedad; y que es gracias a este poder público que la actividad de gobierno cuenta con legalidad y legitimidad.³⁰⁹

Se puede afirmar que, en lo que respecta al proceso legislativo y sus procedimientos parlamentarios, la LISR se presume creada conforme a la legalidad y legitimidad referida por Díaz. En su momento, la iniciativa fue presentada por el Ejecutivo Federal, en el ejercicio de sus facultades, y el Congreso de la Unión realizó las fases de estudio, análisis, discusión y aprobación correspondiente, para posteriormente dicha ley fuese promulgada y publicada en el Diario Oficial de la Federación, por parte del Ejecutivo Federal.

Es decir, respecto a este carácter general enunciado por Díaz, se presume que las disposiciones fiscales de la LISR que contienen los límites en cantidades líquidas fueron apegadas a las normas procedimentales respectivas y emitidas por los órganos competentes y legitimados para ello.

c) Fiscalización de la administración, actuación según ley en todos los órdenes y niveles de ella (poder ejecutivo), así como consecuente y eficaz control por los competentes órganos constitucionales y jurisdiccionales: control jurídico ante los tribunales de justicia e interdicción de la arbitrariedad, pero no de la legítima discrecionalidad con subordinación, pues, al principio de legalidad y sus determinaciones e implicaciones por todos los funcionarios y servidores del Estado.

El problema planteado no radica en la actuación del Ejecutivo Federal por falta de fiscalización de su administración. Si bien es cierto que la LISR vigente tuvo su génesis en una iniciativa que en su momento propuso el Poder Ejecutivo, fue el Legislativo el responsable de aprobarla, y tuvo en sus manos la posibilidad (no aprovechada) de enmendarla y adecuarla conforme al principio constitucional de proporcionalidad tributaria.

³⁰⁹ Ídem.

En la fiscalización de la administración, Elías Díaz destaca principalmente la fiscalización de la actuación del Poder Ejecutivo, tanto por los órganos constitucionales y jurisdiccionales para evitar la arbitrariedad de los servidores públicos. Si bien es cierto que la fiscalización de la actuación de la acción gubernamental es especialmente relevante en cuanto a la actividad del Ejecutivo, cabe señalar que también existe control interno de la actuación en el Legislativo como el Judicial. Todos los poderes públicos de la Federación se someten a las facultades fiscalizadoras de la Auditoría Superior de la Federación, que es un órgano constitucional que forma parte del Legislativo.

Sin embargo, en este carácter fiscalizador de la actuación pública, Elías Díaz fue omiso en abordar el mayor de los controles que debe experimentar la actuación del Estado: el control de la constitucionalidad, no solamente el control de la legalidad. Quizás en este carácter no se aborda por Elías Díaz porque aquél previsto en el siguiente inciso precisamente se refiere a la protección de los derechos y libertades fundamentales que constituyen un control de la constitucionalidad.

Lo anterior se menciona porque el tema de la tesis doctoral implica que la actuación pública del legislador ordinario al expedir normas tributarias que violentan el principio de proporcionalidad, previsto en nuestra Constitución.

d) Protección de derechos y libertades fundamentales que constituyen precisamente la razón de ser del Estado de derecho.

En este último carácter, Elías Díaz comenta que la protección de estos derechos fundamentales es la razón de ser del Estado de derecho, puesto que dichas garantías jurídicas y exigencias éticas políticas son necesarias para la dignidad humana y la igualdad que deben gozar todos los miembros del grupo social.³¹⁰

Curiosamente, en el argumento de días que refiere a la universalidad de estos derechos fundamentales y garantías jurídicos, es donde también adquiere relevancia para la tesis doctoral. Aunque el principio de proporcionalidad tributaria

³¹⁰ *Ibíd.*, p. 69.

es el principalmente vulnerado por las disposiciones de la LISR que establecen derechos y obligaciones fiscales mediante límites expresados en cantidades líquidas, se afectan derechos como el mínimo vital, el mínimo existencial, el cual afecta a algunos sujetos pasivos de manera más severa que a otros, lo cual los coloca en una mayor desigualdad para su desarrollo pleno.

4.4. Impacto sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria

En el primer apartado del presente capítulo ya se enunciaron ciertas disposiciones de la LISR con cantidades nominales monetarias no actualizadas periódicamente. Subsecuentemente, en su segundo apartado se expuso el efecto del costo de la inflación sobre el valor real de esas cantidades nominales. En virtud de lo anterior, se puede analizar el impacto que las referidas disposiciones tienen sobre los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Para esto, el presente trabajo se lleva a cabo desde un enfoque cualitativo empleando el método analítico-sintético con diversas fuentes documentales. Esta labor de investigación tiene un alcance más allá del descriptivo y correlativo. El estudio de alcance explicativo (causal) permite analizar la afectación ocasionada por estas disposiciones de la LISR sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Las disposiciones con cantidades nominales monetarias establecen cargas y derechos tributarios. La desactualización de estas cantidades frente a la inflación causa una distorsión económica sobre las referidas cargas y derechos tributarios. Consecuentemente, estas disposiciones con cantidades nominales de la LISR ocasionan una afectación sobre los derechos de los contribuyentes.

Para el análisis del presente apartado, se expone una síntesis sobre el objeto de cada una de las disposiciones fiscales seleccionadas para el estudio de este trabajo investigativo. Asimismo, se identifica la cantidad nominal monetaria prevista en cada disposición. Adicionalmente, los datos se complementan con el valor real de cada monto actualizado al mes de enero del año 2023.

Una vez obtenido el factor de actualización que se aplica a las cantidades nominales monetarias para convertirlas al valor presente (al menos al mes de enero de 2023), se procede a un estudio de criterios jurisdiccionales emitidos por diversas instancias, tanto Tribunales Colegiados como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la hermenéutica jurídica. De esta manera, es posible identificar qué pronunciamientos ha realizado la Suprema Corte y si esas interpretaciones acreditan o desacreditan alguna porción de la hipótesis de este trabajo de investigación.

4.4.1 Análisis particular de jurisprudencia sobre deducciones

Toda vez que diversas de las disposiciones de la LISR elegidas para el presente estudio regulan deducciones autorizadas, a continuación, se analizan algunos criterios jurisprudenciales de la SCJN relativos a aquellas.

Tesis 2a./J. 53/2011 (Registro Digital 162575). En esta tesis se pronunció que el precepto 42, fracción II de la abrogada LISR de 2002, relativo al monto de límite máximo de deducción de inversión en automóviles, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues tiene como finalidad evitar la evasión fiscal por abusos del contribuyente.³¹¹

Observaciones. La referida LISR 2002 fue abrogada en diciembre de 2013, inmediatamente antes a la LISR actual. La reforma a la fracción II del artículo 42 de la LISR 2002 entró en vigor a partir del 1 de enero de 2007, y desde entonces ya se preveía el monto fijo de \$175,000 pesos como límite máximo de inversión en automóviles”.³¹²

El INPC en diciembre de 2006 (el mes inmediato anterior en que entró en vigor la reforma de esta disposición referida) fue de 62.692424000000. Mientras que el INPC en diciembre de 2013 (el mes inmediato anterior en que la LISR 2002 fue

³¹¹ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 53/2011, No. Registro digital: 162575 (Instancia: Segunda Sala marzo de 2011).

³¹² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto sobre la Renta 2002» (2002), Artículo 42.

abrogada) fue de 83.770058000000. El factor de actualización resultante para el monto máximo de deducción de inversiones en vehículos, entre la fecha en que entró en vigor y la última fecha en que estuvo vigente, es de 1.336207035159464. Al aplicar ese factor de actualización al monto límite de \$175,000.00 m.n. (ciento setenta y cinco mil pesos 00/100 moneda nacional) se obtiene una cantidad actualizada de \$233,836.23 m.n. (doscientos treinta y tres mil ochocientos treinta y seis pesos 23/100 moneda nacional). De lo anterior, se desprende que la disposición que establece el monto máximo de \$175,000.00 m.n. petrificado en la fracción II del artículo 42 de la LISR 2002 constituyó, por el simple efecto inflacionario, una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria que alcanzó hasta un 33.62% en los últimos días de su vigencia.

Esta disposición sí transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pero no por el hecho de que se pretenda desconocer la facultad legislativa para establecer limitantes a la deducción (para evitar la evasión fiscal), sino por el hecho de que esa limitante es un monto fijo ajeno a la verdadera capacidad contributiva; ese límite máximo sufre distorsiones ocasionadas por el efecto inflacionario y no es acorde al valor real que se requiere deducir para ese tipo de inversiones en automóviles.

Conforme transcurra el tiempo bajo la inflación y ese monto máximo deducible cada vez más pierda su valor adquisitivo para la inversión en automóviles, menor será el monto a valor real (valor presente) que el contribuyente podrá deducir. Al socavar esa deducción, la base gravable orilla a pagar un impuesto ruinoso calculado con una manifestación de riqueza ficticia distante a su verdadera capacidad contributiva.

Lo anterior, refleja cómo las cantidades nominales monetarias previstas en la ley, inmutables ante la inflación, se desactualizan a valor real presente.

Así, el debate no radica en la potestad tributaria del legislador para establecer un límite máximo a la deducción de inversiones en vehículos que evite el abuso y evasión fiscal de los contribuyentes. El debate radica en el establecimiento de un monto máximo para ese límite en cantidad nominal monetaria petrificada en ley que no se actualiza a valor real presente en atención a la inflación. Ese acto legislativo

provoca que la disposición desatienda a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, transgrediendo el principio de proporcionalidad tributaria.

Tesis 1a./J. 15/2011 (Registro Digital 162889). La Primera Sala de la SCJN ha distinguido a las deducciones del ISR en dos categorías: estructurales o no estructurales. En esta tesis, se explica que los preceptos que reconocen las deducciones estructurales (límites al tributo) constituyen normas no autónomas que se encuentran supeditadas a los elementos del impuesto y supuestos de hecho previstos en diversas normas. Califica a las deducciones no estructurales como una sanción positiva, es decir, beneficios fiscales o subvenciones públicas que implican gastos fiscales para el Estado, en aras de concretar los fines fiscales o extrafiscales que se persiguen por razones de interés público.³¹³

Observaciones. Cabe destacar que, si estas deducciones no estructurales se fijan en cantidades nominales monetarias, serán objeto de la distorsión sobre su valor real por el efecto inflacionario, alejándolas de los fines fiscales o extrafiscales en aras del interés público para el que se establecieron.

Tesis 1ª./J. 103/2009 (Registro Digital 165832). La tesis refiere que la obligación del legislador de reconocer las erogaciones necesarias del contribuyente no impide a aquél de establecer requisitos o modalidades de procedencia para las deducciones de este.³¹⁴

Observaciones. La deducción de erogaciones no necesarias se debe a un otorgamiento o concesión graciosa por parte del legislador a favor del contribuyente con fines fiscales o extrafiscales, económicos o sociales. La eficacia de estos mecanismos puede afectarse por el uso, en sus disposiciones, de cantidades fijas (inmutables ante la inflación).

³¹³ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 1a./J. 15/2011, No. Registro digital: 162889 (Instancia: Primera Sala febrero de 2011).

³¹⁴ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 1a./J. 103/2009, No. Registro digital: 165832 (Instancia: Primera Sala diciembre de 2009).

Tesis I.9o.A.34 A (10ª.) (Registro Digital 2003527). Se destaca la obligación del legislador, en virtud del principio de proporcionalidad tributaria, de reconocer una erogación deducción estructural, siempre que dicha erogación resulte indispensable para que el contribuyente genere ingresos objeto del impuesto.³¹⁵

Observaciones. Si no se permite deducir un gasto indispensable para la actividad económica que le genera los ingresos al contribuyente, entonces se calcularía y enteraría un impuesto sobre una riqueza ficticia que en realidad no refleja la verdadera capacidad económico-contributiva del sujeto.

Tesis 2ª./J. 99/2013 (10ª.) (Registro Digital 2004309). La Segunda Sala resolvió que la limitante de \$175,000 no era aplicable a las camionetas pick-up del artículo 42 de la abrogada LISR, puesto que se destina al transporte de mercancías. La Sala también expone que los motivos para la deducción de la inversión en automóviles son: su uso justificado en actividades propias de la empresa del contribuyente, atendiendo a criterios jurídicos, económicos y sociales para el fomento a la constitución de nuevas empresas, crecimiento de las ya existentes, realización de negocios y aumentos de fuentes de empleo.³¹⁶

Observaciones. El factor de actualización entre la reforma de 2006 a la fracción II del artículo 42 de la abrogada LISR y la publicación del LISR vigente fue de 1.336271194358929 (83.292265000000 / 62.331857000000). Es decir, Ese monto fijo de \$175,000, hasta el final de su vigencia, sufrió una distorsión inflacionaria superior al 33%, cuyo valor real debió ser de \$233,847.46. Entonces la limitante redujo (por la inflación) el valor real de la deducción permitida al contribuyente. Esta falta de actualización incrementó injustificadamente la base gravable del impuesto, traducándose en un cálculo del impuesto con base en una riqueza ficticia del contribuyente en su perjuicio.

³¹⁵ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis I.9o.A.34 A (10a.), No. Registro digital: 2003527 (Tribunales Colegiados de Circuito mayo de 2013).

³¹⁶ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2ª./J. 99/2013 (10a.), No. Registro digital: 2004309 (Segunda Sala agosto de 2013).

Esta distorsión económica del valor real sobre la limitante de deducción (\$175,000 pesos) que aconteció entre diciembre de 2006 y diciembre de 2013 también se continúa experimentando hasta la fecha.

Tesis 2ª./J. 25/2017 (10ª.) (Registro Digital 2013873). En esta tesis, la Segunda Sala pronunció que las deducciones no estructurales (que no guardan esa vinculación con la obtención de los ingresos), no deberían considerarse deducciones puesto que no afecta la capacidad contributiva del contribuyente.³¹⁷

Observaciones. Como se desprende de esta tesis, las deducciones no estructurales son un otorgamiento gracioso por el legislador y, en todo caso, la falta de su otorgamiento no debería afectar la capacidad contributiva. Sin embargo, si el efecto inflacionario aleja cada vez más el valor presente del valor original de los montos fijos de las deducciones no estructurales, entonces la consecución de los fines fiscales o extrafiscales pretendidos con esas concesiones graciosas (criterios sociales, económicos o de otra índole) también se aleja constantemente de su de su eficacia y concreción.

Tesis 2ª./J. 24/2017 (10ª.) (Registro Digital 2013878). La Segunda Sala consideró que las deducciones personales del artículo 151 constituyen beneficios fiscales concedidos por legislador con fines sociales, económicos o fiscales. Calificó que estas son deducciones no estructurales que carecen de impacto en la renta neta del sujeto, por lo que no afectan su capacidad contributiva, y que la limitante a estas deducciones de gastos de consumo personal no viola el principio de proporcionalidad tributaria.³¹⁸

Observaciones. La Segunda Sala calificó a las deducciones personales como beneficios fiscales sin impacto en la capacidad contributiva ni vínculo a la actividad económica del contribuyente para la obtención de sus ingresos. Pero las

³¹⁷ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis 2a./J. 25/2017 (10a.), No. Registro digital 2013873, accedido 14 de diciembre de 2022.

³¹⁸ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2a./J. 24/2017 (10a.), No. Registro digital: 2013878 (Segunda Sala marzo de 2017).

deducciones personales sí tienen su rol en el mínimo vital, en la capacidad económica y en su remanente (la capacidad contributiva).

A la capacidad económica de un individuo se le debe reservar el mínimo vital necesario para la subsistencia de éste y su familia (dependientes económicos). Una vez disminuido ese mínimo existencial a la capacidad económica, se obtiene el remanente que conforma la capacidad contributiva. Ese remanente (capacidad contributiva) es el recurso económico que tiene el gobernado para contribuir al gasto público.

Este mínimo existencial tiene una dimensión objetiva y otra subjetiva. La dimensión objetiva determina un mínimo vital uniforme para la subsistencia de cualquier individuo. El salario mínimo determinado por el Estado representa su intención de determinar la dimensión objetiva del mínimo vital.

Mientras, la dimensión subjetiva del mínimo vital implica la consideración de ciertas necesidades muy particulares de cada contribuyente y sus dependientes económicos; son condiciones específicas a las que la dimensión objetiva del mínimo vital no alcanza a aluzar. Los gastos por alguna enfermedad crónica o por alguna discapacidad, ya del propio contribuyente o de sus dependientes económicos, son necesidades particulares que exigen una dimensión subjetiva del mínimo vital diferente al de otros contribuyentes.

Aun cuando la determinación del ámbito subjetivo del mínimo vital para cada contribuyente implica un reto titánico para el Estado, el legislador, mediante las deducciones personales por gastos de consumo personal, dota al contribuyente de elementos para configurar su ámbito objetivo. Con la determinación del salario mínimo, el Estado configura el ámbito objetivo del mínimo vital desde la arista de los ingresos, mientras que las deducciones personales le ayudan para su configuración desde la arista de los gastos.

Al calificar a estas deducciones no estructurales como beneficios fiscales desvinculados a la actividad económica generadora de ingresos del contribuyente, se incurre en una inferencia riesgosa. Si no se protege un mínimo vital para la subsistencia del contribuyente y sus dependientes económicos (como las deducciones personales) se dejará al contribuyente desprovisto de las condiciones

mínimas de vida digna para realizar esa actividad económica generadora de ingresos. Y la capacidad contributiva de las personas físicas se constituye con el remanente obtenido una vez que se le ha restado el mínimo vital a la capacidad económica inicial.

Tesis 2ª./J. 24/2017 (10ª.) (Registro Digital 2021588). Esta tesis jurisprudencial también refiere a la inoperancia del argumento de violación al principio de proporcionalidad tributaria con motivo de la limitante a deducciones personales del artículo 151 de la LISR al no impactar la capacidad contributiva.³¹⁹

Observaciones. Las observaciones a este criterio jurisprudencial son las mismas que las referidas en la tesis anterior. Resulta peligroso desconocer a las deducciones personales del artículo 151 como elementos del mínimo vital.

El presente trabajo analiza el mínimo vital y el principio de proporcionalidad tributaria, pero nuestro enfoque radica sobre las cantidades nominales monetarias (inmutables ante la inflación) establecidas como limitantes a las cargas y derechos tributarios; mientras que la limitante a las deducciones personales del artículo 151 de la LISR utiliza una unidad variable como la Unidad de Medida y Actualización (UMA) o un porcentaje (15%). Por tanto, la referida disposición no es objeto primordial del presente estudio.

4.4.2. La transgresión de la imposición tributaria desproporcional

La LISR prevé cargas y derechos tributarios fijados en cantidades nominales monetarias. Algunas de esas cantidades fijas sí se actualizan en atención al efecto de la inflación mientras que otras no. Por su parte, la inflación consiste en: “un aumento generalizado y continuo en el nivel general de precios de los bienes y

³¹⁹ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 2ª./J. 24/2017 (10ª.), No. Registro digital: 2021588 (Instancia: Segunda Sala febrero de 2020).

servicios de la economía".³²⁰ Su efecto distorsivo provoca que las cantidades nominales monetarias fijadas en fechas pasadas se alejen de su valor real presente. Si una disposición usa una cantidad fija (inmutable ante la inflación) para establecer limitantes a cargas y derechos tributarios, se expone a la violación de garantías y principios tributarios.

Ya desde principios del siglo XX, John Keynes denunciaba que la inflación se utilizaba por los gobiernos como un instrumento confiscatorio:

Con un proceso continuado de inflación, los gobiernos pueden confiscar, secreta e inadvertidamente, una parte importante de la riqueza de sus ciudadanos. Por este método, no sólo confiscan, sino que confiscan arbitrariamente; y aunque el procedimiento arruina a muchos, por el momento enriquece a algunos.³²¹

En la doctrina mexicana, ya se ha planteado que el principio de la proporcionalidad tributaria sea elevado a rango de derecho humano. Para esto, se requiere un cambio de paradigma interpretativo, tanto por las autoridades como por los órganos jurisdiccionales, utilizando el método interpretativo de la hermenéutica respecto de los principios tributarios, para que el Estado concilie las necesidades del gasto público con el derecho de los gobernados a contribuir con proporcionalidad y equidad.³²²

Desde esta óptica, el legislador tiene una alternativa de solución: reformar diversas disposiciones de la LISR para sustituir las cantidades nominales monetarias por su equivalente al valor de la UMA. Así, evitaría que estas continúen la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

³²⁰ Gutiérrez, Osvaldo y Zurita, Andrea, "Sobre la inflación", *Perspectivas* 9, Núm. 3 (2006), p. 81.

³²¹ Keynes, John, *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. Braulio Castelblanco, Clásicos de la historia 91 (Cambridge, Inglaterra, 1919), p. 84.

³²² Melgar, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, Colección Posgrado, 2019, p. 115.

La expedición de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización derivó de reformas a diversos preceptos constitucionales para desindexar al salario mínimo. El Ejecutivo Federal, en la exposición de motivos de su propia iniciativa, justificó que la determinación del valor de la UMA atendería a la inflación, a través del INPC.³²³

Si las cargas tributarias (tanto sustanciales como formales) vinculadas a los elementos esenciales de las contribuciones, impuestas por el legislador, no atienden a la verdadera capacidad económico-contributiva del sujeto obligado, entonces resultan contribuciones confiscatorias y transgreden el principio constitucional de proporcionalidad tributaria. Al establecer cargas y derechos tributarios en cantidades fijas, estas disposiciones fiscales transgreden viola el derecho humano a contribuir conforme a la capacidad económica de cada sujeto.

En los supuestos de aquellas cargas tributarias formales que no implican el pago de la contribución, pero cuya exención se petrificó en cantidades fijas, no se aplica el escrutinio respecto de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, dichas cargas formales sí deben observar el principio de razonabilidad legislativa. Fueron estipuladas por el legislador omitiendo considerar la pérdida de su valor adquisitivo como consecuencia de la inflación, distanciando así, su valor real del valor original.

Las violaciones a los preceptos constitucionales por los supuestos normativos señalados en este estudio pueden impugnarse a través del juicio de amparo indirecto. Contra estas disposiciones fiscales procedería el juicio de amparo indirecto contra normas de carácter heteroaplicativo.

Al respecto, Aguinaco Gómez Mont y León Villarreal destacan la distinción entre los efectos de una sentencia concesoria del amparo contra una norma autoaplicativa de aquellos efectos contra una norma heteroaplicativa. Para el caso de las normas heteroaplicativas, el acto de autoridad detona la oportunidad para

³²³ LXIII Legislatura Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo» (Gaceta Parlamentaria, 19 de noviembre de 2015).

que el quejoso presente su demanda de amparo contra la norma correspondiente. Puesto que algunas normas establecen la obligación del sujeto obligado a autodeterminar su propio impuesto, esta autodeterminación constituiría el primer acto de aplicación de la norma heteroaplicativa. A pesar de que no se trata de un acto de autoridad, sino del propio contribuyente, a partir de esta autodeterminación del impuesto inicia el cómputo del plazo para la presentación de la demanda de amparo para combatir dicha norma.³²⁴

La ya tan mencionada transgresión, por parte del legislador fiscal (el legislador ordinario), contra el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, y consecuentemente contra los derechos humanos tributarios de los gobernados, implica un abuso de la libertad legislativa. De hecho, Carlos Burgoa Toledo, en su obra titulada *La libertad legislativa*, aborda los temas relativos a la libertad configurativa de legislador, así como la distinción del poder constitutivo y poder decisional analizado por Luigi Ferrajoli. Al distinguir entre el poder constitutivo y el decisional, Burgoa Toledo explica lo siguiente:

Con el poder decisional una persona (el particular o el Estado) tiene la “elección” de una figura o institución jurídica y los “efectos” que dará a ella, mientras que, con el poder constitutivo la persona (particular o Estado) sólo tiene la “elección” de la figura o institución jurídica, más no decide sus efectos.³²⁵

En el caso del legislador ordinario que ha establecido en la LISR derechos y cargas tributarios (tanto sustantivos como adjetivos) mediante disposiciones fiscales con límites que utilizan cantidades líquidas desactualizadas a valor real presente y, por ende, violatorias del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la Constitución Mexicana, se está ante la presencia de un abuso de la libertad

³²⁴ Andrés Aguinaco Gómez Mont y Juan Carlos León Villarreal, «El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente», en *El juicio de amparo en materia fiscal*, 1a Edición, Monografías (Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021), p. 191.

³²⁵ Carlos A. Burgoa Toledo, *La libertad legislativa*, 1a. ed. (Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2023), p. 162.

legislativa. El constituyente consagró en nuestra Carta Magna mexicana el principio de proporcionalidad tributaria en la fracción IV del artículo 31. El legislador ordinario al ejercer su libertad configurativa puede elegir la materia que pretende desarrollar mediante el proceso de creación de la norma, en este caso la norma fiscal. Sin embargo, la materia fiscal se rige por ciertos principios constitucionales, entre éstos el principio de proporcionalidad tributaria, que constriñen el ejercicio de la libertad legislativa. Para ilustrar lo planteado, a continuación se transcribe la explicado por Burgoa Toledo:

En un primer acercamiento, es posible notar que el legislador, respecto de los principios y valores constitucionales, sólo tiene poder constitutivo, más no poder decisonal. Esto es, puede elegir cualquier principio (derecho o interés público) para crear una norma o modificar alguna ya existente sin alterar dichos principios, ya que, eso sólo corresponde al constituyente permanente.³²⁶

Por lo tanto, la norma que el legislador ordinario elija crear o modificar tendrá que apegarse a los referidos principios constitucionales. Lo anterior, toda vez que el legislador tiene el poder constitutivo de elegir la norma que producirá más no el poder decisonal de los efectos de los principios constitucionales bajo los cuáles se rige la producción de dicha norma. Esto es así, porque ese poder decisonal sobre los principios y valores constitucionales solamente corresponde al constituyente y no al legislador ordinario. En otras palabras, al crear la LISR o modificarla, el legislador ordinario está obligado a observar el principio de proporcionalidad tributaria, entre otros. Al inobservar estos principios, el legislador ha abusado su libertad legislativa y ha realizado un ejercicio indebido de la potestad tributaria.

Esta grave transgresión de la imposición tributaria desproporcional estudiada en el presente apartado no es un problema aislado que se encuentra en las disposiciones fiscales que utilizan límites con cantidades nominales monetarias. Efrén Hernández Monrreal, en su libro *El presupuesto de hecho imponible y la base medible* ya denunciaba algunos ejemplos (la Utilidad Fiscal negativa a partir del

³²⁶ *Ídem.*

resultado fiscal de cero, cifrar la base gravable a partir de un concepto jurídico indeterminado, el resultado fiscal de cero, entre otros) en los que la desatención a la coincidencia en los elementos del presupuesto de hecho imponible causa la generación de obligaciones accesorias en el ISR mexicano provocadoras de una doble imposición que consecuentemente afecta el patrimonio de los contribuyentes.³²⁷ En otras palabras, no es raro que se realice un uso indebido de la libertad legislativa para configurar el presupuesto de hecho imponible en normas que se traducirán en violaciones a los derechos de los contribuyentes. Los supuestos de las disposiciones fiscales con cantidades líquidas solamente componen una dimensión más de una problemática todavía más amplia debido al abuso de la libertad configurativa del legislador.

Conclusiones del Capítulo Cuarto

Con lo analizado en el presente capítulo se concluye que la validación de las hipótesis secundarias 1, 2 y 4 que establecen lo siguiente: 1. Los costos de la inflación han generado un efecto decrementador sobre valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México. 2. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, ocasionan un impacto desproporcional sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. 3. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, mantiene una relación violatoria del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva.

Con la validación de esta hipótesis secundarias, junto a la validación de la hipótesis secundaria 4 (*la forma de actualización periódica de las cantidades nominales monetarias de la LISR se diferencia de forma de las disposiciones de ordenamientos tributarios diversos, puesto que la actualización de la primera opera*

³²⁷ *El presupuesto de hecho imponible y la base medible: análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*, Primera edición (México, D.F.: Thomson Reuters : Dofiscal, 2017), p. 128.

de manera selectiva mientras que la forma en las otras opera de manera generalizada) que se aborda en el Capítulo Sexto de esta tesis, conjuntamente convergen positivamente para determinar la validez de la hipótesis principal. La hipótesis principal es: *Las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, ocasionan una violación al derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.* Esta hipótesis principal se valida con el análisis de los tópicos estudiados en el presente capítulo, la comparación del Capítulo Sexto, así como los resultados obtenidos de la aproximación de campo desarrollados en el Capítulo Quinto.

Conclusiones 4.1. Disposiciones con cantidades nominales no actualizadas periódicamente.

Como se expuso, la LISR contiene una serie de disposiciones que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites expresados en cantidades nominales monetarias. De las disposiciones seleccionadas para este estudio, se concluye que la falta de actualización conforme a la inflación ocasiona un impacto violatorio sobre los derechos de los contribuyentes y transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva. Esto convierte a estas disposiciones en normas inconstitucionales.

La disposición prevista en el artículo 18, fracción XI de la LISR limita (en una cantidad nominal monetaria de \$600,000 pesos) aquellos préstamos o aportaciones a capital otorgados a las personas morales y que no se informen al SAT. Esta disposición se caracteriza porque además de que contiene una ficción legal también establece una presunción legal. La ficción legal que se fija con esta disposición consiste en los ingresos acumulables de las personas morales. Es decir, la labor de esta ficción jurídica versa sobre ver como ingresos acumulables algo que en la realidad podría no serlo. Y esta ficción legal de los ingresos acumulables se fija por el legislador para operar a favor de la presunción jurídica también prevista en esa disposición: la presunción legal de considerar como ingresos acumulables (la ficción legal) aquellos préstamos o aportaciones a capital que superen el límite de los \$600,000 pesos no informados al SAT, aun cuando en la realidad esos

préstamos o aportaciones a capital no constituyen ni contable ni financieramente ingresos para la persona moral.

A contrario sensu, el legislador permite que sí se realicen préstamos o aportaciones a capital a las personas morales, sin la necesidad de que éstos se informen a la autoridad fiscal (SAT). Se desconoce (jurídicamente) cuáles fueron las consideraciones por las que el legislador eligió como límite el monto fijo de \$600,000 pesos, toda vez que, como se verá en el Capítulo Quinto, la Cámara de Diputados Federal no aportó justificación o consideración alguna contenida el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, ni el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la misma Cámara se manifestó al respecto, y el Ejecutivo Federal en la exposición de motivos de su iniciativa de LISR fue omiso en abordar los motivos para fijar este límite.

Lo único que se puede saber con certeza es que la cantidad de \$600,000 pesos mexicanos en el 2013 (año en que el Ejecutivo Federal elaboró y presentó la iniciativa de ley y que el Legislativo analizó, discutió y aprobó la ley vigente) no tuvo ni tiene el mismo valor real presente en los años subsecuentes hasta el día de hoy. Estos son hechos notorios: la inflación antes de la pandemia de COVID-19 (2014-2020), así como la inflación en la fase de post-confinamiento de esa pandemia (2020-2024) provocaron distorsiones económicas (como siempre lo hace la inflación) que distanciaron y han continuado distanciando el valor real presente de ese monto de su valor nominal original en 2013. Aun en el supuesto de que el inicialista (el Ejecutivo Federal) y el legislador hubiesen justificado debidamente los motivos para fijar ese monto en la disposición legal, esos motivos y esas consideraciones ya caducaron porque atienden a una realidad distinta a la realidad actual de cada ejercicio fiscal (de cada año).

Por otra parte, las disposiciones previstas en los artículos 27, fracción III, primer párrafo y 47, fracción IV de la LISR afectan tanto a las contribuyentes personas morales como a las personas físicas, respectivamente. La disposición fija un límite en moneda nacional de \$2,000 pesos para la deducibilidad de gastos realizados en efectivo. Nuevamente el legislador tolera una acción del contribuyente pero establece un límite en cantidad nominal monetaria. Una vez más, se reitera

que la presente investigación no cuestiona la facultad de. legislador para que, en ejercicio de su libertad configurativa, diseñe un presupuesto de hecho imponible con una limitante para aquellos gastos realizados con pago en efectivo. Se entiende que este límite opera como un inhibidor de operaciones en efectivo que fomentan la evasión fiscal y la informalidad. Sin embargo, también se entiende que el legislador resolvió prudente permitir ciertas operaciones de menor cuantía, que por cuestiones pragmáticas que suceden en la cotidianeidad y no se debe a que los contribuyentes pretendan evadir sus obligaciones fiscales. Pero una vez más el legislador cometió el error de establecer una norma que se encuentra lejos de ser prospectiva. Si bien es cierto que el legislador, en el ejercicio de su potestad tributaria, está facultado para establecer límites, estos límites deben encontrarse debidamente justificados. Aun cuando el legislador y el inicialista (el Ejecutivo Federal) son omisos en profundizar respecto cuáles fueron los estudios econométricos para determinar ese monto de \$2,000 pesos (si es que existieron en realidad estudios econométricos al respecto), el valor de este monto padece un efecto decrementador con el simple transcurso del tiempo debido a la inflación. El legislador ordinario debió advertir esta situación que se ha concretado históricamente; y consecuentemente debió establecer el límite en una unidad de referencia actualizable como el salario mínimo (para enero de 2014) para luego transformarse en UMA (para enero de 2017). A pesar de que el legislador fue omiso en esa prospección cuando aprobó la LISR en diciembre de 2013, ha tenido la oportunidad de enmendar su error desde entonces a la fecha mediante reformas a la ley, lo cual tampoco ha realizado.

Respecto de las operaciones entre partes relacionadas, el artículo 76, fracción XI la LISR impone una carga tributaria formal de obtener y conservar los documentos comprobatorios de esas operaciones: \$13'000,000 cuando se trate actividades empresariales y \$3'000,000 por actividades profesionales. De esta disposición, se desprende que el legislador consideró prudente liberar a los contribuyentes de esta carga fiscal formal cuando las operaciones no rebasen estos límites. Como se ha repetido al respecto en los párrafos que anteceden, no se cuestiona la facultad del legislador para fijar estos límites, sino la forma de petrificar esos montos en la ley mediante el uso de cantidades nominales monetarias. Al

aumentar la inflación, los precios de bienes y servicios aumentan en consecuencia, esto implica que las operaciones entre partes relacionadas que rebasen estos límites será más frecuente, no porque sean operaciones más valiosas, sino porque el costo de la inflación en bienes y servicios tuvo que actualizarse, mientras que la norma tributaria no reconoció esas distorsiones macroeconómicas. El espíritu de fondo en esta disposición se pierde y se convierte en una norma desproporcionada.

Los artículos 154 y 155 de la LISR, por su parte, gravan los ingresos de los extranjeros por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro. El legislador consideró que aquellos ingresos que no superaran el monto de \$125,900 pesos estarán exentos. Respecto de aquellos ingresos que rebasaran este monto sin superar \$1'000,000 pesos se pagaría un impuesto con una tasa del 15%, y por lo que rebasaran este último monto se pagaría con una tasa del 30%. Sin embargo, las distorsiones económicas provocadas por el efecto inflacionario han deteriorado enormemente el valor adquisitivo de estos montos. La intención legislativa de esa exención y de las respectivas tasas en los tramos de ingreso referidos ya no se encuentra apegada a la realidad presente desde hace varios años atrás. Son límites desproporcionados.

En cuanto al estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo 185 de la LISR, cabe destacar que el monto de los \$152,000 pesos desde hace años perdieron su valor adquisitivo como se conocía en 2013. Si el legislador pretendía otorgar un beneficio fiscal a los contribuyentes que realizaran depósitos en sus cuentas especiales para el ahorro, fondo de inversión o primas de seguro para planes de retiro por edad, jubilación o retiro, ese beneficio fiscal, en términos reales, cada año se va reduciendo por el simple efecto inflacionario.

Conclusiones 4.2. Efecto del costo de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales.

El efecto del costo de la inflación sobre el valor real de la cantidad nominal monetaria de \$600,000 previsto en la fracción XI del artículo 18 de la LISR no sólo afecta a la persona moral que deberá acumular ingresos de un límite ajeno a la

realidad presente de cada ejercicio fiscal, también afecta los derechos de los contribuyentes. Si el legislador decidió otorgar un margen de tolerancia para que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria no tuviera que informar al sujeto activo de esa relación, aquellos préstamos o aportaciones a capital que no rebasen el límite de esa tolerancia, lo justo debiese ser que ese límite se fuese actualizando conforme a la realidad presente de cada ejercicio fiscal. La actualización idónea es a través del efecto inflacionario, y la UMA es una unidad de referencia que cumple con esa función. De lo contrario, el efecto inflacionario que reconocido debidamente por el legislador crea una norma desactualizada a la realidad económica y la base gravable de la persona moral se infla artificialmente para calcular un impuesto a pagar que no corresponde, porque atiende a una manifestación de riqueza ficticia o inexistente. Esto, toda vez que la presunción legal de esta norma considera como ingresos acumulables los préstamos o las aportaciones a capital que no lo son. Se aclara que no se cuestiona la facultad del legislador para establecer el límite de aquellos préstamos o aportaciones a capital que pueden realizarse sin informarse a la autoridad fiscal. Lo que se cuestiona es la forma de fijar dicho límite.

Por ejemplo, si el legislador en el 2013 pretendió que a partir de enero de 2014 entrara en vigor esa disposición limitada a \$600,000 pesos, entonces debió haber fijado ese límite en una unidad de cuenta actualizable. Desde luego, en 2013 el legislador aún no había creado la Unidad de Medida y Actualización (UMA) ni se había realizado la reforma constitucional para desindexar al salario mínimo como unidad de referencia para cuestiones distintas a la materia del trabajo. Por lo tanto, el legislador, cuando optaba por establecer límites en una unidad de cuenta actualizable en las leyes fiscales como la LISR, empleaba el salario mínimo como unidad de referencia. Lo idóneo hubiese sido que el legislador no hubiese petrificado en la ley ese monto fijo de \$600,000 pesos, sino su equivalente en las veces del salario mínimo diario o elevado al año. Posteriormente, una vez que la UMA fue creada en el año 2016, se dispuso que todas las referencias realizadas en la LISR al salario mínimo se entenderían realizadas a la UMA.

Esto significa que ese límite de \$600,000 para los préstamos y aportaciones a capital, liberando de la carga tributaria adjetiva (carga tributaria formal) de informar

a la autoridad fiscal (al SAT), se debió actualizar con el transcurso de los años: para los ejercicios fiscales de 2014, 2015 y 2016 con el salario mínimo como referencia, y para los ejercicios fiscales de 2017 en adelante con el valor de la UMA. De no hacerlo así, sucede lo que aconteció en realidad: se intensificó injustamente la carga tributaria adjetiva (formal) de informar a la autoridad fiscal los préstamos o aportaciones a capital, así como se aumentó también (lo que es más grave) la carga tributaria sustantiva (material) de pagar un impuesto mayor, puesto que se aumentó artificialmente una base gravable ficticia puesto que opera la presunción legal de considerar ingresos acumulables todo aquel préstamo o aportación a capital que rebasó el monto fijo de \$600,000 pesos y que no se informó al SAT. Lo cual convierte al ISR en un impuesto ruinoso. El ISR se torna una contribución confiscatoria y desproporcional, tanto en su dimensión formal como material, porque injustamente aumenta cargas tributarias sustantivas y adjetivas en perjuicio del contribuyente. Cabe destacar que la violación a los principios y derechos tributarios no se reduce a la contribuyente persona moral, sino que también afecta a las personas físicas que integran la persona moral. Esto es así porque al pagar un impuesto ruinoso a través de un ISR confiscatorio que se calcula atendiendo a una base gravable ficticia y desproporcional, los dividendos que corresponden a los integrantes de la persona moral se ven injustamente reducidos. De esta manera, se afecta desproporcionadamente los derechos humanos tributarios de los contribuyentes personas físicas.

En lo concerniente al límite de deducibilidad en \$2,000 pesos de las erogaciones realizadas mediante pago en efectivo, esta disposición también es inconstitucional. Similar al supuesto normativo anterior, esta disposición establece cargas tributarias, tanto sustantivas (materiales) como adjetivas (formales) desproporcionales. Lo anterior se debe a que el contribuyente debe realizar pagos de una baja cuantía (porque no se actualiza periódicamente el monto de los \$2,000 pesos conforme a la inflación) con una forma de pago distinta al pago en efectivo; esto implica una carga tributaria formal pues administrativa y fiscalmente restringe injustificadamente el pago en efectivo. Y lo más grave es que también aumenta desproporcionadamente la carga tributaria sustantiva (material) pues al no

reconocer gastos realizados mediante pago en efectivo superiores a \$2,000 pesos (recordemos que ese monto de \$2,000 ha perdido su valor adquisitivo desde 2014), la disposición no permite su deducibilidad. En consecuencia, la base gravable con la que se calcula el impuesto es ficticia o inexistente, puesto que hay una utilidad irreal construida injustamente por gastos que no se permitieron deducir debido al límite en cantidad líquida que petrificó el legislador en la disposición fiscal. Al establecer cargas tributarias materiales y formales, esta disposición también es desproporcional, transgrede principios constitucionales tributarios y viola los derechos de los contribuyentes, tanto de las personas físicas como morales.

En relación con la disposición de operaciones entre partes relacionadas que libera de la obligación administrativa y forma de conservar documentación por operaciones que rebasen los límites previstos por la fracción XI del artículo 76 de la LISR, cabe destacar que su desproporcionalidad tributaria (porque sí representa una carga tributaria, aunque esta no sea material pero sí formal de conservar documentos), es inconstitucional. Se debe tomar en cuenta que los principios tributarios en materia tributaria, aplican tanto para las obligaciones materiales (el pago del impuesto) como las formales. Y aun cuando se pudiera alegar que las cantidades líquidas de estos límites se pueden actualizar vía reglas de resolución miscelánea fiscal o sus anexos, esta medida no resulta prudente. La actualización de cantidades líquidas de las disposiciones fiscales mediante miscelánea fiscal u otras normas generales no sólo resulta impráctico, sino que además suelen ser omisas respecto a los estudios econométricos que se utilizaron (si es que se realizaron) para determinar los nuevos montos que actualizan esas cantidades líquidas. Mientras no exista una amplia justificación econométrica de las razones que llevaron a la autoridad administrativa para determinar los nuevos montos, esa actualización resulta injustificada y, en cierta medida, hasta caprichosa. El uso de la UMA, además de resultar más práctico, su actualización se realiza en atención al INPC que a su vez atiende al efecto inflacionario.

Los ingresos de los extranjeros por los conceptos previstos en los artículos 154 y 155, además de encontrarse afectados con motivos de cantidades líquidas desactualizadas conforme al efecto inflacionario, afectan directamente a los

derechos humanos tributarios de los contribuyentes como son el derecho humano a la propiedad, al patrimonio y al mínimo vital. Se debe considerar que quienes perciben ingresos por concepto de pensiones o haberes de retiro pueden encontrarse en una situación donde su patrimonio se vulnere gravemente para su propia subsistencia. Crear exenciones irrisibles debido a la inflación o establecer tasas del impuesto confiscatorias pueden crear una situación de vulnerabilidad debido a un ISR ruinoso. Esta disposición fiscal atenta contra el derecho al mínimo vital, así como en contra de los demás principios y derechos humanos tributarios.

El estímulo fiscal previsto en el artículo 185 fracción I de la LISR padece de una falla similar al resto de las disposiciones con cantidades líquidas. Sin embargo, la argumentación jurídica no puede ser idéntica, lo que no significa que no existan argumentos para su impugnación. La Suprema Corte ha resuelto que los estímulos fiscales, junto con las deducciones personales que no se encuentran estrechamente vinculadas a la generación de ingresos (lo que está aún en debate), son consideradas ‘concesiones graciosas’ del legislador a favor del contribuyente. Es decir, el Estado Mexicano considera que estos beneficios fiscales a favor del contribuyente representan gastos fiscales para el erario, puesto que son ingresos que dejó de percibir cuando en realidad le corresponden, y que sacrificó en aras de políticas económicas, fiscales o sociales. Y puesto que se tratan de concesiones graciosas, el legislador no está obligado a ellas. Aunque es debatible qué tanto ingreso podría producir un contribuyente si no realiza las erogaciones denominadas por la LISR como deducciones personales, porque varias de ellas constituyen gastos del mínimo vital, para la subsistencia de su persona como de su familia, en el caso de los estímulos fiscales se torna más complejo. Habrá que tener en cuenta el espíritu legislativo detrás de ese estímulo fiscal, porque si lo que se buscaba promover fue la cultura del ahorro, la inversión y los planes de retiro para la subsistencia de los contribuyentes, pues esa política fiscal y social cada día cumple menos con su objetivo y se convierte en un mero engaño perpetrado por el legislador. Esto debido a que el valor adquisitivo de ese monto fijo se ha ido deteriorando con el paso del tiempo con motivo de la inflación.

Respecto a los límites máximos de ingresos anuales para poder permanecer tributando en el RIF y en el RESICO, la Corte considera ha considerado a ese tipo de regímenes fiscales como un régimen fiscal preferencial. Se ha argumentado que si el contribuyente considera que las normas que regulan estos regímenes son violatorias, no tiene porqué soportarlas porque son regímenes optativos y lo único que tendría que hacer es mudarse al régimen general. Nuevamente el argumento de las ‘concesiones graciosas’ otorgadas por el legislador es la réplica que motiva a la Suprema Corte para soslayar las normas tributarias desproporcionales creadas por el legislador. Mientras la SCJN continúe validando estas disposiciones fiscales, la supuesta justificación de estas políticas fiscales, económicas y sociales serán, en términos reales, un mera burla y engaño de la ciudadanía, en atención de las distorsiones provocadas por la inflación. Si bien es cierto que sería complicado para el legislador conocer con precisión las distorsiones económicas del efecto inflacionario, también es cierto que pudo prevenir la afectación utilizando la UMA (o medida antecesora que fue el salario mínimo) y que simplemente resolvió no hacerlo.

Conclusiones 4.3. Relación entre cantidades nominales desactualizadas y los derechos y cargas fiscales.

Existen diversas tesis jurisprudenciales de la SCJN mediante las que se resuelve a favor de las autoridades interpretando que el legislador sí tiene la atribución de establecer límites en las disposiciones fiscales, ya sea para deducciones o para otras cuestiones tributarias. En la presente investigación no se está cuestionando la atribución del legislador para fijar límites en las disposiciones fiscales, no se está cuestionando su potestad tributaria, ni se cuestiona la potestad constitutiva de fijar normas fiscales con restricciones gracias a su libertad configurativa como legislador. Lo que se está cuestionando es la forma en que el legislador ha ejercido esa libertad configurativa, la manera en que ejercicio su libertad legislativa al crear la LISR en 2013. Es decir, en el marco de su libertad legislativa, el legislador ordinario cuenta con la potestad constitutiva de crear normas en las materias que considere necesarias. Sin embargo, el legislador

ordinario no tiene la potestad decisonal de elegir bajo qué principios y derechos constitucionales se regirán las normas que decida crear; porque esa potestad decisonal es exclusiva del constituyente.

En otras palabras, el legislador ordinario, una vez que eligió legislar en materia fiscal, en su actividad creadora del derecho, debe observar los principios y derecho constitucionales, tanto los genéricos como los específicos de cada materia del derecho. En el caso del derecho fiscal, esta materia se rige por diversos principios específicos, entre los que se encuentra el principio de proporcionalidad tributaria, de no confiscatoriedad de las contribuciones y de la capacidad contributiva. El legislador ordinario, en su labor creadora del derecho, debe velar en todo momento por el respeto a estos principios y derechos tributarios constitucionales.

Como ya se ha expuesto por Joseph Raz, entre los principios para la garantía y existencia del Estado de Derecho, todas las normas deben ser prospectivas, abiertas y claras. El Diccionario de la Real Academia Española define con las siguientes acepciones la palabra 'prospectiva': "1. Que se refiere al futuro. 2. Conjunto de análisis y estudios realizados con el fin de explorar o de predecir el futuro en una determinada materia"³²⁸. En ningún momento, este tipo de disposiciones de la LISR que establecen derechos y obligaciones fiscales mediante el uso de cantidades líquidas fueron creadas por el legislador con una visión a futuro ni con un análisis o estudio predictivo del futuro. Porque si el legislador hubiera realizado ese conjunto de análisis y estudios para predecir el impacto a futuro, podría haber determinado que establecer disposiciones fiscales con límites utilizando cantidades nominales monetarias resultaría eventualmente en una violación a los principios y derechos constitucionales tributarios.

Al establecer límites en la norma tributaria (que sí se encuentra en el marco de la libertad configurativa del legislador) en cantidades nominales monetarias (que

³²⁸ Diccionario de la lengua española Real Academia Española, «Definición de “prospectivo, prospectiva”», en «Diccionario de la lengua española» - Edición del Tricentenario, accedido 6 de enero de 2024, <https://dle.rae.es/prospectivo>.

no es una medida previsor del efecto inflacionario), el legislador ordinario inobservó el principio de proporcionalidad tributaria que a su vez se traduce en una violación a los principios de no confiscatoriedad de las contribuciones y de capacidad contributiva. En consecuencia, el diseño del presupuesto de hecho imponible elaborado por el legislador repercute negativamente en los derechos constitucionales de los contribuyentes, ya sea persona moral o persona física; aunque el caso de las personas físicas se perpetra con mayor gravedad porque afecta los derechos humanos tributarios.

Conclusiones 4.4. Impacto sobre los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Algunas disposiciones revisadas en este capítulo tienen un impacto sobre los derechos y cargas fiscales menos obvio que otras. Un ejemplo de esto es la disposición de la fracción XI del artículo 18 de la LISR. Esta disposición crea una presunción legal con la ficción jurídica de ingresos acumulables para las contribuyentes personas morales mediante la fijación de un límite máximo de \$600,000 pesos mexicanos (o su equivalente en moneda extranjera) cuando se realicen los préstamos o aportaciones en efectivo sin cumplir lo previsto en una disposición diversa del mismo ordenamiento. Los motivos por los que se fijó el tope en \$600,000 pesos son inciertos; pero lo que sí es cierto es que el valor real de esa cantidad líquida cada vez se aleja más de su valor nominal original debido a la inflación.

A primera vista, pareciera que esta disposición no afecta los derechos humanos tributarios porque se trata de una disposición, sí inconstitucional y violatoria de los derechos del contribuyente, pero dirigida a un contribuyente que no es persona física sino persona moral. Al ser inherentes a la persona, como individuo no como persona jurídica colectiva, los derechos humanos parecieran no ser afectados por la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria. Sin embargo, tras un análisis más elaborado, se puede concluir que esta disposición sí violenta derechos humanos tributarios. Al integrarse por individuos personas físicas, las contribuyentes personas morales que se someten bajo disposiciones

transgresoras del principio de proporcionalidad tributaria, padecen afectaciones a sus derechos y cargas tributarios (tanto sustantivos como formales); y esta afectación se transmite a los derechos y cargas tributarios de las personas físicas que conforman esa persona moral.

A final de cuentas, tales disposiciones inconstitucionales repercuten mediante una violación a los derechos humanos tributarios como: el derecho humano a la propiedad y el derecho humano a contribuir al gasto público en apego a su propia capacidad económico-contributiva. Por tal motivo, es crucial que los juristas, ya sean los operadores jurídicos (juzgadores), las autoridades o los letrados (los abogados postulantes), no se apresuren a descartar aquellas disposiciones fiscales inconstitucionales que a simple vista parecen no impactar los derechos humanos tributarios. Por el contrario, el compromiso de los juristas ya mencionados, así como de otros asesores fiscales (como los contadores públicos) exige un análisis más profundo.

En situaciones similares se encuentran los demás límites, como: la deducibilidad de gastos cuando la forma de pago es en efectivo; la deducibilidad de gastos en viáticos; la deducibilidad de gastos en inversión de vehículos; la carga formal administrativa de conservar documentos respecto de operaciones entre partes relacionadas; la restricción de exención y las tasas del 15% y 30% de ingresos de extranjeros por concepto de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias y otras formas de retiro; el máximo de ingresos para tributar en el RIF y en RESICO; y el máximo para ser sujeto del estímulo fiscal por concepto de depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, pagos de primas en contratos de pensiones por edad, jubilación o retiro, o adquisiciones de fondos de inversión. En cada una de estas situaciones se restringe desproporcionadamente los derechos de los contribuyentes o se establecen cargas tributarias injustas.

Precisamente en el caso de las contribuyentes personas morales, Hernández Monrreal formula observaciones muy puntuales respecto de la correlación entre la renta real y disponible con el presupuesto de hecho imponible y la base medible. El legislador ordinario debe realizar su labor con suma cautela al diseñar el presupuesto de hecho imponible. Lo anterior, puesto que la concepción dinámica

de la norma tributaria influye en el nacimiento de una obligación de pago del impuesto cuando no existe una renta real y disponible, se estaría frente al uso indebido de la libertad configurativa del legislador y ante la presencia de una norma tributaria inconstitucional que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria. El referido autor expone este problema planteado en un supuesto del régimen general de las personas morales del ISR; y lo formula de la manera siguiente:

La renta real y disponible, conceptualmente, es la renta neta del causante, el resultado fiscal positivo o negativo; ingresos menos erogaciones. El simple movimiento de riqueza en el régimen general de personas morales del ISR mexicano no es indicador de capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, si constituye la consecuencia del deber de presentar una declaración anual en materia tributaria, está no supeditada a la coincidencia del presupuesto de hecho imponible y la base medible; la concepción dinámica de la norma tributaria no puede tener influencia en el mecanismo del nacimiento de la obligación principal.³²⁹

Aunque la conclusión del citado fiscalista se refiere a las personas morales, la reflexión sobre la renta real y disponible también aplica para las personas físicas: el simple movimiento de riqueza no refleja una capacidad contributiva. Esto se demuestra especialmente grave cuando la norma no reconoce debidamente el efecto inflacionario para actualizar periódicamente las cantidades líquidas que limitan los derechos y cargas tributarios de personas físicas, pues violenta los derechos humanos tributarios. El legislador ordinario ha sido cauteloso al fijar el presupuesto del hecho imponible. Luego, la concepción dinámica de la norma tributaria impone la obligación a pagar un ISR con una base medible que no atiende a la auténtica capacidad contributiva del destinatario de la norma. De tal manera que la base gravable se calcula en atención a una manifestación de riqueza ficticia o inexistente, como consecuencia de un presupuesto de hecho imponible y una

³²⁹ *El presupuesto de hecho imponible y la base medible: análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*, Primera edición (México, D.F.: Thomson Reuters : Dofiscal, 2017), p. 129.

base medible que no fueron debidamente diseñados por el legislador para atender el efecto inflacionario.

Por otra parte, la transgresión de la imposición tributaria desproporcional de estas disposiciones se evidencia bajo el escrutinio de la racionalidad jurídica cuando se analiza la libertad configurativa del legislador ordinario. Como puntualiza Burgoa Toledo, la adjudicación constitucional de facultades a favor de cada poder tiene sus propias políticas de actuación; y al Legislativo le corresponde contenerse respecto de los valores y principios constitucionales.³³⁰ Si las políticas de actuación del Poder Legislativo se constriñen a los valores y principios constitucionales, entonces el legislador debe revisar cuáles son estos en cada materia al momento de crear nuevas normas o modificar las existentes. Cada rama del Derecho se somete a una doble sujeción de principios: la sujeción a derechos e intereses públicos genéricos, y la sujeción a derechos e intereses públicos específicos.³³¹

Como ejemplo, Burgoa Toledo expone que en materia fiscal, el legislador se encuentra genéricamente sujeto a: el derecho al patrimonio (como un derecho constitucional); y a la legalidad, seguridad jurídica, irretroactividad sustancial y presunción de buena fe (como intereses públicos genéricos).³³² Asimismo, se encuentra específicamente sujeto a: la legalidad, dar a conocer el contenido y alcance de las obligaciones, la no confiscatoriedad de la autoridad (como garantías correlativas); y a la equidad, legalidad y proporcionalidad tributaria, así como a la presunción de legalidad del acto (como intereses públicos específicos).³³³

³³⁰ Carlos A. Burgoa Toledo, *La racionalidad jurídica*, 1a. ed. (México: Burgoa Editores, S.A.S., 2022), p. 353.

³³¹ *Ibidem*, p. 355.

³³² *Ibidem*, p. 357.

³³³ *Ídem*.

CAPÍTULO QUINTO
APROXIMACIÓN DE CAMPO A DISPOSICIONES CON CANTIDADES
NOMINALES MONETARIAS

5.1. Observación de la inflación sobre las cantidades nominales monetarias

En el apartado 4.2. *Efecto del costo de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales* del Capítulo Cuarto: *Cantidades nominales en la Ley del Impuesto sobre la Renta* del presente trabajo se explicó el procedimiento para determinar el factor de actualización previsto en la propia LISR. En ese capítulo también se expuso el impacto que ocasiona sobre los derechos de los contribuyentes el hecho de que las disposiciones fiscales contengan límites con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, manteniéndose inmutables ante el efecto inflacionario.

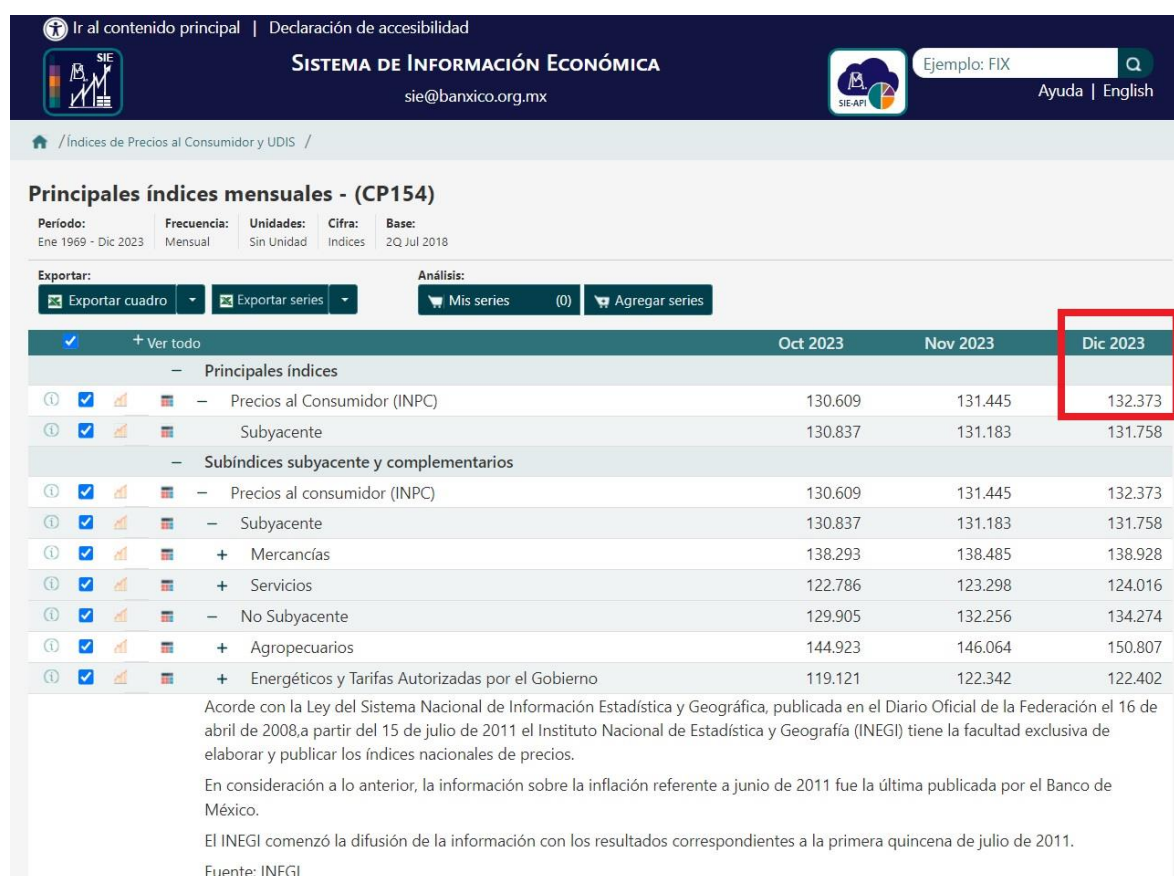
El cálculo del factor de actualización realizado para cada una de las disposiciones de la LISR estudiadas en la presente investigación se delimitó entre el periodo comprendido de enero de 2014 a enero de 2023. Para el presente apartado se aplicará a las cantidades líquidas el factor de actualización calculado para el periodo comprendido entre enero de 2014 (fecha de entrada en vigor de la actual LISR) y enero de 2024. Es decir, en este apartado del Capítulo Quinto se aplicará el factor de actualización por un periodo total de 10 (diez) años –es decir, un año más que en el apartado explicativo del Capítulo Cuarto– al cierre de esta investigación.

Para el cálculo del factor de actualización se considera el INPC de diciembre de 2013 (el mes inmediato anterior a la fecha de entrada en vigor de la actual LISR) y el INPC de diciembre de 2023 (el mes inmediato anterior de la fecha de corte de la presente investigación). El INPC en diciembre de 2023 fue de 132.373³³⁴; mientras que el INPC en el mes de diciembre de 2013 fue de 83.770058000000. Se debe tener en cuenta que el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) –que se trata de un indicador que representa el efecto inflacionario en México– anteriormente era calculado por BANXICO y mediante una reforma actualmente es INEGI la autoridad de determinarlo. También cabe señalar que en 2018 el INPC experimentó un cambio en la metodología para su cálculo. Debido a lo anterior, se

³³⁴ Banco de México, «Estructura de información (SIE, Banco de México)», accedido 9 de enero de 2024, <https://bit.ly/47oiq3a>.

expondrán dos tablas en el presente apartado. La primera expone el factor de actualización con INPC de diciembre de 2013 de 83.770058000000, obtenido de la revista especializada en materia fiscal *IDC Online*;³³⁵ mientras que la segunda tabla usará un factor de actualización calculado con el INPC también de diciembre de 2013 pero con un valor de 111.508 –actualizado conforme a la nueva metodología– publicado en la página del SAT³³⁶. En la Figura 1 se puede apreciar que el INPC de diciembre de 2023 fue de 132.373 (resaltado en un recuadro rojo).

Figura 1 – INPC diciembre 2023



The screenshot shows the SIE website interface. At the top, there's a navigation bar with 'Ir al contenido principal' and 'Declaración de accesibilidad'. The main header includes the SIE logo, the text 'SISTEMA DE INFORMACIÓN ECONÓMICA', the email 'sie@banxico.org.mx', and a search bar with 'Ejemplo: FIX'. Below the header, there's a breadcrumb trail: '/ Índices de Precios al Consumidor y UDIS /'. The main section is titled 'Principales índices mensuales - (CP154)'. It includes filters for 'Período: Ene 1969 - Dic 2023', 'Frecuencia: Mensual', 'Unidades: Sin Unidad', 'Cifra: Índices', and 'Base: 2Q Jul 2018'. There are buttons for 'Exportar: Exportar cuadro', 'Exportar series', and 'Análisis: Mis series (0)', 'Agregar series'. A table displays the INPC values for October 2023, November 2023, and December 2023. The December 2023 value for the main INPC is 132.373, which is highlighted with a red box. Below the table, there's a text block explaining the methodology and source of the data.

	Oct 2023	Nov 2023	Dic 2023
Principales índices			
– Precios al Consumidor (INPC)	130.609	131.445	132.373
– Subyacente	130.837	131.183	131.758
Subíndices subyacente y complementarios			
– Precios al consumidor (INPC)	130.609	131.445	132.373
– Subyacente	130.837	131.183	131.758
+ Mercancías	138.293	138.485	138.928
+ Servicios	122.786	123.298	124.016
– No Subyacente	129.905	132.256	134.274
+ Agropecuarios	144.923	146.064	150.807
+ Energéticos y Tarifas Autorizadas por el Gobierno	119.121	122.342	122.402

Acorde con la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de abril de 2008, a partir del 15 de julio de 2011 el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) tiene la facultad exclusiva de elaborar y publicar los índices nacionales de precios.

En consideración a lo anterior, la información sobre la inflación referente a junio de 2011 fue la última publicada por el Banco de México.

El INEGI comenzó la difusión de la información con los resultados correspondientes a la primera quincena de julio de 2011.

Fuente: INEGI

Fuente: Banco de México: <https://bit.ly/47oiq3a>

³³⁵ Información Dinámica de Consulta IDC Online, «INPC Base 2Q julio 2018=100», IDC, accedido 4 de enero de 2024, <https://idconline.mx/fiscal-contable/indicadores/inpc-base-2q-julio-2018-100>.

³³⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria) Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Índice Nacional de Precios al Consumidor 2013», accedido 4 de enero de 2024, http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tablas_indicadores/Paginas/inpc_2013.aspx.

En la Figura 2 se puede apreciar que el INPC de diciembre de 2013 fue de 83.770058000000 (resaltado con un recuadro rojo).

Figura 2 – INPC diciembre 2013

indicadores/inpc-base-2q-julio-2018-100

idc Online Inicio Fiscal Laboral y Seguridad Social Corporativo Comercio Exterior Multimedia Herramientas LOGIN SUSCRIBETE

indicadores /

Consumidor)

	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC
1	128.084	128.214	128.832	129.545	130.120	130.609	131.445	-
2	121.022	122.044	122.948	123.803	124.571	125.276	125.997	126.478
3	112.419	113.018	113.682	113.899	114.601	115.561	116.884	117.308
4	106.162	106.743	107.444	107.867	108.114	108.774	108.856	109.271
5	103.233	103.299	103.687	103.670	103.942	104.503	105.346	105.934
10000	98.994080000000	99.376465000000	99.909	100.4920	100.917	101.440	102.303	103.020
10000	94.725494000000	94.963640000000	95.322736000000	95.793768000000	96.093515000000	96.698269000000	97.695174000000	98.272883000000
10000	89.225615000000	89.324028000000	89.556914000000	89.809333000000	90.357744000000	90.906154000000	91.616834000000	92.039035000000
10000	86.967366000000	87.113108000000	87.240820000000	87.424875000000	87.752419000000	88.203919000000	88.685468000000	89.046818000000
10000	84.535579000000	84.682072000000	84.914959000000	85.219965000000	85.596340000000	86.069626000000	86.763778000000	87.188984000000
10000	81.668820000000	81.619238000000	81.592193000000	81.824328000000	82.132340000000	82.522988000000	83.292265000000	83.770058000000
10000	78.053819000000	78.413667000000	78.853897000000	79.090540000000	79.439119000000	79.841036000000	80.383437000000	80.568243000000
10000	75.159264000000	75.155508000000	75.516107000000	75.635555000000	75.821113000000	76.332712000000	77.158333000000	77.792385000000
10000	72.793978000000	72.771183000000	72.929190000000	73.131750000000	73.515110000000	73.968926000000	74.561581000000	74.930954000000
10000	70.050358000000	70.179354000000	70.370516000000	70.538884000000	70.892716000000	71.107191000000	71.476046000000	71.771855000000
10000	66.098635000000	66.372168000000	66.742059000000	67.127492000000	67.584935000000	68.045486000000	68.818942000000	69.295552000000
10000	62.982534000000	63.058170000000	63.326005000000	63.583996000000	64.077703000000	64.327405000000	64.781221000000	65.049056000000
10000	60.590675000000	60.642988000000	60.800294000000	61.118609000000	61.736612000000	62.006519000000	62.331857000000	62.602424000000

Fuente: IDC Online, Indicadores – INPC.

Como se puede ver de la Figura 2, los datos de la revista especializada en materia fiscal (IDC Online), el INPC para el mes de diciembre del año 2013 83.770058000000. Debido a lo anterior, se calculará un factor de actualización para la Tabla 1 utilizando el INPC de diciembre 2013 equivalente a 83.770058000000. Este INPC de diciembre de 2023 se corrobora con el cuadro Excel exportado desde el portal oficial de Banxico del que se obtuvo el INPC para el año 2023. En la Figura 3 se muestra una imagen de captura de este INPC para diciembre 2013 (hace una década atrás).

Figura 3 – INPC diciembre 2013

✓ fx

A	B	C	D	E
Fecha de consulta: 09/01/2024 07:15 PM				
Principales índices mensuales Índices de Precios al Consumidor y UDIS				
CP154, Mensual, Sin Unidad, Indices, Base 2Q Jul 2018				
		Dic 2013	Ene 2014	Feb 2014
Principales índices				
● Precios al Consumidor (INPC)		83,770	84,519	84,733
○ Subyacente		85,422	86,150	86,393
Subíndices subyacente y complementarios				
● Precios al consumidor (INPC)		83,770	84,519	84,733
○ Subyacente		85,422	86,150	86,393
■ Mercancías		83,167	84,218	84,324
□ Alimentos, Bebidas y Tabaco		80,645	82,541	82,768
□ Mercancías no Alimenticias		85,323	85,652	85,654
■ Servicios		87,397	87,842	88,204
□ Vivienda		89,773	89,966	90,181
□ Educación (colegiaturas)		83,247	83,585	83,835
□ Otros Servicios		86,246	86,983	87,531
○ No Subyacente		78,992	79,799	79,931
■ Agropecuarios		80,102	79,562	79,000
□ Frutas y Verduras		80,942	77,489	75,839
□ Pecuarios		79,577	80,858	80,976
■ Energéticos y Tarifas Autorizadas por el Gobierno		78,339	79,938	80,478
□ Energéticos		76,365	77,785	78,462
□ Tarifas Autorizadas por el Gobierno		82,339	84,302	84,564

Fuente: Banco de México: <https://bit.ly/47oiq3a>

Los montos se encuentran en pesos mexicanos. Las cantidades nominales monetarias (CNM 2014) son su equivalente en enero de 2014 cuando la LISR entró en vigor. El valor real presente (VRP) es el valor real presente a la fecha de corte de la presente investigación en enero de 2024, una vez que se le aplicó el factor de actualización. La variación constituye la diferencia entre el valor real presente (VRP 2024) y la cantidad nominal monetaria (CNM 2014), representando la distancia entre el monto petrificado en la LISR durante una década y el valor real con el que se debería establecer el límite en la norma tributaria correspondiente. Esto perjuicio en contra del contribuyente se debe una combinación de las distorsiones económicas causadas por la inflación y las normas tributarias en las que el legislador optó por utilizar cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación.

Cálculo del factor de actualización para la Tabla 1:

132.373 (INPC Dic-2023) / 83.770058000000 (INPC Dic-2013) = 1.58019468

Tabla 1

Disposición	Artículo	CNM 2014	Factor de Actualización	VRP 2024	Variación \$	Variación %
1. Préstamos y aportaciones para aumentos de capital.	Art. 18, f. XI	\$600,000	1.58019468	\$948,116.81	\$348,116.81	58.02%
2. Deducciones en efectivo de personas morales y personas físicas.	Art. 27, f. III y Art. 147, f. IV	\$2,000	1.58019468	\$3,160.39	\$1,160.39	58.02%
3.a. Deducción de inversión en automóvil (combustión interna).	Art. 36, f II	\$175,000	1.58019468	\$276,534.07	\$101,534.07	58.02%
3.b. Deducción de inversión en automóvil (eléctrico / híbrido).	Art. 36, f. II	\$250,000	1.58019468	\$395,048.67	\$145,048.67	58.02%
4.a. Documentación de operaciones entre partes relacionadas (actividades empresariales).	Art. 76, f. IX	\$13'000,0000	1.58019468	\$20'542,530.84	\$7'542,530.84	58.02%
4.b. Documentación de operaciones entre partes relacionadas (actividades profesionales).	Art. 76, f. IX	\$3'000,0000	1.58019468	\$4'740,584.04	\$1'740,584.04	58.02%

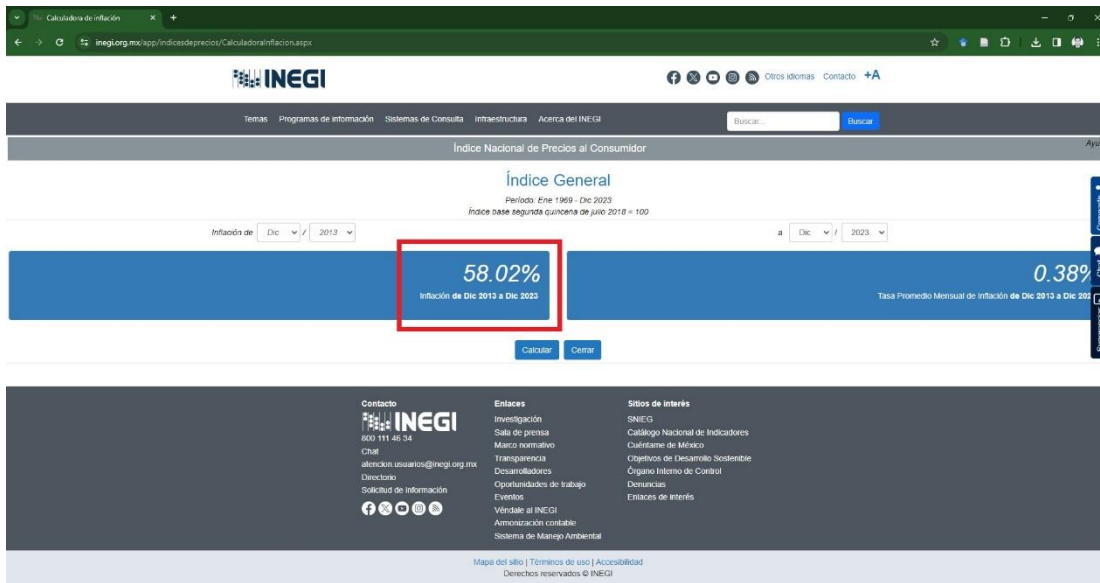
5.a. Ingresos máximos para tributar en RIF.	Art. 111 (derogado vigente vía transitorios)	\$2'000,000	1.58019468	\$3'160,389.36	\$1'160,389.36	58.02%
6.a. Ingresos de extranjeros por salarios, jubilaciones, pensiones y retiro (tasa 15%).	Art. 154, f. II	\$125,900	1.58019468	\$198,946.51	\$73,046.51	58.02%
6.b. Ingresos de extranjeros por salarios, jubilaciones, pensiones y retiro (tasa 30%).	Art. 154, f. III	\$1'000,000	1.58019468	\$1'580,194.68	\$580,194.68	58.02%
7. Estímulo fiscal para personas físicas por depósitos de ahorro, pago de primas de pensiones o adquisiciones de fondos de inversión.	Art. 185	\$152,000	1.58019468	\$240,189.59	\$88,189.59	58.02%

Fuente propia con datos de IDC Online y LISR.

La inflación obtenida de la calculadora de la inflación en esta década (diciembre 2013 a diciembre 2023) es de 58.02%³³⁷. Lo anterior se puede corroborar en la Figura 4 que se obtuvo del portal oficial del INEGI.

Figura 4 – INEGI Calculadora de Inflación Dic2013 – Dic2023

³³⁷ Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México, «Calculadora de inflación», accedido 10 de enero de 2024, <https://www.inegi.org.mx/app/indicesdeprecios/CalculadoraInflacion.aspx>.



Fuente: INEGI, Calculadora de inflación

5.2. Solicitudes de acceso a la información a diversos órganos públicos

5.2.1. La formulación de las solicitudes de transparencia

El proceso legislativo se integra por una serie de fases que transcurren desde la presentación de la iniciativa hasta la promulgación y publicación del decreto correspondiente para su correspondiente entrada en vigor. En este proceso participan una serie de órganos y servidores públicos desempeñando sus respectivas funciones. Durante el proceso legislativo efectuado para el análisis, discusión y, en su caso, aprobación de leyes fiscales, las respectivas iniciativas del Ejecutivo Federal son turnadas a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. De igual, también interviene el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) dependiente de la referida Cámara.

De conformidad con el artículo 42 del Estatuto de Organización Técnica y Administrativa y del Servicio de Carrera de la Cámara de Diputados, el Centro de Estudios de Finanzas Públicas tiene entre sus atribuciones las siguientes: 1) analizar las iniciativas de leyes fiscales; 2) elaborar análisis, proyecciones y cálculos requeridos por las comisiones en materia de finanzas públicas; 3) proporcionar a las

comisiones, grupos parlamentarios y diputados de la Cámara información requerida en para el ejercicio de sus funciones en materia de finanzas públicas; 4) recabar información de carácter económico; 5) asesorar a las comisiones de la Cámara cuando requieran información en materia económica; 6) realizar estudios sobre temas de finanzas públicas; entre otras.³³⁸

De las funciones arriba mencionadas, se desprende que el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas es órgano competente para analizar la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal y que se convertiría en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Si la Iniciativa fue turnada a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados para su respectiva dictaminación, entonces el CEFP fue el órgano competente para elaborar el análisis, proyecciones y cálculos que esta comisión requiriera en materia de finanzas públicas. Y esta información pudo haber sido requerida en su momento también por los grupos parlamentarios y los diputados integrantes de la Cámara. En materia económica, el CEFP también es órgano competente para recabar información y brindar asesoría a las comisiones legislativas. Incluso, este Centro tiene la atribución de realizar estudios sobre finanzas públicas. Es decir, este órgano legislativo está dotado de las herramientas y jurídicamente facultad para estudiar y asesorar a los integrantes de la Cámara de Diputados en el cumplimiento de sus funciones constitucionales.

Cuando el Ejecutivo Federal presentó la Iniciativa de Ley del Impuesto sobre la Renta que hoy es texto vigente, el CEFP debió haber asesorado a la Comisión de Hacienda y Crédito Público o a cualquier involucrada, así como los grupos parlamentarios y diputados de la Cámara, respecto a las disposiciones fiscales de la iniciativa. Si el fenómeno económico de la inflación supondría distorsiones económicas sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias contenidas previstas en las disposiciones de la iniciativa, el CEFP debió proporcionar la

³³⁸ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Estatuto de la Organización Técnica y Administrativa del Servicio de Carrera de la Cámara de Diputados» (2000), https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/marjur/marco/est_otacd.pdf.

asesoría correspondiente y advertir sobre este impacto a los tomadores de las decisiones (los diputados).

De igual forma, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, tanto los legisladores integrantes de esta comisión como los funcionarios, servidores públicos y demás asesores involucrados en los trabajos de esa instancia dictaminadora, también fueron partícipes del proceso legislativo. En todo momento, los integrantes y colaboradores de los trabajos de la Comisión de Hacienda y Presupuesto tuvieron la oportunidad de requerir información del CEF, o incluso, proporcionar datos que ellos tuvieran a la mano. Aún durante los procedimientos parlamentarios de análisis, discusión, deliberación y votación, los miembros de la comisión pudieron compartir información, formular cuestionamientos y externar razonamientos. Todos estos actos pudieron realizarse en lo concerniente al uso de cantidades nominales monetarias inmutables en las disposiciones de la Iniciativa de la LISR y los riesgos de que estos montos fijos no se actualizaran periódicamente conforme al efecto inflacionario.

Por su parte, el Poder Ejecutivo Federal fue indudablemente el ente público competente para prever cualquier afectación que se pudiese ocasionar sobre los derechos y cargas tributarias de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Al estructurarse con un aparato gubernamental amplio y especializado en materia de política económica y política fiscal, el Ejecutivo Federal se encontró en condiciones óptimas para estudiar, investigar y ponderar el impacto de la aplicación de disposiciones de la LISR usando cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación. Puesto que el Ejecutivo Federal fue el inicialista, naturalmente dispuso de mayor tiempo y oportunidades que los otros entes públicos para analizar estos aspectos.

Con base en las anteriores consideraciones, se formuló un cuestionario durante la presente investigación. Este cuestionario se conforma por 4 preguntas extensas pero debidamente delimitadas a efecto de requerir respuestas concretas de los entes públicos ya mencionados que participaron en el proceso legislativo de la LISR vigente. El instrumento de recolección se diseñó como cuestionario y se aplicó mediante el formato de solicitud de transparencia de acceso a la información

pública. El cuestionario formulado es similar entre las solicitudes de información (solicitudes de transparencia), pero se dirigen a diversos órganos. La primera de estas solicitudes se presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión y se subdivide en dos partes: las preguntas dirigidas al CEFP (solicitud con número de folio 330030223000521) y aquellas formuladas a la Comisión de Hacienda y Crédito Público (solicitud con número de folio 330030223000523). La segunda solicitud de transparencia se dirigió al Poder Ejecutivo Federal, particularmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (solicitud con número de folio 330026323001049) y al Servicio de Administración Tributaria (solicitud con número de folio 330027723000742).

Por otra parte, también se presentaron solicitudes de transparencia a entes públicos que no necesariamente son partícipes del proceso legislativo. No obstante, son órganos públicos que, por la naturaleza de sus funciones, de cierta manera pueden advertir el impacto de las disposiciones de la LISR con cantidades nominales monetarias. Por consiguiente, la aplicación del referido cuestionario resulta enriquecedor para el presente trabajo.

El primero de estos entes públicos es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). La PRODECON es un organismo público descentralizado no sectorizado. El artículo 5 de su Ley Orgánica establece sus atribuciones. Entre ellas se destacan las siguientes: promover el estudio, la enseñanza y divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente aquellas que se vinculan con garantías (fracción V); atender las obligaciones sobre transparencia e información pública gubernamental (fracción VII); identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes (fracción XI); y emitir su opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando el SAT se lo solicite (fracción XII).³³⁹ Es decir, la PRODECON definitivamente tiene competencia para el estudio, interpretación y opinión de las disposiciones fiscales de la LISR que usan cantidades nominales monetarias,

³³⁹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente», 4 de septiembre de 2006, Artículo 5.

especialmente sí representan una amenaza a los derechos de los contribuyentes. Por tal motivo, se presentó la solicitud de transparencia también a este organismo público (solicitud con número de folio 330024223000070).

El segundo de estos entes públicos es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). Si bien es cierto que su Ley Orgánica estipula que la función principal del TFJA es conocer de juicios en materia fiscal y administrativa, también lo es que este órgano jurisdiccional tiene otras atribuciones inherentes a su naturaleza. Entre éstas, se encuentran las facultades de su Presidente previstas en el artículo 54 de su Ley Orgánica: convocar a congresos y seminarios a fin de promover el estudio del derecho fiscal y administrativo, evaluar la impartición de justicia fiscal y administrativa y proponer las medidas pertinentes para mejorarla (fracción XVII); dirigir la Revista del TFJA así como proponer, compilar, editar y distribuir el material para el mejor conocimiento de los temas de índole fiscal y administrativa (fracción XIX).³⁴⁰ Aunado a ello, el artículo 64 de su Ley Orgánica, el TFJA cuenta con un Centro de Estudios Superiores en Derecho Fiscal y Administrativo. Este Centro de Estudios tiene como principal atribución la de promover la investigación jurídica en materia fiscal y administrativa (fracción I).³⁴¹ Consecuentemente, se presentó solicitud de transparencia a este órgano jurisdiccional (solicitud con número de folio 330029623000433).

La formulación de las preguntas gira en torno a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, seleccionadas para la presente investigación, que contienen límites usando cantidades nominales monetarias. Con la finalidad de prevenir alguna malinterpretación, en la solicitud de transparencia se señaló cada disposición en específico y se identificó su respectiva nominal monetaria. A continuación se enuncian las disposiciones y sus respectivos montos fijos, en el orden que se señalaron en la solicitud de transparencia:

³⁴⁰ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa», 18 de julio de 2016, artículo 54.

³⁴¹ *Ibidem*, artículo 64.

- a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00.
- b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.
- c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00.
- d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00.
- e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00.
- f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos.
- g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.
- h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.
- i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.
- j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00.

La primera pregunta que se formuló cuestiona qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones fiscales señaladas. Se cuidó que la pregunta abarcara observaciones, anotaciones o comentarios emitidos, ya sea durante el proceso legislativo de la LISR vigente, o de manera posterior y hasta la fecha. De esta manera, se amplía la temporalidad de oportunidad en la que el órgano público pudo ejercer su función respecto a las disposiciones señaladas. Cabe destacar que algunas de las disposiciones señaladas entraron en vigor a partir de adiciones o

reformas a la LISR. Por lo tanto, hubieran sido descartadas de la solicitud de transparencia si no se hubiera previsto ampliar esta temporalidad “de manera posterior y hasta la fecha”.

La segunda pregunta que se formuló cuestiona al ente público si éste elaboró observaciones, anotaciones o comentarios respecto de la omisión de la actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de las mencionadas cantidades nominales monetarias de la LISR. Esta pregunta, en una primera instancia, ayuda a determinar si el ente público pudo o no prever que la omisión de la actualización periódica conforme al efecto inflacionario tendría un distanciamiento entre el valor real presente de estos montos fijos y su valor original. En caso de haber detectado el impacto que podría generar esta omisión de actualización periódica, entonces se procede a una segunda capa de la pregunta. En esta segunda capa se pregunta al ente público si elaboró observaciones, anotaciones o comentarios. Estos no necesariamente tuvieron que haber sido exteriorizados hacia otros entes públicos; pudieron haberse desarrollado en el funcionamiento interior de este órgano. Aunque no existe una distinción expresa entre la primera y segunda capa de la pregunta, el eslabón entre ellas es obvio. Para estar en condiciones de elaborar observaciones, anotaciones o comentarios, el ente público necesariamente tuvo que detectar el posible impacto de manera previa. Por lo que esta pregunta se enfoca en conocer si al menos el ente público elaboró alguna especie de análisis respecto al efecto inflacionario, el uso de cantidades nominales monetarias y la omisión de una actualización periódica.

La tercera pregunta que se formuló se encamina a identificar si el ente público ha contemplado a la UMA como una opción para sustituir las cantidades nominales monetarias. La UMA se creó a partir de la reforma constitucional que desindexó al salario mínimo como unidad de referencia en materias diversas al trabajo. El salario mínimo, además de representar una especie de dimensión del mínimo vital para el gobernado, también ha fungido como una unidad de referencia que se actualiza anualmente. Si el salario mínimo anteriormente era usado en disposiciones normativas para establecer derechos y obligaciones, entonces el legislador ya había manifestado su intención de que ciertas normas previeran supuestos en una unidad

de medida actualizable y no en cantidades nominales monetarias. Una vez que el legislador sustituyó al salario mínimo por la UMA como unidad de referencia en una diversidad de normas, es importante conocer si el ente público ha propuesto al legislador la alternativa de usar la UMA para sustituir aquellas cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación. En caso de que el ente público responda que no ha realizado tal propuesta, se procede a la siguiente fase de la pregunta: cuestionar el motivo por el que no ha realizado esa propuesta.

La cuarta pregunta que se formuló fue colocada estratégicamente al final del cuestionario. Para poder responder esta pregunta, previamente se debieron introducir los cuestionamientos anteriores que dotaran de contexto. Este contexto considera a las cantidades nominales monetarias de la LISR en una vinculación entre la inflación, la tributación y los derechos de los contribuyentes. Este cuarto reactivo pregunta al ente público su opinión sobre el tema medular de la presente investigación. La hipótesis de la presente investigación establece lo siguiente: las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, ocasionan una violación al derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

En consecuencia, conocer la opinión del ente público al respecto resulta crucial. Por tal motivo, se pregunta al respectivo órgano si considera que las referidas disposiciones de la LISR que establecen cargas y derechos tributarios usando cantidades nominales monetarias, que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación, son violatorias. Particularmente se cuestiona al ente público si considera que estas disposiciones transgreden el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes.

5.2.2. Las respuestas de los sujetos obligados

a) SAT (Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal)

El SAT proporcionó respuesta, vía oficio sin número de fecha 11 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 1 del presente documento), a la solicitud de información número 330027723000742. En su respuesta, el SAT manifestó que la información pública solicitada “no recae dentro de la competencia del Servicio de Administración Tributaria”.³⁴² No obstante, en su respuesta refirió a la fracción III del artículo 61 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública. Con base en esa disposición, la Unidad de Transparencia del sujeto obligado (en este caso el SAT), tiene entre sus funciones la relativa a: “III. Auxiliar a los particulares en la elaboración de solicitudes de acceso a la información y, en su caso, orientarlos sobre los sujetos obligados competentes conforme a la normatividad aplicable”.³⁴³

En atención al dispositivo anterior, el SAT informó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sería “la instancia que pudiera tener la información de su interés es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)”.³⁴⁴ El SAT fundó esta sugerencia en su respuesta con fundamento en los artículos 31, fracción III, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 42, fracciones I, III, VI y XXVII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El primero de estos preceptos estipula que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde: “III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación”.³⁴⁵ Mientras que el segundo de los referidos artículos prevé las funciones competencia de la Unidad

³⁴² Servicio de Administración Tributaria de México, «Oficio de Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330027723000742», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: SAT, 11 de abril de 2023), p. 1.

³⁴³ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública» (2016), Artículo 61, fracción III.

³⁴⁴ Servicio de Administración Tributaria de México, «Oficio de Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330027723000742», p. 1.

³⁴⁵ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Orgánica de la Administración Pública Federal» (1976), Artículo 31, fracción III.

de Política de Ingresos Tributarios de la SHCP. Respecto de las atribuciones de esta Unidad, el SAT en su respuesta cita las siguientes fracciones del artículo 42 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Proponer, para aprobación superior, las políticas de ingresos en materia impositiva, de comercio exterior, aduanera, **de coordinación fiscal y de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional**, en congruencia con las políticas de la hacienda pública, económica y social del país, en coordinación con otras unidades administrativas competentes de la Secretaría y del Servicio de Administración Tributaria, así como con otras dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y, en su caso, con las entidades federativas y municipios, así como evaluar el impacto recaudatorio de las reformas en materia fiscal, de comercio exterior, aduanera, de acuerdos, de convenios o de tratados de libre comercio, que se propongan; (...)

III. Coordinar el estudio y análisis del comportamiento de la economía nacional **con el propósito de identificar problemas y proponer alternativas de política de ingresos tributarios**; (...)

VI. **Participar en la elaboración de los anteproyectos de iniciativas de leyes o decretos**, así como de anteproyectos de reglamentos, decretos, convenios, acuerdos, reglas de carácter **general y otras disposiciones relacionadas con las materias a que se refiere la fracción I de este artículo, así como opinar sobre las iniciativas de leyes, decretos o acuerdos que se presenten al Congreso de la Unión en dichas materias**; (...)

XVII. Conocer la problemática y opiniones vertidas por las entidades federativas, los municipios y las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, **sobre las medidas de política en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo, que deban instrumentarse**; (...)

(Énfasis añadido)³⁴⁶

En realidad, el Ejecutivo Federal expidió decreto de un nuevo Reglamento Interior de la SHCP el cual fue publicado en el DOF el 6 de marzo de 2023. De conformidad con este nuevo Reglamento Interior vigente, las atribuciones de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios se encuentran previstas en su artículo 18 (correspondiente al artículo 42 del Reglamento anterior). Mientras que las atribuciones prescritas en las fracciones I, III, VI y XVII del anterior Reglamento, actualmente se encuentran previstas en las I, III, VIII y XVIII del nuevo Reglamento Interior de la SHCP.

Efectivamente, la orientación brindada en la respuesta del SAT revela que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la instancia competente para proporcionar la información solicitada. Además del énfasis añadido por el SAT en su citación de los artículos del Reglamento Interior de la SHCP, también se debe destacar que la fracción I del artículo 42 del anterior Reglamento (actualmente fracción I del artículo 18 del nuevo Reglamento) establece la atribución de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios relativa a: “(...) evaluar el impacto recaudatorio de las reformas en materia fiscal, de comercio exterior, aduanera, de acuerdos, de convenios o de tratados de libre comercio, que se propongan”.³⁴⁷ En otras palabras, esta Unidad es la responsable de advertir si existe un impacto en la recaudación debido a las reformas fiscales. Aunque la Iniciativa de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta no es una reforma en estricto sentido, sí lo es en su sentido amplio, ya que usualmente conlleva cambios de mayor calado en el sistema fiscal mexicano que una mera reforma de disposiciones en particular. En otros términos, se infiere que si el uso de cantidades nominales monetarias (inmutables ante la inflación) en la LISR vigente tendría un impacto sobre la capacidad económico-contributiva del gobernado, sería la Unidad de Política de Ingresos Tributarios (de la SHCP) la

³⁴⁶ Diario Oficial de la Federación, «Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público» (2017), Artículo 42.

³⁴⁷ Diario Oficial de la Federación, «Decreto del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público» (2023), Artículo 18.

instancia competente para advertir al Titular de la SHCP para que éste a su vez aconsejase al Presidente de la República.

Se señala la competencia de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios, sin menoscabo que otras instancias dentro del Poder Ejecutivo Federal, como la Consejería Jurídica o la Secretaría de Gobernación (en materia de derechos humanos) analizaran estas propuestas fiscales. También otros órganos independientes como la PRODECON o el propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa (a través de su Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo) pudieron haber prevenido de potenciales transgresiones a principios tributarios y derechos humanos. Una vez presentada la Iniciativa de la LISR ante el Poder Legislativo Federal, la competencia de ese análisis correspondería, entre otras instancias, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicos, como se expondrá en su respectiva sección.

b) TFJA (Tribunal Federal de Justicia Administrativa).

El Tribunal Federal proporcionó respuesta, vía Oficio número UT-SI-0766/2023 de fecha 14 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 2 del presente documento), a la solicitud de información de folio 330029623000433. En su respuesta, el Tribunal manifestó que no tiene competencia “para emitir observaciones, anotaciones o comentarios respecto de la expedición de Leyes, ni se aprecia que dentro de sus facultades exista la atribución para participar dentro de la discusión de iniciativas de ley durante el proceso legislativo o posteriormente”.³⁴⁸ Para ello, el sujeto obligado fundó su respuesta citando el artículo 3 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA) donde se enuncian los juicios que sí le corresponde conocer a ese

³⁴⁸ Tribunal Federal de Justicia Administrativa, «Oficio UT-SI-0766-2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330029623000433», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 14 de abril de 2023), p. 5.

Tribunal.³⁴⁹ Ciertamente, tanto de los supuestos previstos en cada una de las fracciones y de sus últimos párrafos de ese artículo 3, así como del artículo 1 del mismo ordenamiento, se entiende que su la función principal del TFJA es emitir fallos con autonomía y jurisdicción plena en las materias que le corresponden.³⁵⁰ De ninguno de esos preceptos legales se desprende que dicho Tribunal, entre sus atribuciones, le corresponda emitir observaciones, anotaciones, comentarios o documento alguno respecto de las Iniciativas de Ley o de reformas de ley que presente el Ejecutivo o los legisladores.

A pesar de ello, una interpretación sistemática de la LOTFJA desvelaría que el Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo tiene funciones relativas a la información requerida en la solicitud de acceso a la información pública. De hecho, el artículo 64 de la citada Ley Orgánica prevé que el Centro de Estudios del TFJA sí es competente para coordinar, promover e impartir “cursos de estudios superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo”.³⁵¹ Por consiguiente, las líneas de generación y aplicación de conocimiento de estos estudios superiores de Derecho Fiscal y Administrativa podrían derivar en algún estudio, publicación, opinión, observación o documento que abordase la información requerida en la mencionada solicitud de transparencia. Pero en su respuesta, el Tribunal fue omiso en mencionar referencia alguna al artículo 64 de la Ley Orgánica o de los estudios que sí son competencia de su Centro de Estudios Superiores.

Cabe destacar que el TFJA también señaló que, si bien la Ley en materia de transparencia constriñe a los sujetos obligados a otorgar acceso a los documentos que se encuentre en sus archivos, también es cierto que el criterio de interpretación del Pleno del INA con clave de control SO/003/2017 resolvió que estos sujetos no se encuentran obligados a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes

³⁴⁹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa», Artículo 3.

³⁵⁰ *Ibidem*, Artículo 1.

³⁵¹ *Ibidem*, Artículo 64.

de acceso a la información.³⁵² Por consiguiente, el TFJA no se encuentra obligado a formular un documento exclusivamente para emitir una opinión, observaciones, anotaciones o comentarios respecto de la información requerida en la solicitud de transparencia 330029623000433.

c) PRODECON (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente)

La PRODECON proporcionó respuesta, vía Oficio número PRODECON/SG/DGJPI/UT/348/2023 de fecha 19 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 3 del presente documento), a la solicitud de información de folio 330024223000070. Por la naturaleza de la información requerida en la solicitud, la Unidad de Transparencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) turnó esa solicitud de transparencia a la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos. El 17 de abril de 2023 esta Subprocuraduría emitió su respuesta. La Unidad de Transparencia remitió esta respuesta al solicitante vía el oficio ya referido.³⁵³

En su respuesta vía Oficio número PRODECON/SASEN/141/2023 de fecha 17 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 4 del presente documento), la Subprocuraduría informó que tras “una exhaustiva búsqueda en la base de datos de esta Subprocuraduría de Análisis Sistemáticos (*sic*) y Estudios Normativos no se encontró registro o expediente alguno”³⁵⁴ al respecto de la información solicitada. Cabe señalar que de conformidad con las fracciones I a la VI

³⁵² Tribunal Federal de Justicia Administrativa, «Oficio UT-SI-0766-2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330029623000433», p. 6.

³⁵³ Unidad de Transparencia Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, «Oficio PRODECON/SG/DGJPI/UT/348/2023 Remisión de respuesta a solicitud de acceso a la información de folio 330024223000070», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: PRODECON, 19 de abril de 2023), p. 2.

³⁵⁴ Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, «Oficio PRODECON/SASEN/141/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330024223000070», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: PRODECON, 17 de abril de 2023), p. 2.

del artículo 30 del Estatuto Orgánico de la PRODECON, la mencionada Subprocuraduría es competente para coordinar estudios técnicos que permitan identificar e investigar problemas de carácter sistémico que perjudiquen a los contribuyentes, así como coordinar estudios, análisis, evaluación de informes, y elaboración de dictámenes, todos estos en relación con Problemas Sistémicos.³⁵⁵ A pesar de ello, la respuesta de la PRODECON (a través de esta Subprocuraduría) hacen constar que no obra información relativa a la solicitud.

Como ya se expuso anteriormente, la información requerida en el punto número 3 de la solicitud de transparencia era relativo a si la PRODECON ha propuesto que la UMA sustituya a las cantidades nominales monetarias de la LISR, y si la PRODECON no lo ha propuesto, se indiquen los motivos de esa omisión. Mientras que el punto 4 de la solicitud de transparencia requería información relativa a la opinión de la PRODECON con relación a la transgresión a los derechos de los contribuyentes por el uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones de la LISR. Respecto de la información requerida en estos puntos de la solicitud de transparencia, la PRODECON respondió que: “la petición que formula el particular con un propósito distinto a obtener acceso a la información que obra en los documentos que poseen los sujetos obligados, no resultan atendibles a través de los procesos y procedimientos que establece la LGTAIP.”³⁵⁶

A pesar del criterio expresado por la PRODECON en estas líneas de su respuesta, existe un supuesto en el que la información petitionada no tendría un propósito distinto a obtener acceso a la información que obra en los documentos del sujeto obligado. Existe un supuesto en el que la petición sí sería atendible a través de los procesos y procedimientos previstos por la Ley en materia de transparencia. Ese supuesto sería que la PRODECON hubiese elaborado previamente y en su

³⁵⁵ Diario Oficial de la Federación, «Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente» (2014), Artículo 30.

³⁵⁶ Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, «Oficio PRODECON/SASEN/141/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330024223000070», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: PRODECON, 17 de abril de 2023), p. 4.

oportuno momento, aquellos estudios, análisis, observaciones, opiniones y demás documentos concernientes a la información petitionada en los puntos 3 y 4 de la solicitud de transparencia. Puesto que esto no fue el caso y la PRODECON no produjo anteriormente esa información, el sujeto obligado en materia de transparencia respondió que la petición formulada por el solicitante tiene ‘un propósito distinto’ y ‘no resulta atendible’ por los mecanismos en materia de transparencia y acceso a la información pública.

d) CEFP (Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión)

La Dirección de Atención a Solicitudes y Recursos de Revisión de la Unidad de Transparencia perteneciente a la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados remitió, vía Oficio número LXV/UT-DASRR/0753/2023 de fecha 26 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 5 del presente documento), la respuesta a la solicitud de información de folio 330030223000521. En su respuesta a solicitud de información, vía Oficio número CEFP/DG/LXV/471/23 de fecha 24 de abril de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 6 del presente documento), el CEFP puntualizó tres aspectos. El primero de estos aspectos se refiere a la naturaleza del Centro. El CEFP como un órgano administrativo que depende de la Secretaría de Servicios Parlamentarios de la Cámara de Diputados y su función es “prestar en forma objetiva, imparcial y oportuna, los servicios de apoyo técnico y la información analítica, en materia de finanzas públicas, que le sean requeridos por los Órganos de Gobierno, Comisiones, Comités y Legisladores”.³⁵⁷

El segundo punto de la respuesta versa sobre la parte central de la solicitud de acceso a la información pública. En este punto, el CEFP respondió que no tiene información relativo a lo solicitado. El Centro contestó de la siguiente manera:

³⁵⁷ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio CEFP/DG/LXV/471/23 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330030223000521», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 24 de febrero de 2023), p. 3.

“después de realizar una búsqueda exhaustiva dentro de sus archivos, no se logró localizar expresión documental alguna que contenga la información solicitada por el ciudadano”.³⁵⁸ Como tercer punto, el Centro aclaró que “la inexistencia de información referida no precisa ser confirmada por el comité de Transparencia”.³⁵⁹

Como se puede apreciar de la respuesta proporcionada por el CEFP, este Centro sí es un órgano competente para prestar servicios de apoyo técnico y la información analítica en materia de finanzas públicas. Este servicio e información se debe prestar tanto a los Órganos de Gobierno como a las Comisiones, los Comités, así como a los legisladores en lo individual, para que se pueda dar un cumplimiento debido a las atribuciones de la Cámara de Diputados Federales. Es decir, la Comisión de Hacienda y Crédito Pública de esta Cámara debió haber recibido este servicio de apoyo técnico y de información analítica en materia de finanzas públicas por parte del CEFP. Los diputados integrantes de la mencionada Comisión debieron tener a la mano la información correspondiente al momento de analizar, discutir y votar el proyecto de dictamen legislativo (que eventualmente aprobaron) de la creación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Los diputados integrantes de los Órganos de Gobierno, como la Junta de Coordinación Política (JUCOPO), así como los demás diputados integrantes del Pleno de la Legislatura tenían el derecho y la obligación de conocer la información suficiente para emitir su voto respecto a la LISR que se aprobaría.

Parte de la información analítica que debe conocer el legislador es el impacto que una contribución tendrá sobre sus gobernados. El impacto que este impuesto (y sus elementos) tendría sobre la capacidad económico-contributiva y otros derechos tributarios son aspectos relevantes para considerar en materia de finanzas públicas. Sin embargo, el CEFP no tiene evidencia alguna que acredite la prestación de apoyo técnico ni información analítica en lo concerniente al tema central de esta investigación. De manera que los legisladores (tomadores de las decisiones) aprobaron una Ley del Impuesto sobre la Renta sin que el CEFP acreditase que

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 4.

³⁵⁹ *Ídem*.

advirtió que el uso de cantidades líquidas (cantidades nominales monetarias) en disposiciones fiscales podrían afectar los derechos tributarios de los contribuyentes. Como Centro encargado de los estudios sobre finanzas públicos, no acredita tener información en la que se advirtiera que el eventual efecto inflacionario provocar distorsiones económicas que distanciarían el valor real presente de las cantidades líquidas de su valor original previsto en la LISR. EL CEFP tampoco acredita haber aconsejado a los legisladores, a los miembros de los Comités, integrantes de las Comisiones legislativas o de los Órganos de Gobierno que el uso de estas cantidades líquidas inmutables ante la inflación podría ocasionar violaciones a los derechos tributarios de los contribuyentes.

Como lo manifestó en su respuesta, el CEFP simplemente no localizó una expresión documental alguna relativa a la información requerida. Si no existe un estudio de finanzas públicas al respecto, algún informe en materia tributaria o al menos un oficio por parte del Centro, éste no logra acreditar que prestó los servicios de apoyo técnico o la información analítica suficiente para el cumplimiento de las funciones de la Cámara de Diputados. Se debe considerar que esos servicios conforman el objeto principal del CEFP, según lo fundamentó el propio Centro en su respuesta a la solicitud de acceso a la información pública.

e) CHCP (Comisión de Hacienda y Presupuesto de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión)

La Unidad de Transparencia de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, mediante su Oficio No. LXV/UT-DASRR/0840/2023 del 8 de mayo de 2023 (el que puede ser consultado en el Anexo 7 del presente documento), dio respuesta a la solicitud de información pública de folio 330030223000523. En el referido oficio, la Unidad de Transparencia del sujeto obligado remitió al solicitante de la información la respuesta proporcionada por el sujeto responsable. En el mismo oficio referido, la Unidad de Transparencia refiere a la fracción XXXIV del artículo 2 del Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión para indicar la atribución del sujeto responsable. Esta

fracción define a los sujetos responsables como aquellos órganos, instancias y unidades administrativas del sujeto obligado que: “generan, reciben, administran o resguardan la información de la Cámara de Diputados (...) y serán los encargados de dar atención en materia de acceso a la información, transparencia y protección de datos personales”.³⁶⁰

Precisamente este Reglamento, en las fracciones V y VII del apartado A de su artículo 6, prevé que las Comisiones y el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados son sujetos responsables a “documentar todo acto que se derive del ejercicio de sus funciones legislativas o de apoyo legislativo”.³⁶¹ En esta investigación ya se ha realizado una solicitud de información pública aparte al Centro de Estudios quien también dio respuesta; pero a continuación se abordará la respuesta de la Comisión de Hacienda y Crédito Pública remitida por la Unidad de Transparencia del sujeto obligado.

Antes de proceder al análisis de la respuesta proporcionada por el sujeto responsable (la Comisión de Hacienda y Crédito Público), cabe precisar información adicional brindada por la Unidad de Transparencia del sujeto obligado en su referido oficio. En este documento de remisión, la Unidad de Transparencia de la Cámara de Diputados indica para más información, se canalice la solicitud de información pública ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.³⁶² Es otras palabras, la Cámara de Diputados, en una especie de orientación al solicitante de la información, recomienda que se registre la solicitud a la mencionada Dependencia del Ejecutivo Federal.

³⁶⁰ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión» (2018), Artículo 2.

³⁶¹ *Ibidem*, Artículo 6.

³⁶² Unidad de Transparencia de la Presidencia de la Mesa Directiva Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. LXV/UT-DASRR/0840/2023 Remisión de respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330030223000523», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: Cámara de Diputados del H. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 8 de mayo de 2023), pp. 1-2.

Como se hizo mención, la Unidad de Transparencia de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, mediante Oficio No. LXV/UT-DASRR/0840/2023, remitió la respuesta proporcionada por el sujeto responsable del sujeto obligado, en este caso, su Comisión de Hacienda y Crédito Público. A su vez, esta Comisión Dictaminadora proporcionó su respuesta vía Oficio No. CHCP/091/2023 fechado el 4 de mayo de 2023. En este oficio con una extensión de nueve páginas signado por el Enlace de Transparencia del sujeto responsable (la Comisión de Hacienda y Crédito Público), se proporciona información que no atiende puntualmente la solicitud, pero pretende dar cumplimiento a sus obligaciones en materia de transparencia. A continuación se expone esta aseveración.

Para responder a los puntos 1 y 2 de la información solicitada, la Comisión Dictaminadora (Comisión de Hacienda y Crédito Público), informó que tras una revisión exhaustiva realizada en los archivos del sujeto responsable “se hace de conocimiento que con relación a la información solicitada en los puntos 1 y 2, la misma es de carácter público y puede ser consultada en los siguientes links.”³⁶³ Es decir, el Enlace de Transparencia del sujeto responsable resolvió que la información solicitada en relación con las observaciones, anotaciones o comentarios de la Comisión respecto de las disposiciones con cantidades nominales monetarias en la LISR vigente (objeto de estudio de la presente investigación) y su vínculo con el efecto inflacionario, se encuentra ya abiertamente publicitada en diversos enlaces electrónicos del portal web del sujeto obligado.

Por tal motivo, el Enlace de Transparencia de la Comisión de Hacienda y Crédito Público simplemente se limitó a compartir las referidas ligas electrónicas. En total, el sujeto responsable remitió a quince enlaces electrónicos. Cinco de estos enlaces electrónicos consisten en videos cargados al portal de internet de la Cámara de Diputados en los que el Ejecutivo Federal realiza el acto de presentación de los

³⁶³ Comisión de Hacienda y Crédito Público Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. CHCP/091/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 3300223000523», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: Cámara de Diputados del H. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 4 de mayo de 2023), p. 1.

Paquetes Económicos para los ejercicios fiscales 2014, 2016, 2017, 2020 y 2021. Las restantes diez ligas electrónicas corresponden a diversos dictámenes emitidos por esa Comisión Dictaminadora respecto de Iniciativas con Proyecto de Decreto para reformar, adicionar y derogar disposiciones de diversas leyes tributarias, como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley Federal de Derechos, la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación, entre otras. El dictamen que se destaca para los fines de la presente investigación es aquel Proyecto de Decreto mediante el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta que derivó en su eventual aprobación y es nuestra actual LISR vigente. El análisis de este dictamen se aborda en su correspondiente sección de esta obra.

Por lo que corresponde a la porción de la respuesta del sujeto responsable que aborda a los puntos 3 y 4 de la solicitud, la Comisión de Hacienda y Crédito Público contestó en otra tesitura. Al considerarlas preguntas que constituyen una consulta, una solicitud de un pronunciamiento y no una solicitud de información existente,³⁶⁴ el sujeto responsable explicó la distinción entre consulta y el derecho de acceso a la información pública:

[...] la distinción entre una consulta y el derecho de acceso a la información se diferencia principalmente en que, en el primero de ellos, la pretensión del peticionario consiste generalmente en que la autoridad responsable actúe en el sentido de contestar lo solicitado, mientras que, en el segundo supuesto, la solicitud de acceso a la información pública se encamina primordialmente a permitir el acceso a datos, registros y todo tipo de información pública que conste en documentos sea generada o se encuentre en posesión de la autoridad.³⁶⁵

Por lo anterior, el sujeto responsable invocó el criterio de interpretación 16/17 del del Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información

³⁶⁴ *Ibidem*, p. 7.

³⁶⁵ *Ibidem*, p. 8.

Pública y Protección de Datos Personales (INAI) que resolvió lo siguiente en cuanto a la expresión documental:

Expresión documental. Cuando los particulares presenten solicitudes de acceso a la información sin identificar de forma precisa la documentación que pudiera contener la información de su interés, o bien, la solicitud constituya una consulta, pero la respuesta pudiera obrar en algún documento en poder de los sujetos obligados, éstos deben dar a dichas solicitudes una interpretación que les otorgue una expresión documental.³⁶⁶

Sin embargo, el sujeto responsable también se refirió a la resolución del expediente RRA 11254/20 mediante la que se determinó que la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública no garantiza el derecho a obtener pronunciamiento de las autoridades. Esto, toda vez que el artículo 130 de la referida Ley estipula que los sujetos obligados “deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos”.³⁶⁷ Expuesto lo anterior, el sujeto responsable realizó una aclaración en su respuesta. Esta aclaración consiste en que el mencionado Pleno del INAI:

[...] no ha adoptado un criterio rígido respecto a la garantía que tutela la Ley de la materia, sino que en sus resoluciones ha reiterado que, aun en los casos en que los particulares no identifiquen los documentos a los que quieren acceder, o incluso formulen consultas, es obligación de las autoridades dar a sus planteamientos una interpretación que les otorgue una expresión documental y, de localizarla, deberán proporcionarla.³⁶⁸

Con base en lo anterior, es claro que aun cuando algunos de los puntos del solicitante pudieran ser considerados una consulta, esto no implica forzosamente

³⁶⁶ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/016/2017 (Comité de Criterios del INAI 2017).

³⁶⁷ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, Artículo 130.

³⁶⁸ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Resolución del Expediente RRA 11254/20 (Pleno del INAI 26 de enero de 2021), p. 13.

un impedimento para revelar información pública. Si la respuesta pudiera obrar en algún documento de en poder del sujeto obligado, en este caso la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, entonces éste debe dar a dicha solicitud una interpretación que otorgue una expresión documental. Tal como lo señala el criterio 16/17 del Pleno del INAI.

Habiendo agotado los aspectos plasmados en la respuesta del Enlace de Transparencia de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, vía Oficio No. CHCP/091/2023, se procede a la revisión y análisis de uno de uno de los documentos a los cuales esta Comisión remitió con un enlace electrónico. El documento en particular es una declaratoria de publicidad en la Gaceta Parlamentaria de fecha 17 de octubre de 2013 que contiene el dictamen de la referida Comisión Dictaminadora. Este dictamen con proyecto de decreto, entre otros objetivos, tiene la pretensión de expedir la que sería la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Para los fines de esta investigación, este dictamen representa el documento útil de entre aquellos a los que hizo referencia el oficio de respuesta de la Comisión Dictaminadora.

Como ya se expuso, en la respuesta que la Comisión de Hacienda y Crédito Público realizó mediante Oficio No. CHCP/091/2023 fechado el 4 de mayo de 2023 a la solicitud de información 16259 con folio 330030223000523, compartió un conjunto de diez enlaces electrónicos a diversos dictámenes de la mencionada Comisión Dictaminadora. Para los fines de la presente investigación, se analiza uno de ellos en particular: el dictamen con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este dictamen fue publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión con el número 3887-IX del Año XVI el 17 de octubre de 2013. Aunque se estudia particularmente la porción del dictamen relativa a la expedición de la que se convertiría en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, también se realiza un análisis comparativo con las disposiciones de otros ordenamientos contenidos el referido dictamen.

En el examen de la Iniciativa de Ley del Impuesto sobre la Renta presentada por el Ejecutivo Federal, la Comisión de Hacienda y Crédito Público revisa la propuesta de ajustar el monto de las deducciones permitidas. Entre estas se encuentra la inversión en automóviles. La Iniciativa del Ejecutivo Federal destacaba que la entonces Ley vigente permitía que la deducción de las inversiones en automóviles se realizara hasta por 175 mil pesos sin considerar el IVA. Sin embargo, la Iniciativa del Ejecutivo Federal propuso que ese monto se ajustara a 130 mil pesos por unidad sin IVA. Según la Iniciativa, este ajuste tenía el objeto de reducir la erosión de la base gravable que representa esta deducción; y que no tendría impacto directo en las ventas de la industria automotriz porque no guarda correlación alguna.³⁶⁹ La Comisión de Hacienda y Presupuesto, en su dictamen coincidió con la propuesta planteada en la Iniciativa del Ejecutivo Federal de realizar el ajuste del límite a 130 pesos por unidad, sin considerar IVA.³⁷⁰

Efectivamente, en el proyecto de decreto contenido en el dictamen de la comisión, se prevé en la fracción II del artículo 36 el límite de la deducción sería de 130 mil pesos por unidad.³⁷¹ Nuestra LISR vigente contempla los originales 175 mil pesos, por lo que el decreto aprobado por el Congreso de la Unión descartó el ajuste reductivo que fue propuesto por el Ejecutivo Federal y avalado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados.

Sin embargo, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público es omiso en explicar cómo se determinó ese monto. Tampoco hace mención del mecanismo que se utilizaría para actualizarlo o si actualización alguna procediera. Tanto el Ejecutivo Federal como la Comisión Dictaminadora coinciden en que el

³⁶⁹ Comisión de Hacienda y Crédito Público Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Declaratoria de publicidad de dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta», Año XVI, Número 3887-IX Gaceta Parlamentaria § (2013), p. CLII.

³⁷⁰ *Ibidem*, p. CCCLXXX.

³⁷¹ *Ibidem*, p. 202.

ajuste reductivo del límite de 175 mil pesos a 130 mil pesos no afectaría las ventas en la industria automotriz, pero son omisos en realizar mención alguna sobre el efecto inflacionario sobre este monto. En otras palabras, ni el apartado de Descripción de las Iniciativas (que incluye la exposición de motivos) ni en el apartado de Consideraciones se hace referencia alguna o se proporciona a explicación sobre los motivos o consideraciones que usaron el Ejecutivo Federal y la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados para determinar cuál de los montos (175 mil pesos o el ajuste reductivo a 130 mil pesos) era el idóneo. El dictamen también es omiso en justificar el motivo o consideración para establecer este límite de deducción de inversiones expresado en una cantidad nominal monetaria. El documento legislativo tampoco ofrece explicación alguna sobre el impacto del efecto inflacionario sobre ese monto fijo que se petrificaría en la ley.

En lo concerniente a la deducción del arrendamiento de automóviles, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público remite a la pretensión de la Iniciativa del Ejecutivo Federal. En esta, se explica que la entonces ley vigente permitía deducir 165 pesos diarios por unidad arrendada, pero que al contribuyente se le permitía deducir hasta 250 pesos diarias en virtud de un Decreto Presidencial publicado en el DOF el 23 de abril de 2003. Así que el Ejecutivo Federal en su Iniciativa propone que también se reduzca el monto deducible en el arrendamiento de automóviles de los entonces 250 pesos autorizados a sólo 200 pesos. El Ejecutivo Federal arguyó en su exposición de motivos que esta reducción en el límite de la deducción se proponía en congruencia con el ajuste reductivo planteado para la deducción de inversiones en automóviles.³⁷²

Al respecto, en su consideración Décima Segunda la Comisión de Hacienda y Crédito Público se limitó a manifestar su convergencia con la propuesta del Ejecutivo Federal de reducir el límite máximo de la deducción de arrendamiento de automóviles de 250 pesos a 200 pesos diarios por unidad.³⁷³ Una vez más, el

³⁷² *Ibidem*, p. CLIII.

³⁷³ *Ibidem*, p. CCCLXXX.

dictamen legislativo es omiso en dar razón de los motivos del Ejecutivo Federal para proponer una cantidad líquida de 200 pesos ni en ilustrar las consideraciones que la Comisión Dictaminadora razonó para petrificar ese monto fijo en la ley. Muchos menos se encontraron en este documento consideraciones respecto del impacto que la inflación ocasionaría sobre este monto fijo en el transcurso del tiempo.

Por otra parte, uno de los principales cambios que ofreció la LISR publicada en diciembre de 2013 fue la creación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). En su exposición de motivos, la Iniciativa del Ejecutivo Federal planteaba que este nuevo régimen fiscal sustituiría al Régimen Intermedio de contribuyentes personas físicas y al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO), con límites de ingresos anuales de 4 millones y de 2 millones de pesos respectivamente.³⁷⁴ No obstante, el Ejecutivo Federal argumentaba en su Iniciativa que, de conformidad con un comparativo entre esquemas de pequeños contribuyentes en distintos países, el límite de 2 millones de pesos era muy amplio y que esto fomentaba el enanismo fiscal en México; por tanto, proponía reducir el límite a un millón de pesos solamente.³⁷⁵

La Comisión de Hacienda y Crédito Público, en su consideración Cuadragésima Cuarta, coincidió con la propuesta del Ejecutivo Federal relativa a crear el nuevo RIF; pero explicó que el límite debía incrementarse para incluir a todos los contribuyentes que entonces tributaban bajo la Sección III del Capítulo Segundo del Título IV de la otrora vigente Ley del Impuesto sobre la Renta.³⁷⁶ El primer párrafo del artículo 111 del dictamen con proyecto de decreto de la LISR emitido por la Comisión Dictaminadora previó el límite de 2 millones de pesos para acceder al RIF.³⁷⁷

Con todo eso, ni la exposición de motivos de la Iniciativa del Ejecutivo Federal ni las consideraciones de la Comisión Dictaminadora justificaron la razón por la que el límite se establecería en cantidad líquida (amén de que se determinara en un

³⁷⁴ *Ibidem*, p. CXCIIL.

³⁷⁵ *Ibidem*, pp. CXCIIL-CXCIV.

³⁷⁶ *Ibidem*, p. CDXIII.

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 309.

millón o dos millones de pesos). Tampoco esclarecieron motivo alguno en relación con el impacto que el efecto inflacionario eventualmente ocasionaría sobre el monto fijo.

Por lo que corresponde al impuesto sobre la renta sobre ingresos percibidos por residentes en el extranjero, el dictamen es omiso en explicar la determinación de los montos fijos que se analizan en esta investigación. Aun así, a continuación se realiza un análisis de algunos aspectos que el dictamen incluyó con relación al tema de los ingresos de residentes en el extranjero. En la Descripción de la Iniciativa del Ejecutivo Federal del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, se exponen los motivos de las disposiciones propuestas para el ISR aplicable a los residentes en el extranjero. En ella aborda: el tema los fondos de pensiones extranjeros que inviertan en bienes raíces en México;³⁷⁸ ingresos por erogaciones generados por residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional;³⁷⁹ arrendamiento de remolques y semirremolques;³⁸⁰ intereses pagados a bancos extranjeros;³⁸¹ exención de operaciones financieras derivadas de deuda,³⁸² y retención por regalías a residentes en el extranjero³⁸³.

Por su parte, la Comisión Dictaminadora en sus consideraciones Trigésima Cuarta y Trigésima Quinta resuelve su coincidencia con la Iniciativa del Ejecutivo Federal respecto de los ingresos de residentes en el extranjero.³⁸⁴ Con todo eso, las consideraciones manifestadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público abordan temas relativos a las empresas extranjeras, las maquiladoras y el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero. El dictamen, tanto en la parte expositiva de la Iniciativa del Ejecutivo Federal como en la considerativa de la

³⁷⁸ *Ibidem*, p. CC.

³⁷⁹ *Ibidem*, p. CCI.

³⁸⁰ *Ibidem*, p. CCII.

³⁸¹ *Ídem*.

³⁸² *Ibidem*, p. CCIII.

³⁸³ *Ibidem*, p. CCIV.

³⁸⁴ *Ibidem*, p. CD-CDIV.

Comisión Dictaminadora, es omiso en abordar el tema relativo a los ingresos de los residentes en el extranjero. Esta omisión se padece aun cuando el dictamen, en los artículos 154 y 155 de su apartado del cuerpo de proyecto de dictamen, sí prevé la obligación del ISR a los residentes en el extranjero con motivo de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.³⁸⁵

Cabe señalar que en estas disposiciones se establecen las tasas y la exención para el pago del ISR con base en límites expresados en cantidades líquidas. Estos límites son de ingresos hasta por \$125,900 y \$1'000,000 de pesos para la exención del impuesto, así como las tasas al 15% y 30% respectivamente. No obstante lo anterior, el dictamen no desarrolla explicación alguna de los motivos o consideraciones que condujeron a la determinación de estas cantidades nominales monetarias que eventualmente se petrificarían en la ley. Tampoco dilucida previsión alguna respecto de la distorsión económica que estos montos experimentarían debido a la inflación.

Una vez que se evidencia la omisión del Ejecutivo Federal como de la Comisión Dictaminadora en justificar el motivo por el que se establecieron límites en las diversas disposiciones utilizando cantidades nominales monetarias inmutables ante la inflación, se procede a exponer y analizar la porción del dictamen relativa a la Ley Federal de Derechos. En la dictaminación del proyecto de decreto para reformar, adicionar y derogar esta ley, se puede apreciar la manera en que ambos Órganos del Estado sí reconocieron y atendieron debidamente el riesgo de afectación entre tributación e inflación. En otros términos, el Ejecutivo Federal y la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados se consternaron por regular el impacto de distorsiones económicas que la inflación ocasiona sobre las disposiciones con cantidades líquidas; pero esta consternación se enfoca exclusivamente en un ordenamiento en el que dicho impacto afectaba únicamente a la recaudación del Fisco Federal.

El dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público del 17 de octubre de 2013 resuelve la procedencia sobre diversas Iniciativas presentadas tanto por el

³⁸⁵ *Ibídem*, p. 370-372.

Ejecutivo Federal como por varios diputados de la LXII Legislatura. Las Iniciativas del Ejecutivo Federal fueron presentadas ante la Cámara de Diputados simultáneamente en la entrega del Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014. En el apartado de Antecedentes del dictamen, la Comisión Dictaminadora revela que la Iniciativa para reformar, adicionar y derogar diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos fue presentada por el Ejecutivo Federal el mismo 8 de septiembre de 2013 en que presentó la Iniciativa para expedir la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.³⁸⁶

En su apartado de Descripción de las Iniciativas, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público muestra que la exposición de motivos de la Iniciativa para reformar, adicionar y derogar diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos contempla el tema de la actualización anual de las cuotas de esa ley con la siguiente finalidad:

[...] se actualicen de forma anual el 1 de enero de cada año, a efecto de que los derechos reflejen las variaciones en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) y que las cuotas preserven, por una parte, los costos que le implican a la autoridad la prestación de los servicios públicos y, por otra, el valor de los bienes del dominio público de la Nación derivado del beneficio que obtienen los particulares por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de los mismos.³⁸⁷

Al respecto, en su consideración Primera, la Comisión de Hacienda y Crédito Público resolvió que las medidas propuestas en la Iniciativa del Ejecutivo Federal eran apropiadas, manifestando que:

[...] las mismas son tendientes a la mejora continua, actualización y adecuación del sustento fiscal de los cobros de derechos por la prestación de los servicios en funciones de derecho público, así como tiene como objetivo la conservación y el mantenimiento sustentable de los bienes de dominio público de la Nación, mediante cobros que reflejen adecuadamente

³⁸⁶ *Ibidem*, p. II-III.

³⁸⁷ *Ibidem*, p. CVI.

el grado de beneficio que obtienen los particulares por el uso, goce o explotación de los mismos.³⁸⁸

Es otras palabras, la Comisión Dictaminadora reconoce la virtud de la actualización propuesta por el Ejecutivo Federal para un debido cobro de los derechos que dotan de sustentabilidad al patrimonio estatal gracias a adecuada recaudación tributaria.

Adicionalmente, la Comisión Dictaminadora resuelve en su consideración Segunda que la actualización de los derechos atendiendo al INPC que propone el Ejecutivo Federal es acertada. La Comisión profundiza con el razonamiento siguiente:

[...] esta Dictaminadora estima acertada la reforma al artículo 1o. de la Ley de la materia, con la finalidad de que las cuotas reflejen puntualmente las variaciones en el INPC de manera anual, de tal forma que las cuotas de los derechos preserven con exactitud por una parte los costos que le implican a la autoridad la prestación de los servicios públicos y por la otra el valor de los bienes de dominio público de la Nación derivado del beneficio que obtienen los particulares por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de los mismos, de tal manera que los índices inflacionarios no contribuyan al deterioro de los ingresos que se generan por la aplicación de los derechos.³⁸⁹

Efectivamente, el apartado del proyecto de decreto por el que se reforma el artículo 1o. de la Ley Federal de Derechos prevé que las cuotas se actualizarán anualmente el primero de enero de cada año aplicando el factor de actualización usando el INPC.³⁹⁰

Estas consideraciones, al vincular las varias del INPC con las cuotas de los derechos, constituyen un claro reconocimiento por el Ejecutivo Federal y los diputados respecto de aquellas distorsiones económicas ocasionadas por el efecto inflacionario sobre las cantidades líquidas previstas para el cobro de estos derechos

³⁸⁸ *Ibidem*, p. CCCXIII.

³⁸⁹ *Ibidem*, p. CCCXIII.

³⁹⁰ *Ibidem*, p. 50.

en la ley de la materia. En un mismo Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014, se encuentra a un Ejecutivo Federal consternado por las distorsiones económicas que la inflación ocasiona sobre las cantidades líquidas de la Ley Federal de Derechos (puesto que merman la recaudación); mientras que al mismo Ejecutivo Federal se le encuentra totalmente indiferente a la afectación que la inflación pudiera provocar sobre los montos fijos de la LISR que perjudiquen la capacidad contributiva de sus gobernados.

Esto refleja una muy conveniente ceguera selectiva a favor de la recaudación del Fisco Federal y en perjuicio del contribuyente. Se trata de una miopía discriminatoria en contra del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Mientras se percibe una exposición de motivos de la Iniciativa donde el Ejecutivo Federal se encuentra genuinamente preocupado por la erosión de la base gravable, se evidencia una indiferencia y despreocupación por la erosión de la capacidad económico-contributiva del sujeto obligado. En un sentido irónico, los diputados integrantes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados analizan, discuten y aprueban en un mismo dictamen, una resolución legislativa que coincide con el Ejecutivo Federal en reconocer debidamente el efecto inflacionario para las cuotas previstas en la Ley Federal de Derechos; mientras que se muestran omisos en efectuar lo mismo para las disposiciones de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que estaban a punto de expedir.

f) SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal: Unidad de Legislación Tributaria)

Cuando la Unidad de Transparencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recibió la solicitud de información con folio 330026323001049, ésta la turnó a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público así como la Procuraduría Fiscal de la Federación. De este turno, la Unidad de Transparencia del sujeto obligado recibió respuesta de tres diversas unidades administrativas: Las dos primeras respuestas provino de unidades administrativas de la mencionada Subsecretaría: la primera de la Coordinación de Legislación en Impuestos Directos (perteneciente a la Unidad de Legislación Tributaria), y la segunda de la Coordinación de Política

Impositiva II (perteneciente a la Unidad de Política de Ingresos Tributarios). La tercera respuesta provino de la Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal (perteneciente a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta de la Procuraduría Fiscal de la Federación). De conformidad con su marco normativo, competencia y atribuciones, cada una de las respuestas es distinta, aunque coinciden en algunas similitudes.

La Coordinación de Legislación en Impuestos Directos de la Unidad de Legislación Tributaria perteneciente a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público respondió, vía Oficio No. 350-A-VII-04/2023 de fecha 21 de abril de 2023 (que puede ser consultado en el Anexo 8 del presente documento), a la solicitud de información 330026323001049. En su respuesta, la referida unidad administrativa señaló que “no se advierte obligación alguna para contar con información que posea las características requeridas por el solicitante.”³⁹¹ Su respuesta la fundó en el artículo 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, subrayando la porción normativa que versa de la siguiente manera: “Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones”.³⁹²

Con relación a los puntos 1 y 2 de la solicitud, la Coordinación de Legislación en Impuestos Directos informó que tras una búsqueda amplia y exhaustiva en sus archivos físicos y digitales en su posesión, no se encontró “documento alguno que atienda lo requerido por el ciudadano, toda vez que esta Coordinación en el ejercicio de sus atribuciones no ha intervenido en proceso legislativo alguno en el que haya

³⁹¹ Coordinación de Legislación en Impuestos Indirectos de la Unidad de Legislación Tributaria Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. 350-A-VII-04/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330026323001049», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: SHCP, 21 de abril de 2023), p. 2.

³⁹² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública» (2015), Artículo 129.

emitido observaciones, anotaciones o comentarios”³⁹³ en relación con los temas requeridos en la solicitud de información.

En lo concerniente a los puntos 3 y 4, la mencionada Coordinación destacó que el peticionario “realiza cuestionamientos específicos sobre una situación en particular en donde requiere que el sujeto obligado haga un pronunciamiento oficial, por lo que es claro que, no solicitó el acceso a ningún documento que previamente haya emitido esta unidad administrativa en ejercicio de sus funciones”³⁹⁴. Así, la unidad administrativa aseveró que se encuentra imposibilitada jurídica y materialmente para proporcionar expresión documental alguna con la información solicitada; toda vez que la dependencia se encuentra obligada a proporcionar información sobre aquellos documentos que obren en su archivo o que se encuentre obligada a documentar.³⁹⁵

En complemento a lo anterior, la Coordinación invocó el criterio 7/17 del Pleno del INAI mediante el cual se resolvió que, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información conforme a su marco normativo, no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información.³⁹⁶

g) SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal: Unidad de Política de Ingresos Tributarios)

La Coordinación de Política Impositiva II de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios perteneciente a la Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público respondió, vía Atenta Nota No. 09 de fecha 21 de abril de 2023 (la cual se puede

³⁹³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. 350-A-VII-04/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330026323001049», p. 3.

³⁹⁴ *Ídem*.

³⁹⁵ *Ídem*.

³⁹⁶ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/007/2017 (Comité de Criterios del INAI) 5 de enero de 2017.

consultar en el Anexo 9 del presente documento), a la solicitud de información 330026323001049. En su respuesta, la referida unidad administrativa señaló que “no se advierte obligación alguna para contar con información que posea las características requeridas por el solicitante.”³⁹⁷ Su respuesta la fundó en el ya citado artículo 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Con relación a los puntos 1 y 2 de la solicitud, la Coordinación de Política Impositiva II informó que:

[...] se realizó una búsqueda amplia y exhaustiva dentro de los archivos de trámite y concentración (tanto físicos como digitales) en poder de esta unidad administrativa, sin que se encontrara documento alguno que atienda lo requerido por el ciudadano, toda vez que esta Coordinación en el ejercicio de sus atribuciones no ha intervenido en proceso legislativo alguno en el que haya emitido observaciones, anotaciones o comentarios sobre los temas a que se refiere la solicitud de información.³⁹⁸

Respecto de los puntos 3 y 4, esta Coordinación calificó que el peticionario: [...] realiza cuestionamientos específicos sobre una situación en particular en donde requiere que el sujeto obligado haga un pronunciamiento oficial, por lo que es claro que, no solicitó el acceso a ningún documento que previamente haya emitido esta unidad administrativa en ejercicio de sus funciones.³⁹⁹

La Coordinación de Política Impositiva continuó profundizando respecto a su imposibilidad para proporcionar expresión documental alguna, de la siguiente manera:

[...] esta unidad administrativa se encuentra imposibilitada jurídica y materialmente para proporcionar expresión documental alguna con la información solicitada por el ciudadano, ya que no se aprecia solicitud de

³⁹⁷ Coordinación de Política Impositiva II de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos, «Atenta Nota No. 009 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330026323001049», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: SHCP, 21 de abril de 2023), p. 2.

³⁹⁸ *Ibidem*, p. 3.

³⁹⁹ *Ídem*.

información alguna que deba estar documentada en los formatos que obran en los archivos de resguardo de esta unidad administrativa, tomando en cuenta que la LGTAIP es clara al establecer que las dependencias y entidades sólo están obligadas a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones.⁴⁰⁰

Aunado a lo anterior, la Coordinación invocó el criterio 7/17 del Pleno del INAI mediante el cual se resolvió que, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información conforme a su marco normativo, no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información.⁴⁰¹

h) SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal: Procuraduría Fiscal de la Federación)

La Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta perteneciente a la Procuraduría Fiscal de la Federación proporcionó respuesta a la solicitud de información con folio 330026323001049. Esta respuesta la realizó a través del Oficio No. 529-II-DGLCF-168/2023 con fecha del 3 de mayo de 2023 (el cual se puede consultar en el Anexo 10 del presente documento).

En relación con los puntos 1 y 2 de la solicitud, la Dirección General informó que tras una búsqueda exhaustiva en sus archivos, no encontró información o documentación coincidente con las especificaciones solicitadas, y que por tal motivo se identificó el supuesto de inexistencia de la documentación solicitada.⁴⁰² En esa

⁴⁰⁰ *Ídem.*

⁴⁰¹ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/007/2017.

⁴⁰² Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta de la Procuraduría Fiscal de la Federación Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. 529-II-DGLCF-168/2023», Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (México: SHCP, 3 de abril de 2023), p. 2.

tesitura, invocó el criterio 07/17 del Pleno del INAI para justificar que no era necesario que el Comité de Transparencia confirmara formalmente la inexistencia de la información.

En lo concerniente a los puntos 3 y 4 de la solicitud, la Dirección General referida calificó que se trataba de una consulta y no una solicitud de información en términos de las leyes en la materia:

[...] sin que exista fundamento jurídico que habilite a esta área jurídica para elaborar opiniones jurídicas a consultas formuladas por particulares, aunado a que (...) dicha solicitud no corresponde a documentos que obren en los archivos de la misma o que ésta se encuentre obligada a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones.⁴⁰³

Para fundar lo anterior, la Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal citó el Criterio 28/10 del Pleno del INA que establece lo siguiente:

Cuando en una solicitud de información no se identifique un documento en específico, si ésta tiene una expresión documental, el sujeto obligado deberá entregar al particular el documento en específico. La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental tiene por objeto garantizar el acceso a la información contenida en documentos que los sujetos obligados generen, obtengan, adquieran, transformen o conserven por cualquier título; que se entienden como cualquier registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados sin importar su fuente o fecha de elaboración. En este sentido, cuando el particular lleve a cabo una solicitud de información sin identificar de forma precisa la documentación específica que pudiera contener dicha información, o bien pareciera que más bien la solicitud se constituye como una consulta y no como una solicitud de acceso en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, pero su respuesta puede obrar en algún documento, el sujeto obligado debe dar a la solicitud una interpretación que le dé una expresión documental. Es decir, si

⁴⁰³ *Ibídem*, p. 3.

la respuesta a la solicitud obra en algún documento en poder de la autoridad, pero el particular no hace referencia específica a tal documento, se deberá hacer entrega del mismo al solicitante.⁴⁰⁴

La propia Dirección General en su respuesta resalto la porción del criterio que prevé el supuesto en que la solicitud se constituye como una consulta y no una solicitud de acceso conforme a las leyes en la materia. Sin embargo, la Dirección General fue omisa en resaltar la porción subsecuente que refiere que, aun cuando consista en una consulta, “si la respuesta a la solicitud obra en algún documento en poder de la autoridad, pero el particular no hace referencia específica a tal documento, se deberá hacer entrega del mismo al solicitante.”⁴⁰⁵

Adicionalmente, la Dirección General resolvió que para atender la petición del solicitante “se requeriría la elaboración de un documento AD HOC en el que se detalle la información y documentación específica que solicita el particular, esto es, la elaboración de una respuesta determinada en la que se realice el análisis particular de la situación jurídica de uno o varios sujetos, lo cual es contrario a lo dispuesto por los artículos 129, primer párrafo de la LGTAP y 130, cuarto párrafo de la LFTAIP.”⁴⁰⁶ Además, la Dirección General sustentó su apoyo en el Criterio 03/17 emitido por el Pleno del INAI. Este criterio resolvió que no existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender solicitudes de acceso a la información.⁴⁰⁷

5.3. Entrevista a experto fiscalista para la opinión sobre las disposiciones objeto del estudio

⁴⁰⁴ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/028/2010 (Comité de Criterios del INAI 2010).

⁴⁰⁵ Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos, «Oficio No. 529-II-DGLCF-168/2023», p. 3.

⁴⁰⁶ *Ibidem*, pp. 3-4.

⁴⁰⁷ Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales, Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/003/2017 (Comité de Criterios del INAI 2017).

Además de conocer la postura de diferentes órganos del sector público (a través de las solicitudes de transparencia a las autoridades seleccionadas) también es relevante conocer la opinión del gremio de profesionistas expertos y del sector social. Por tal motivo, se seleccionó a un representante del gremio de contadores públicos, particularmente al coordinador de la Comisión Fiscal de Investigación del Colegio de Contadores Públicos de Mexicali. El entrevistado es un experto en materia fiscal. Además de ser contador público, también tiene el grado de Maestro en Impuestos. Es socio fundador de la firma de contadores públicos CDLV Asesoría Fiscal y Contable que atiende a una amplia cartera de clientes del sector privado. Su desempeño en el sector social como agremiado lo ha llevado a coordinar la Comisión Fiscal de Investigación en el distinguido Colegio ya mencionado. El maestro Carlos Humberto López de la Vega es docente de la Licenciatura de Contaduría Pública en la Facultad de Ciencias Administrativas Mexicali de la Universidad Autónoma de Baja California y ha impartido una serie de talleres y cursos en materia fiscal.

El objetivo de la entrevista semiestructurada tiene el objetivo de conocer la opinión de un experto fiscalista sobre la afectación que las seleccionadas disposiciones de la LISR con cantidades nominales monetarias ocasionan sobre los derechos de los contribuyentes. Para la realización de esta entrevista, se le dotó del contexto al entrevistado respecto a la vinculación de las cantidades nominales monetarias con la inflación, la tributación y los derechos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Para la formulación de cada una de las preguntas, se le proporciona al entrevistado una breve descripción de los antecedentes que ayuden a consolidar el contexto de la presente investigación, particularizando las peculiaridades de cada cuestionamiento. El texto íntegro del cuestionario con las preguntas formuladas para la entrevista semiestructura se puede consultar en el Anexo 11 del presente documento.

La primera pregunta que se formuló al experto pide su opinión respecto a los posibles motivos que pudo haber tenido el legislador para usar indistintamente en la LISR las unidades de referencia como el salario mínimo (ahora UMA) así como cantidades nominales monetarias en diversas disposiciones. La exposición de

motivos de la iniciativa de la ley vigente presentada por el Ejecutivo Federal es omisa al respecto. Por lo tanto, la opinión del experto requiere una comprensión integral del sistema tributario mexicano.

La segunda pregunta que se formuló al experto pide su opinión respecto a los posibles motivos que pudo haber tenido el legislador y la autoridad fiscal para actualizar periódicamente, de manera generalizada, las cantidades nominales monetarias previstas en disposiciones de otros ordenamientos fiscales como el Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera y la Ley Federal de Derechos. Nuevamente, la opinión del experto requiere una comprensión integral del sistema tributario mexicano.

La tercera pregunta que se formuló al experto se pide su opinión respecto de la tributación del ISR mientras la inflación acumulada no rebase el umbral del 10% desde la última ocasión en que las cantidades fueron actualizadas. Los antecedentes de esta pregunta derivan de las disposiciones, tanto el artículo 152 de la LISR como el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, en las que se estipula que las cantidades nominales monetarias referidas en ellas se actualizarán cuando la inflación acumulada rebase este umbral del 10%. Sin embargo, las distorsiones económicas provocadas por el efecto inflacionario afectan el valor real de las cantidades nominales monetarias, se rebase o no el umbral porcentual previsto por estos ordenamientos. Tanto la LISR como el CFF son las leyes tributarias, sustantiva y adjetiva respectivamente, con mayor relevancia en el sistema tributario mexicano. Ambas exigen que un umbral del 10% de la inflación acumulada sea excedido (desde la última actualización de esos montos fijos) para que se actualicen las cantidades nominales monetarias. Mientras, las cargas y derechos tributarios se encuentran supeditados a esas cantidades en pesos mexicanos desactualizadas conforme a la inflación. Por tal motivo, se pide al experto su opinión respecto a estas circunstancias.

La cuarta pregunta que se formuló al experto pide su opinión respecto de la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria y a derechos del contribuyente debido a la omisión de actualización periódica conforme a la inflación? Se pregunta al experto si acaso estas transgresiones no implican que el ISR se

convierta en un impuesto confiscatorio. Esta cuarta pregunta tiene como antecedentes precisamente las disposiciones que prevén la actualización de cantidades nominales monetarias hasta que se exceda el 10% de inflación acumulada desde el momento de su la última actualización de las cantidades.

La quinta pregunta que se formuló al experto contuvo una introducción extensa. Para ello, se enunciaron las disposiciones seleccionadas para esta investigación, se señalaron aquellas cantidades nominales monetarias que estas disposiciones prevén, así como los montos actualizados a valor presente conforme a la inflación, tomando como fecha de corte el mes de enero de 2023. Es decir, los montos se actualizaron de enero de 2014 a enero de 2023 mediante el uso del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

Una vez enunciadas las disposiciones de la LISR, señaladas las cantidades nominales monetarias previstas en ellas y expuesto el valor real presente a enero de 2023 conforme al efecto inflacionario, se procedió a la pregunta. La quinta pregunta que se formuló al experto pide su opinión respecto de la violación de derechos de los contribuyentes debido a estas disposiciones. En la formulación de la pregunta se menciona que estas disposiciones de la LISR establecen cargas y derechos tributarios al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Conclusiones del Capítulo Quinto

La aproximación de campo de esta investigación permitió corroborar lo originalmente planteado. La inflación tiene un efecto decreciente en el valor nominal de las cantidades líquidas petrificadas en la LISR. Esto ocasiona que las cargas fiscales sean desproporcionales para el contribuyente, lo que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria y viola el derecho a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva. Con estos resultados se validan las hipótesis secundarias número 2 y número 3 que establecen lo siguiente respectivamente: 2. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, ocasionan un impacto desproporcional

sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. 3. Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, mantiene una relación violatoria del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva. Las autoridades administrativas ni legislativas competentes lograron acreditar o justificar los motivos por los que se establecen derechos y cargas tributarios mediante normas con límites utilizando cantidades líquidas.

5.1. Observaciones de la inflación sobre las cantidades nominales monetarias

De la observación realizada respecto del efecto que la inflación causó sobre las cantidades nominales monetarias previstas en las disposiciones de la LISR estudiadas en la presente investigación, se deduce lo siguiente. El resultado que se obtiene es que efectivamente se comprobó la primera hipótesis secundaria. Esta hipótesis secundaria establece que los costos de la inflación han generado un efecto decrementador sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México. Lo anterior es certero toda vez que el factor de actualización revela que existe un distanciamiento entre el valor nominal original de la cantidad líquida contenida en la disposición fiscal cuando la LISR entró en vigor, en comparación con el valor real presente que se debe actualizar conforme al efecto inflacionario.

Al seguir el procedimiento de actualización, se revela que en medida que la inflación aumenta durante el transcurso del tiempo, el resultado de dividir el INPC de cada nuevo mes que avanza entre el INPC de diciembre de 2013, el cociente será cada vez mayor. Mientras el cociente de esa división continúe incrementado (debido al efecto inflacionario sobre bienes y servicios), es en la medida en la que el factor de actualización incrementará. Luego, el incremento del factor de actualización es inversamente proporcional al valor nominal original previsto en la norma. Esto se traduce en un efecto decrementador que padecen las cantidades líquidas petrificadas en las disposiciones de la LISR que no se actualizan periódicamente en atención a la inflación.

Sin importar si se utiliza el factor de actualización de la Tabla 1 o el de la Tabla 2 (con la actualización empleando la nueva metodología aplicada desde 2018), existe un cociente que representa el factor de actualización. Por lo tanto, el efecto decrementador se confirma y consecuentemente se convalida la hipótesis secundaria número 1 de la presente investigación.

5.2. Solicitudes de acceso a la información a diversos órganos públicos

Como ya ha aseverado en reiteradas ocasiones, el derecho humano de acceso a la información pública es crucial para el ejercicio de otros derechos. Es particularmente importante para el ejercicio de los derechos humanos tributarios, puesto que el contribuyente puede conocer diversos aspectos que el legislador tuvo en consideración para diseñar el presupuesto de hecho imponible, para establecer derechos y cargas tributarios o incluso para incrementar las contribuciones a través de algunos de sus elementos esenciales.

En este capítulo de aproximación de campo, se seleccionaron diversos instrumentos de recolección de información: uno de cálculo jurídico-matemático, otro de entrevista a experto, así como una serie de solicitudes de información de acceso a la información pública. El diseño de las solicitudes de información fue casi idéntico para una diversidad de sujetos obligados. Puesto que la información que se buscó consistía en los motivos, consideraciones y opiniones que los sujetos obligados pudieran tener en su posesión, los puntos de petición en las solicitudes fueron concretos.

De las respuestas a las solicitudes se desprenden ciertas cuestiones valiosas respecto de las disposiciones con cantidades nominales monetarias. Con la asistencia a diversos foros, conferencias, seminarios, diplomados y posgrados en materia fiscal y administración pública, el investigador había detectado un vacío en relación con los motivos que condujeron al legislador para fijar en cantidades líquidas aquellos límites que establecen derechos y cargas tributarias. De la recolección empírica que se había adquirido en esos diferentes programas educativos y formativos, los expertos, instructores o capacitadores no supieron dar razón. Se desconocían por estos expertos aquellos motivos que el legislador pudo

ponderar para utilizar cantidades nominales monetarias en ciertas disposiciones, ni las razones por las que en algunos supuestos normativos utilizó salarios mínimos (actualmente entendidos para efectos fiscales como la cantidad de veces la UMA) mientras en otros presupuestos de hecho imponible usaba límites con cantidades líquidas, o incluso las consideraciones por las que el legislador determinaba esos montos.

La respuesta común coincidía en que se trataba de una práctica que el legislador no discutía ni debatía con tanto ahínco, o si lo hacía era solamente para alterar el monto, no tanto cuestionar su uso. Todo parecía indicar que las explicaciones de los expertos de estos cursos, talleres y demás programas de formación y especialización rondaba en una especie de inercia del legislador por aprobar lo que tradicionalmente proponía el Ejecutivo Federal.

Salvo algunas excepciones como la creación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) donde la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal alude a estudios económicos en los que determinaba que el monto propuesto era suficiente, difícilmente se encuentra explicaciones de las consideraciones por las que el inicialista (el Ejecutivo Federal) fijaba una propuesta de disposición normativa con determinado monto fijo. De hecho, la alusión que el Ejecutivo Federal realiza respecto del estudio económico es un mero comentario de referencia, toda vez que el Ejecutivo no incluyó en su iniciativa siquiera un extracto de datos duros o una cita textual de los estudios económicos que invocó en su iniciativa de LISR en el año 2013.

Por tal motivo, para esta investigación se solicitó información relativa a esos motivos que llevaron al Ejecutivo Federal a determinar las cantidades líquidas en esas disposiciones fiscales. Lamentablemente, las diferentes instancias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) que sí son competentes en la elaboración del proyecto o anteproyecto de iniciativa de ley, respondieron que tras una búsqueda exhaustiva no encontraron información respecto de lo solicitado. Estas unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP junto a la Procuraduría Fiscal de la Federación contestaron la solicitud manifestando que no se encontró información relativa a lo petitionado.

Por otra parte, se concluye que en aquella porción de las respuestas de los sujetos obligados en las que respondieron la información requerida no constituía una solicitud regulada por las leyes en materia de transparencia, ya que la petición encuadraba en una consulta, cabe destacar que la figura de la consulta fiscal atañe a ciertas situaciones jurídicas concretas de algún contribuyente. Esto porque la información solicitada no encuadraría en ese supuesto, ya que el presente trabajo no es una investigación de caso así que no se centra en un contribuyente en particular ni sus circunstancias concretas. Aunado a lo anterior, se en las solicitudes de transparencia de esta investigación, se peticionó información que el sujeto obligado tuviera en su posesión que versara sobre la violación de derechos de los contribuyentes con motivo de las disposiciones fiscales con cantidades líquidas estudiadas en la presente obra. Se reitera que la solicitud refería a disposiciones fiscales de la LISR específicas, pero que no dejan de ser normas abstractas que no referían a casos concretos de contribuyentes. La violación por parte de la norma no es en cuestión de la situación específica concreta de algún gobernado, sino una violación objetiva por el simple diseño de la norma tributaria. Como ya se indicó, algunos sujetos obligados respondieron que la petición se trataba de una consulta y no de una solicitud regulada por las leyes en materia de transparencia y acceso a la información pública. Sin embargo, se advierte que si alguna unidad administrativa u órgano técnico o de apoyo hubiese elaborado algún análisis o estudio donde se contuviera información respecto al riesgo o peligro inminente del uso de cantidades nominales monetarias en el anteproyecto, proyecto o iniciativa de ley, o incluso se hubiese advertido ya en el proyecto de dictamen, entonces los sujetos obligados hubieran tenido en su posesión la información solicitada. Puesto que no existió, según los sujetos obligados, esos documentos, opiniones o dictámenes que contuvieran lo peticionado por el solicitante, entonces estos sujetos obligados optaron por responder que esos puntos de solicitud de transparencia en realidad se trataban de una consulta. Postura con la que se coincide en esta investigación, por lo ya expuesto: si los sujetos obligados hubiesen elaborado estudios o análisis respecto a la violación o potencial violación de derechos de los contribuyentes por

el uso de cantidades líquidas en las normas tributarias, entonces el sujeto obligado tendría la información requerida en la solicitud de transparencia.

Las respuestas a las solicitudes de transparencia más relevantes para esta investigación son las correspondientes a las unidades administrativas de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP, incluyendo a la Procuraduría Fiscal de la Federación, así como las respuestas proporcionadas por las unidades de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, tanto por la Comisión de Hacienda y Crédito Público como por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Como ya se anticipó, las unidades de la Subsecretaría de Ingresos competentes para participar en la elaboración de la iniciativa de LISR (o su proyecto o anteproyecto) informaron que no se tiene información al respecto los motivos o razones del uso de las cantidades nominales monetarias o la potencial violación a derechos de los contribuyentes debido a esas normas. Mientras, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, que es un órgano técnico de apoyo para los legisladores, respondió que tampoco tenía información al respecto. Mientras que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara, encargada de aprobar el dictamen legislativo de la LISR que se somete a votación del Pleno de la Cámara de Diputados, simplemente se limitó a compartir la Exposición de Motivos de la Iniciativa de LISR presentada por Ejecutivo Federal. En otros términos, ni el Ejecutivo Federal en su calidad de inicialista ni la Cámara de Diputados en su calidad de legislador, proporcionaron razón alguna por la que se establecieron los límites para las disposiciones fiscales mediante el uso de cantidades nominales monetarias.

Los restantes sujetos obligados, como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), no participaron en el proceso legislativo ni en el proceso de elaboración de la iniciativa. A pesar de ello, se contempló incluirlos para las solicitudes de transparencia toda vez que el TFJA tiene a su cargo un centro de estudios fiscales y la PRODECON tiene entre sus atribuciones analizar el marco normativo del sistema tributario para detectar posibles afectaciones a los

contribuyentes. Sin embargo, estos sujetos obligados también respondieron que no eran competentes al respecto y que no tenían información relativa.

Derivado de lo anterior, se infiere que no existen razones contundentes para la determinación del uso de cantidades líquidas en ciertas disposiciones fiscales de la LISR ni los motivos por los que se eligieron esos montos, salvo algunas excepciones como el RIF, donde el inicialista (el Ejecutivo Federal) alude a estudio económico del cual no proporcionó mayor información que su mera mención en la exposición de motivos.

5.3. Entrevista a experto fiscalista para la opinión sobre las disposiciones objeto de estudio

La entrevista al experto fiscalista fue un instrumento valioso de recolección de información debido al perfil y la experiencia del entrevistado. Además de su labor profesional cotidiana en su despacho donde cuenta con una cartera de clientes amplia y variada que le permite el estudio de una diversidad de cuestiones fiscales, el entrevistado se encuentra agremiado a la organización denominada Colegio de Contadores Públicos de Mexicali, que es una asociación afiliada al Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Especialmente, su colegiación le ha favorecido para el análisis en conjunto con otros profesionistas de manera constante y la discusión permanente de los asuntos fiscales locales y federales. Su trayectoria en materia fiscal lo ha llevado a coordinar los trabajos de los contadores públicos que integran la Segunda Comisión Fiscal del referido colegio de profesionistas.

Más que la búsqueda de respuestas cuantitativa mediante un instrumento de recolección como la encuesta, se optó por este instrumento de recolección de información a través de una entrevista semiestructurada que lograr obtener información concreta con preguntas previamente formuladas, al tiempo que también permitió al entrevistado ampliar en contexto y alcance a lo originalmente planteado. En una investigación de otro posgrado anterior que trataba exclusivamente sobre la cantidad líquida del límite para tributar en el RIF, se optó por utilizar la encuesta a contribuyentes como un instrumento de recolección. Y aunque los resultados fueron relevantes para descubrir el nivel de conocimiento que los pequeños contribuyentes

sobre las cantidades líquidas así como su opinión al respecto, para el caso de la presente investigación doctoral, esa encuesta o una realizada a una serie de contadores públicos complicaría la recolección de información que pudiera validar o invalidar la hipótesis principal de este trabajo. Por lo anterior, la entrevista al experto fue cuidadosamente diseñada y la selección del entrevistado fue minuciosamente resuelta.

De las preguntas formuladas por el entrevistador y las respuestas proporcionadas por el entrevistado experto, se deduce que la inflación sí provoca distorsiones económicas sobre las cantidades nominales monetarias y que el legislador no ha sido precavido para actualizarlas periódicamente en atención a ese efecto inflacionario. Se concluye que estas disposiciones con cantidades líquidas desactualizadas a valor real presente ocasionan un impacto desproporcional sobre las cargas fiscales de los contribuyentes. Esto valida la hipótesis secundaria segunda de la presente investigación. El entrevistado también advierte, cómo se obtiene de los resultados del apartado 6.1. Actualización de cantidades nominales en otras leyes fiscales mexicanas, que el legislador sí ha sido cuidadoso de actualizar de manera generalizada las cantidades líquidas en otros ordenamientos donde no hacerlo afectaría la recaudación de ingresos percibidos por el fisco federal, mientras que el mismo cuidado no se ha tenido para las cantidades líquidas de la LISR donde este descuido afecta al contribuyente. En otras palabras, la opinión del experto coincide con esos resultados del apartado 6.1. que valida la hipótesis secundaria número 4 de la presente investigación.

CAPÍTULO SEXTO
ACTUALIZACIÓN DE CANTIDADES NOMINALES EN OTROS
ORDENAMIENTOS

6.1. Actualización de cantidades nominales en otras leyes fiscales mexicanas

La importancia de actualizar las cantidades nominales monetarias de las leyes conforme al efecto económico de la inflación resulta fundamental a efecto de que la vigencia de las disposiciones que las contienen pueda encontrarse acorde a la realidad y al valor presente que aquellas deben tener. Esta actualización adquiere especial relevancia tratándose de las normas fiscales, puesto que establecen derechos y obligaciones a los gobernados.

En el presente trabajo se lleva a cabo un análisis de la actualización periódica que realiza el Estado, tanto el Poder Legislativo como el Ejecutivo Federal, respecto de las cantidades nominales monetarias contenidas en disposiciones fiscales. Se expondrá el mecanismo de remisión normativa que el legislador indica desde la ley de que se trate hacia normas secundarias expedidas por el Ejecutivo Federal, a través de la Resolución Miscelánea Fiscal, Reglas Generales de Comercio Exterior o algún Acuerdo. También se destacará la omisión discriminada de actualización, tanto del Legislativo como del Ejecutivo, respecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al final de este trabajo se plantean algunas recomendaciones tanto para el legislador en el uso de la UMA, como para el gobernado en la protección de sus derechos.

a) Actualización para Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación (LIF), a diferencia de otro tipo de leyes, tiene características muy particulares. El Constituyente previó un régimen especial para la expedición de las Leyes de Ingresos, para el cual incluye peculiaridades como disposiciones de procedimiento particulares, un contenido normativo específico, así como un ámbito temporal de vigencia que, por regla general, es de vigencia anual.⁴⁰⁸

⁴⁰⁸ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis P./J. 80/2003, Tomo XVIII, Diciembre de 2003 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta página 533 (s. f.).

Con base en este principio de anualidad de la vigencia de la Ley de Ingresos de la Federación para cada ejercicio fiscal, el legislador cada año tiene la oportunidad de estudiar y expedir una Ley de Ingresos que contenga cantidades nominales monetarias que se encuentren actualizadas atendiendo al efecto inflacionario.

b) Actualización para el Código Fiscal de la Federación

Al inicio del ordenamiento, por debajo del renglón donde se señala el texto vigente y la fecha de la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021, aparece la leyenda “Cantidades actualizadas y compiladas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 05-01-2022”. En el Diario Oficial de la Federación, la edición matutina del 5 de enero de 2022, Primera Sección, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se publicó “ANEXOS 1, 3, 5 y 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en la edición vespertina del 27 de diciembre de 2021.”

El Anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 cuenta con el siguiente contenido: A. Cantidades actualizadas establecidas en el Código; B. Compilación de cantidades establecidas en el Código vigente; C. Regla 9.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022.

Mediante las disposiciones del rubro A. *Cantidades actualizadas establecidas en el Código*, se actualizan las cantidades nominales monetarias contenidas en los artículos 20, segundo párrafo, 26 fracción X, inciso h), 32-A, primer párrafo, 32-H, fracción I, 59, fracción III, segundo párrafo, 80, fracciones II y VI, 82 fracciones X, XI, XVI, XXVI, XXXVI y XXXIX, 82-B, fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, 82-D, fracciones II, III y IV, 84, fracciones III, IV, incisos b) y c), VI, IX y XV, 84-B, fracciones VIII, IX, X, XI y XII, 86-B, fracciones I, III y V, 86-D, 86-H, primer, segundo y tercer párrafos y 86-J, primer párrafo.

Al inicio del rubro A se indica que se dan a conocer las cantidades actualizadas que se precisan en la fracción XIII de la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2022. Esta

Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 fue publicada, como ya se mencionó, el 27 de diciembre de 2021.⁴⁰⁹

Ahora bien, puesto que el rubro A del Anexo 5 remite a la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal, es necesario consultarla. Esta regla se denomina “Actualización de cantidades establecidas en el CFF”. El primer párrafo de la referida regla estipula lo siguiente:

Para los efectos del artículo 17-A, sexto párrafo del CFF, las cantidades establecidas en el mismo ordenamiento se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del INPC desde el mes en que se actualizaron por última vez exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal a aquel en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el por ciento citado.⁴¹⁰

A partir de este texto, la regla 2.1.12 expone el procedimiento realizado para las diversas actualizaciones de cantidades del Código Fiscal de la Federación, atendiendo al efecto inflacionario mediante el indicador del Índice Nacional de Precios al Consumidor, y desde luego al umbral del 10% de inflación que resulte rebasado, desde la última actualización de dichas cantidades. La fracción I de la regla 2.1.12, por ejemplo, refiere a la publicación de la actualización de las cantidades en el mes de enero del año 2011. Esto revela que el procedimiento de actualización de las cantidades nominales monetarias del Código Fiscal de la Federación se ha venido aplicando previamente a la existencia de la Unidad de

⁴⁰⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria) Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Anexos 1, 3, 5 y 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en la edición vespertina del 27 de diciembre de 2021» (2022), https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5640230&fecha=05/01/2022.

⁴¹⁰ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria) Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19» (2022), https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639466&fecha=27/12/2021.

Medida y Actualización (UMA). Cabe señalar que la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2016 y entró en vigor al día siguiente de su publicación, de conformidad con su artículo Transitorio Primero.

La creación de la UMA y la expedición de su respectiva ley derivaron en una serie de reformas a los preceptos constitucionales mediante las cuales se desindexó al salario mínimo como unidad de medida o referencia para cuestiones distintas a las de su naturaleza en materia de trabajo. Por lo tanto, el procedimiento seguido conforme al Código Fiscal de la Federación para la actualización de sus cantidades nominales monetarias surgió desde antes de la creación de la UMA, y se ha venido realizando con base en esos criterios del umbral del 10% de inflación desde entonces.

Toda vez que la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2022, según su primer párrafo, se fundamenta en el artículo 17-A, párrafo sexto del Código Fiscal de la Federación, resulta útil analizar el sentido de dicha disposición. El artículo 17-A del referido código adjetivo estipula que el monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal deberán actualizarse por el transcurso del tiempo y por los cambios de precios en México, aplicando a los correspondientes montos un factor de actualización.⁴¹¹ El primer párrafo de este artículo establece el método para determinar dicho factor de actualización utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), pero precisa que tanto los montos de las contribuciones, como de los aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal no serán actualizados por fracciones de mes.

En lo que respecta al ya mencionado sexto párrafo del artículo 17-A del Código referido por la regla 2.1.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, precisamente establece que las cantidades en moneda nacional establecidas por el Código Fiscal de la Federación se actualizarán una vez que se hubiere excedido el

⁴¹¹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación (última reforma 12-11-2021, RMF 05-01-2022).

umbral equivalente a un 10% del incremento porcentual acumulado del INPC. El séptimo párrafo del artículo 17-A complementa la actualización de aquellas cantidades nominales establecidas en el Código que no hubieren estado sujetas a la actualización conforme al párrafo sexto, pero que eventualmente sí proceda su actualización.

c) Actualización para la Ley del Impuesto sobre la Renta

La actual Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) se publicó en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y su reforma más reciente se publicó el 12 de noviembre de 2021. A diferencia de otras leyes fiscales aquí analizadas (con excepción de la Ley del IVA), la LISR no tiene una remisión normativa a la miscelánea fiscal o algún otro ordenamiento mediante el cual, de manera generalizada, se actualicen las cantidades nominales monetarias contenidas en las disposiciones de dicha ley.

La Ley del Impuesto sobre la Renta tiene ciertas particularidades, puesto que establece derechos y obligaciones fiscales utilizando tanto cantidades nominales monetarias como también unidades indexadas. Diversas disposiciones de la LISR utilizan el salario mínimo como unidad indexada. Sin embargo, a partir de la reforma constitucional para desindexar al salario mínimo y la posterior expedición de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, dichas unidades indexadas en la LISR con el salario mínimo se entienden referenciadas a la Unidad de Medida y Actualización (UMA).

La LISR incluso utiliza a la Unidad de Inversión (UDIS) como cantidad indexada, como es el caso de los artículos 8, párrafo quinto, 14, párrafo tercero, 27, fracción XV, incisos a) y b), 93, fracción XIX, inciso a), 143, fracción V, 151, fracción IV y 166, segundo párrafo.⁴¹²

A pesar de que la LISR utiliza unidades indexadas, tanto en salario mínimo (ahora entendida como referenciada a la UMA) y las unidades de inversión (UDI), aún cuenta con un gran número de disposiciones normativas que se expresan en

⁴¹² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto sobre la Renta» (2013), <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>.

cantidades nominales monetarias. Pocas de ellas se actualizan, de manera selectiva y aislada, a través de anexos a la Resolución Miscelánea Fiscal, como es el caso las tarifas previstas en la tabla del artículo 152 relativas a tramos y cuotas para el cálculo del impuesto anual para personas físicas.

Aun así, las restantes cantidades nominales monetarias previstas en diversas disposiciones a lo largo del articulado de la LISR, que son alrededor de sesenta, no se actualizan periódicamente atendiendo al efecto inflacionario. Estas disposiciones fiscales de la LISR con cantidades nominales monetarias establecen derechos y obligaciones mediante límites máximos que casi en su totalidad afectan al contribuyente y demás sujetos obligados de la ley, y no al fisco federal. De hecho, en varios supuestos normativos, esta falta de actualización incluso beneficia a la recaudación del fisco federal.

Tal es el caso del límite máximo de ingresos anuales de dos millones de pesos para el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), que anteriormente se encontraba en el artículo 111 de la LISR, hace poco se derogó y solamente pervive para algunos contribuyentes en virtud de las disposiciones transitorias de la reforma de finales del año 2021. Sin embargo, la afectación se repetirá con el nuevo régimen fiscal que entró en vigor con dicha reforma: el límite máximo de tres millones y medio de pesos de ingresos anuales para las personas físicas que tributen bajo el nuevo Régimen Simplificado de Confianza (RESICO).⁴¹³ El artículo 113-E es solo un ejemplo de una disposición fiscal que se establece en cantidad nominal monetaria.

d) Actualización para la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1978 y cuya más reciente reforma se publicó el 12 de noviembre de 2021, carece de leyenda alguna que realice una remisión normativa a otros ordenamientos para la actualización de sus cantidades nominales monetarias, como sí se ha detectado en varias leyes fiscales. Cabe señalar que la LIVA contiene muy

⁴¹³ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Ley del Impuesto sobre la Renta (última reforma 12-11-2021).

pocas disposiciones con cantidades nominales monetarias en su articulado. De hecho, las dos cantidades nominales monetarias que se destacan en esta ley se encuentran en los artículos 18-L, primer párrafo y 31, fracción III.

La cantidad nominal monetaria contenida en el primer párrafo del artículo 18-L es de \$300,000.00 pesos m.n. (trescientos mil pesos 00/100 moneda nacional) y se refiere al límite máximo de ingresos que el contribuyente en régimen de persona física puede percibir para poder ejercer la opción prevista en el artículo 18-M, relativa a considerar que la retención del impuesto realizada se determine como retención definitiva de dicha contribución.⁴¹⁴ La otra cantidad nominal monetaria que se destaca de la LIVA se encuentra en la fracción III del artículo 31, la cual establece también el límite máximo de \$1,200.00 pesos m.n. (mil doscientos pesos 00/100 moneda nacional) del valor de las compras que realice un extranjero para obtener la devolución del impuesto.

e) Actualización para la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios fue publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1980 y su más reciente reforma se publicó el 12 de noviembre de 2021. Similar a otros ordenamientos fiscales analizados en el presente trabajo, al principio del documento que contiene la Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se puede leer una leyenda con una remisión normativa con el siguiente texto: “Cuotas actualizadas por Acuerdo DOF 23-12-2021”.⁴¹⁵

El referido Acuerdo es relativamente breve y se conforma de seis artículos. El primero establece que las cuotas previstas en diversas fracciones e incisos del

⁴¹⁴ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto al Valor Agregado (Última Reforma 12-11-2021)» (1978), <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>.

⁴¹⁵ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Última Reforma 12-11-2021)» (1980), <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>.

artículo 2º de la Ley se actualizarán conforme al factor de actualización de 1.0737. Mientras, los demás artículos del Acuerdo hacen remisión al factor de actualización previsto en el Artículo Primero para actualizar las cuotas aplicables a tabaco labrado (Artículo Segundo), a combustibles automotrices (Artículo Tercero), a bebidas saborizadas (Artículo Cuarto), a combustibles fósiles (Artículo Quinto) y a gasolinas y diésel (Artículo Sexto).⁴¹⁶

f) Actualización para la Ley Aduanera

La Ley Aduanera fue publicada en el DOF el 15 de diciembre de 1995 y su última reforma se publicó el 12 de noviembre de 2021. En el caso de la Ley Aduanera, se puede apreciar al inicio del documento legal que se encuentra una leyenda en cursivas, como en otros ordenamientos, el cual hace una remisión normativa para la actualización de las cantidades nominales monetarias. Dicha remisión se establece de la siguiente manera: “Cantidades actualizadas por Reglas Generales de Comercio Exterior DOF 24-12-2021”.⁴¹⁷

En la regla 1.1.6 de dichas Reglas Generales de Comercio Exterior se estipula que, de conformidad con los artículos 5º, primer párrafo de la Ley y 2 de su Reglamento, las multas y cantidades en moneda nacional se actualizan en correlación con los artículos 17-A, sexto párrafo y 70, último párrafo del Código Fiscal de la Federación; y esta actualización de multas y cantidades de la Ley

⁴¹⁶ Secretaría de Hacienda y Crédito Público Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Acuerdo por el que se actualizan las cuotas que se especifican en materia del impuesto especial sobre producción y servicios para 2022» (2021), https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639152&fecha=23/12/2021.

⁴¹⁷ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Aduanera (última reforma 12-11-2021, RGCE 24-12-2021)» (1995), <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>.

Aduanera se publica en las referidas Reglas Generales de Comercio Exterior mediante el Anexo 13.⁴¹⁸

El artículo 2 del Reglamento de la Ley Aduanera prevé que las cantidades contenidas en dicho Reglamento se actualizarán conforme al artículo 5º de la Ley Aduanera⁴¹⁹; mientras que artículo 5º de la Ley Aduanera efectivamente estipula que los montos de las multas y cantidades en moneda nacional (cantidades nominales monetarias) que se contienen en dicha ley se actualizarán en los términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación.⁴²⁰

El referido último párrafo del artículo 70 del CFF precisamente prevé que las multas y cantidades en moneda nacional de la Ley Aduanera se actualizarán conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A del mismo Código.⁴²¹

g) Actualización para la Ley Federal de Derechos

La Ley Federal de Derecho fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 y su última reforma el 12 de noviembre de 2021. Es decir que esta ley tiene más de cuarenta años en vigor. De conformidad con el artículo 1º de este ordenamiento, dicha ley establece aquellos derechos que se deben pagar “por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de

⁴¹⁸ Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria) Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Reglas Generales de Comercio Exterior para 2022» (2021), https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639315&fecha=24/12/2021.

⁴¹⁹ Diario Oficial de la Federación Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, «Reglamento de la Ley Aduanera» (2015), https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5389356&fecha=20/04/2015.

⁴²⁰ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Aduanera (última reforma 12-11-2021, RGCE 24-12-2021).

⁴²¹ Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación (última reforma 12-11-2021, RMF 05-01-2022).

derecho público”⁴²². Por lo tanto, para que exista congruencia con la realidad, las cantidades nominales monetarias previstas en dicha ley deben ser periódicamente actualizadas, ya que las mismas cantidades de 1981 no serían acordes a su valor real presente con motivo de la inflación experimentada durante más de cuatro décadas.

El mismo artículo 1º de la ley, en sus párrafos cuarto, quinto, sexto, séptimo, octavo y décimo prevén la actualización de las cuotas de los derechos. El cuarto párrafo establece que dichas cuotas se actualizarán anualmente el primero de enero de cada año considerando el periodo que inicia con trece meses previos al mes en que se actualiza; el párrafo sexto prevé que el factor de actualización se determinará con base al INPC, mientras que el párrafo séptimo estipula que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) será el cual publique en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el referido factor de actualización.⁴²³

En el encabezado de la citada ley, debajo del texto que señala la fecha de la última reforma, se incluye una leyenda que versa de la siguiente manera: “Cantidades actualizadas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 27-12-2021”⁴²⁴ y adicionalmente se encuentra un recuadro con el texto siguiente:

Nota sobre las Cantidades de la Ley: Todas las cantidades de esta Ley establecidas para el año 2022, han sido actualizadas con base en la “cuota sin ajuste” del Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicado en el DOF 27-12-2021.⁴²⁵

De dicho texto, se puede apreciar que, al igual que el Código Fiscal de la Federación, se realiza una actualización generalizada de las cantidades nominales monetarias contenidas en el ordenamiento respectivo, mediante una remisión normativa a la miscelánea fiscal.

⁴²² Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, «Ley Federal de Derechos (última reforma 12-11-2021, RMF 29-12-2020)» (1981), <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>.

⁴²³ *Ibidem*.

⁴²⁴ *Ídem*.

⁴²⁵ *Ídem*.

Por su parte, la regla 7.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 fija cuál será el factor de actualización para las cuotas de derechos a partir del 1 de enero de 2022, de 1.0737, indicando también la fórmula empleada para su cálculo y señalando que el Anexo 19 que se publica en el DOF junto con la misma Resolución Miscelánea Fiscal contiene las cantidades actualizadas de dichas cuotas de derechos. Este Anexo 19 efectivamente contiene una tabla con los artículos, fracciones e incisos de la ley, la cuota 2022 y el ajuste correspondiente.⁴²⁶

Como se puede apreciar de lo anteriormente expuesto, existe un tratamiento discriminado para la actualización de cantidades líquidas en la LISR y en la LIVA con respecto otras leyes tributarias. En las primeras dos no se realiza una actualización generalizada de sus cantidades nominales monetarias, mientras que en las segundas sí se realiza así, mediante una remisión normativa a ordenamientos jurídicos secundarias.

6.2. Actualización de cantidades nominales en otros países

Según fuentes del propio Gobierno de México, sus principales socios comerciales para exportaciones son, en orden de prelación, los siguientes: 1. Estados Unidos; 2. Canadá; 3. La Unión Europea; 4. Japón; 5. Centroamérica (Cuba, Panamá, Guatemala, Honduras, Costa Rica, El Salvador, Nicaragua y República Dominicana); y la Alianza del Pacífico (Chile, Perú y Colombia) (Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural de México, 2017).

Para fines de la presente investigación, se seleccionaron los casos de Estados Unidos, España (miembro de la Unión Europea), Perú y Colombia (miembros de la Alianza del Pacífico). Aunque Argentina no integra la lista de los principales socios comerciales de México, siempre ha tenido una influencia en los estudios jurídicos de América Latina y también resulta relevante conocer el caso de uno de los países que ha atravesado severas crisis económicas en la región.

⁴²⁶ Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19.

El derecho comparado es una fuente importante para las investigaciones de las ciencias jurídicas. Históricamente, la comparación del derecho se remonta a los tiempos antiguos cuando incluso los griegos estudiaban los modelos jurídicos de otros lugares para su aplicación en su propia *polis* (Morán, 2002: p. 501). Para la presente investigación, se realiza un análisis de derecho comparado constitucional, en lo que respecta a los principios tributarios, así como el estudio de los ordenamientos jurídicos en los que se establece la regulación del Impuesto sobre la Renta o de la contribución equivalente en el ámbito nacional de cada Estado seleccionado. Cabe señalar que de los países seleccionados para el presente estudio, la mayoría de ellos tienen sus bases jurídicas en el sistema romano-germánico-francés (también llamado Sistema Continental). Solamente el caso de Estados Unidos de América diverge del Sistema Continental, puesto que su sistema pertenece al *common law*.

España tuvo imperio en los sistemas jurídicos de los países que colonizó, difundiendo el Sistema Continental. Al recibir la influencia por la colonización española, el derecho mexicano proviene de la familia o sistema romano-germánico. De hecho varios de los Estados latinoamericanos se fundan en este sistema. Tal es el caso de Perú donde estudiosos de la historia del derecho peruano afirmaron que éste tiene sus bases en el derecho romano cristianizado (Sánchez-Concha, 1995: p. 324). En el caso de Colombia, también corresponde al Sistema Continental (romano-germánico); y aunque cada vez se debate más su pertenencia a éste debido al poder creador de normas otorgado a la Corte Constitucional, su base se constituyó por el Sistema Continental (Martínez Cárdenas, 2011: p. 29). Para Argentina, la colonización española y la codificación francesa sentaron las bases para el derecho romano en este país latinoamericano (Andrea y Núñez, 2019: p. 598). A diferencia de estos países latinoamericanos, Estados Unidos de América fue colonizado por el Reino Unido; por lo tanto, el sistema jurídico implementado fue el *common law*.

Para el desarrollo este estudio de derecho comparado, el uso de las cantidades nominales monetarias del Impuesto sobre la Renta en España se estudia mediante el análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;

en Perú de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en Colombia del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales; en Argentina de la Ley de Impuesto a las Ganancias; y en Estados Unidos de América de su Código Fiscal (Título 26 del Código de Estados Unidos de América). Como se puede apreciar del análisis de los ordenamientos jurídicos de los diversos Estados seleccionados, la terminología varía de un país a otro. Lo que en México denominamos personas físicas las legislaciones de otros Estados llaman individuos, personas naturales o incluso personas de existencia visible.

Aunado al estudio de estas leyes, como ya se comentó también se realiza un análisis de los fundamentos constitucionales concernientes a la materia tributaria en general, y particularmente con aspectos relacionados con los principios de no confiscatoriedad de las contribuciones y de proporcionalidad tributaria, que se vinculan con los derechos humanos a la propiedad, al mínimo vital y a contribuir con apego a la propia capacidad económica.

a) El caso de España

La confiscación, según el Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, es el “acto de incautar o privar de posesiones o bienes para su incorporación al erario público, sin compensación (DPEJ, confiscación).” Es decir, el gobierno priva al gobernado de parte de su patrimonio o posesiones, sin que medie una compensación por parte del Estado a favor del particular.

El mismo Diccionario define el principio de no confiscatoriedad remitiendo a otro término. Este término es el alcance confiscatorio del sistema tributario y lo define de la manera siguiente:

“Límite del sistema tributario que supone que, en ningún caso, como consecuencia del conjunto de figuras tributarias puede producirse un efecto equivalente a la confiscación sobre los bienes y derechos del obligado tributario (DPEJ, alcance confiscatorio del sistema tributario).”

La Constitución Española consagra el principio de no confiscatoriedad de las contribuciones al final de su artículo 31, párrafo primero, como se transcribe a continuación:

“Artículo 31. 1. 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 progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (Constitución Española, 1978: Artículo 31).”

Como se puede apreciar del citado precepto constitucional, el Estado Español mandata a sus gobernados a contribuir al gasto público, pero lo hace ordenando el respeto a determinados principios tributarios. Estos principios velan por la imposición de un sistema tributario justo. Para lograr esta justicia tributaria, el artículo 31 de la Constitución Española prescribe que la obligación contributiva se rija bajo los siguientes principios tributarios: destino al gasto público, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y contribuir con apego a su propia capacidad económica.

El principio de no confiscatoriedad se encuentra estrechamente vinculado con el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económica. Si esta capacidad económico-contributiva sufre un detrimento injustificado, entonces se concreta el alcance confiscatorio del sistema tributario. Esta confiscación estatal en perjuicio del contribuyente y a favor del erario público configura entonces un sistema tributario injusto.

En lo concerniente al uso de cantidades nominales monetarias en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España se pueden realizar diversas observaciones. La Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado Español publicó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la correlativa modificación de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En esta Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), el Estado Español a través de sus Cortes Generales ha estipulado diversas disposiciones tributarias que establecen límites usando cantidades nominales monetarias, expresadas específicamente en la moneda de euros.

Las disposiciones tributarias de esta ley prevén más de 280 menciones de euros para cantidades líquidas. Se trata de 286 expresiones de euro para estos montos fijos, considerando de manera global aquellos montos en las columnas de

las tablas para tramos de la escala del impuesto. Cabe aclarar que son 159 expresiones en euros dentro del articulado del contenido de la ley, aunado a otras 90 expresiones en euros dentro las disposiciones adicionales, 20 en las disposiciones transitorias y 17 expresiones en euros dentro de las disposiciones finales. Si bien es cierto que las disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales de la Ley 35/2006 incorporan modificaciones a las leyes del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio – y no sólo la entrada en vigor de la LIRPF Española – esto evidencia un alcance mayor. Estas disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales de la Ley 35/2006 revelan que la costumbre legislativa del uso de cantidades nominales monetarias trasciende a la ley española objeto de análisis de este apartado de la investigación (la LISRPF Española). Lo anterior, toda vez que este uso de cantidades líquidas en euros impacta a diversas leyes tributarias del orden jurídico español.

Cabe destacar una omisión que se detectó del apartado de los Antecedentes de la Ley. Gracias a la implantación de la técnica legislativa utilizada en España, la Ley 35/2006 incluye una sección de Antecedentes que se asemeja a lo que en México conocemos como la Exposición de Motivos de la Iniciativa o incluso las Consideraciones del Dictamen con Proyecto de Decreto. Precisamente en los Antecedentes de la Ley 35/2006 se expone, como una de las virtudes de la nueva LIRPF Española el aumento de los límites para los diversos tramos de tarifas. A continuación se transcribe un extracto de estos Antecedentes:

“Es especialmente destacable, aunque quizás no tan fácilmente perceptible como la reducción de tipos, la ampliación que se produce en las cuantías que delimitan todos los tramos de la tarifa, pues implica una reducción adicional de los tipos de gravamen soportados. 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 el primer tramo se alarga y engloba, por lo general, los mínimos personales (Ley 35/2006 de España, Antecedentes).”

Es decir, la propia ley hace referencia a la ampliación de las cuantías que delimitan todos los tramos de la tarifa, pero no expone consideración alguna del

impacto que estas cuantías (cantidades nominales monetarias expresadas en euros) experimentarán con motivo del efecto inflacionario.

Para efectos de la presente investigación, sólo se destacan algunos supuestos normativos de las disposiciones tributarias de la LIRPF Española que establecen límites petrificados en cantidades nominales monetarias (euros). A continuación se resumen algunos supuestos normativos de la referida ley que establecen disposiciones con estos límites expresados en cantidades nominales monetarias.

El artículo 7 refiere a rentas exentas. El inciso e) prevé el importe de la indemnización exenta por despido o cese del trabajador tiene como límite la cantidad de 180.000 euros. El inciso p) fija el límite de 60.100 euros a la exención a retribuciones devengadas durante días de estancia en el extranjero.

En el Título III Determinación de la base gravable, su Capítulo II Definición y determinación de la renta gravable, Sección 1ª Rendimientos del trabajo, artículo 17 Rendimientos íntegros del trabajo, se prevén límites que se rebasen 50 y 100.000 euros anuales para la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas por contratos de seguro colectivo por jubilación y de fallecimiento o incapacidad.

El artículo 18 estipula diversas cantidades en los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo. Por su parte, el artículo 19 fija límites en cantidades líquidas para los gastos deducibles en la determinación del rendimiento neto del trabajo; y el artículo 20 prevé montos fijos en euros para la reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

El artículo 23 también fija un límite monetario para los gastos deducibles y reducciones en los rendimientos del capital inmobiliario; éste límite es de 300.000 euros anuales. Similarmente aplica para los gastos deducibles y reducciones del capital mobiliario, conforme al artículo 26.

Tratándose del rendimiento neto en estimación directa, el artículo 30 estipula un límite de 600.000 euros del año inmediato anterior para la aplicabilidad de la modalidad simplificada del conjunto de negocios de determinadas actividades económicas. En este mismo precepto se prevé un límite de 2.000 euros para los gastos deducibles de difícil justificación. Mientras, el artículo 31 contiene los límites

para el rendimiento neto en estimación objetiva. El artículo 32 limita diversas cuantías de rendimientos para la aplicabilidad de reducciones.

El artículo 38 regula las ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión. En el caso particular de los adultos mayores de 65 años que constituyan rentas vitalicias, tendrán la oportunidad de excluir del gravamen las ganancias patrimoniales. Sin embargo, el destino a esas rentas vitalicias se limita a 240.000 euros.

El Capítulo III Reglas especiales de valoración, en su artículo 42 norma los supuestos relativos a las rentas en especie, limitando a ciertas cantidades líquidas aquellas las primas o cuotas satisfechas de entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad que no tendrán consideración de rendimientos del trabajo en especie. Asimismo, el artículo 43 topa en 100.000 euros anuales los descuentos ordinarios y descuentos promocionales que constituyan rendimientos del trabajo en especie satisfecho por empresas a sus trabajadores.

El Título IV Base liquidable, en su Capítulo I Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, el artículo 51 prevé algunos límites en cantidad nominal monetaria para las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Correlativamente, el artículo 52 establece los límites de reducción; y los artículos 53 y 54 regula esas reducciones tratándose de sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

El Título V Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, en su artículo 57 prevé el mínimo general del contribuyente que no se somete a tributación, topándolo en 5.550 euros anuales. Tratándose de contribuyentes con edad mayor a los 65 años, se aumenta en 1.150 euros anuales. Este mínimo tendrá otro aumento adicional de 1.400 euros anuales cuando se trate de contribuyentes con edad superior a los 75 años. Entretanto, el artículo 58 prevé ciertos límites monetarios para el mínimo por descendientes (siempre que sus rentas no superen los 8.000 euros anuales): por el primer descendiente el límite es de 2.400 euros anuales, 2.700 por el segundo, 4.000 por el tercero, 4.500 por el cuarto y subsecuentes. El artículo 59 petrifica el mínimo de

ascendientes en 1.150 euros anuales por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad; y de 1.400 euros cuando el ascendiente sea mayor a los 75 años. El artículo 60 fija el mínimo por discapacidad del contribuyente y el mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes que, conforme al grado de discapacidad, va desde 3.000 hasta 9.000 euros anuales.

El Título VI Cálculo del impuesto estatal, Capítulo I Determinación de la cuota íntegra estatal, en su artículo 63 se establece una tabla con los tipos (tasas/tarifas) aplicables de conformidad con su respectiva escala general del impuesto para la base liquidable de la cuota estatal. Tanto la columna de la base liquidable como de la cuota y el resto de la base liquidable se encuentran limitadas por tramos definidos mediante montos fijos expresados en euros. Mientras, el artículo 65 también utiliza límites en cantidades nominales monetarias para la escala aplicable a los residentes en el extranjero. Por su parte, el artículo 66 usa montos fijos en euros para los diversos límites de los tipos de gravamen del ahorro. El artículo 68 prevé que la base máxima de deducción, en la determinación de la cuota líquida estatal, será de 100.000 euros anuales. Los artículos 75 y 76 estipulan límites en euros para supuestos normativos similares a los referidos para la cuota estatal, pero lo hacen respecto del cálculo del gravamen autonómico.

El Título VIII Cuota diferencial, en su artículo 81 prevé el límite de 1.200 euros anuales por cada hijo, con relación a la cuota diferencial de deducción por maternidad que se permite aminorar de la cuota líquida total del impuesto. Cabe señalar que la cuota líquida total del impuesto es la suma de las cuotas líquidas, tanto la estatal como la autonómica. Una deducción similar se encuentra prevista en el artículo 81 bis aplicable en casos de una familia numerosa o de personas con discapacidad a cargo. La cuantía de la deducción por este último concepto incrementará hasta en 600 euros anuales por cada hijo de familia numerosa que excedan del mínimo exigido de tres hijos para tal categorización numerosa. El artículo 84, a su vez, prevé ciertos límites en cantidades nominales monetarias para aquellas normas aplicables en la tributación conjunta.

En el Régimen de Atribución de Rentas, el artículo 90 libera de la obligación de presentar declaraciones informativas a aquellas entidades en este régimen

cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales. El artículo 93 refiere al Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español. Para la determinación de la base liquidable del impuesto en este régimen especial, el citado artículo prevé un par de escalas cuyos tramos se limitan por montos fijos expresados en euros. En lo concerniente a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia, el artículo 95 bis prevé diversos límites usando cantidades nominales monetarias en euros.

El Título XI Gestión del Impuesto, en su artículo 96 mandata la obligación del contribuyente de presentar y suscribir la declaración del Impuesto. Sin embargo, exenta de esta obligación a aquellos contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de ciertas fuentes, ya sea en tributación individual o conjunta. Esta exención de la obligación de declarar se encuentra limitada a una cantidad nominal monetaria de 22.000 euros anuales tratándose de rendimientos íntegros del trabajo, y de 1.600 euros anuales tratándose de rendimientos íntegros de capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta. Para el caso de las rentas provenientes de rentas inmobiliarias del artículo 85, ciertos rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, así como demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, el límite conjunto es de 1.000 euros anuales. A lo largo del mencionado artículo 96, se continúa el uso de límites expresados en euros.

b) El caso de Perú

Ya se ha señalado que los Estados suelen consagrar en sus constituciones el derecho a contribuir con apego a su propia capacidad económica. Desde luego, el congreso o asamblea constituyente de cada Estado lo reconoce con diversas expresiones. Una expresión común para reconocer este derecho humano es la prohibición constitucional de contribuciones confiscatorias. La Constitución Política de la República del Perú no es la excepción.

El Capítulo IV Del régimen tributario y presupuestal, en su artículo 74 se reconocen derechos y principios en materia tributaria que representan auténticos

límites frente a la potestad tributaria del Estado. Entre estos se encuentran los principios de reserva de ley, de igualdad, de respeto a los derechos fundamentales y de no confiscatoriedad de las contribuciones. Este último principio referido se vincula con el principio de proporcionalidad tributaria que a su vez refiere al derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económica. El precepto mencionado se transcribe a continuación:

“Artículo 74. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (Constitución Política de la República de Perú, 1993, Artículo 74)”

Del texto constitucional se puede apreciar la prohibición de contribuciones confiscatorias y la obligación del Estado de respetar los derechos fundamentales en el ejercicio de su potestad tributaria. Esta prohibición constitucional limita el ejercicio de la potestad tributaria del Estado Peruano, así como de sus gobiernos regionales y locales. Aunado a lo anterior, el último párrafo del citado precepto constitucional invalida aquellas normas tributarias que transgredan los derechos y principios consagrados en el referido texto.

Ahora bien, en Perú también se advierte el uso de las cantidades nominales monetarias para establecer derechos y cargas tributarios en su Ley del Impuesto

sobre la Renta. De hecho, el legislador peruano fue muy cuidadoso al evitar el uso de cantidades líquidas para la imposición de esta contribución, pero durante esta investigación se logró detectar excepciones a la regla – particularmente en el Régimen Especial del Impuesto – como se verá en su momento. El Estado Peruano publicó su Ley del Impuesto sobre la Renta el 8 de diciembre de 2004, a través del Decreto Supremo número 179-2004-EF. El texto actualizado a la fecha de esta investigación fue publicado el 10 de mayo de 2020 vía el Decreto Legislativo número 1488.

En esta Ley del Impuesto sobre la Renta, el Estado Peruano ha sido muy cauteloso en no usar cantidades nominales monetarias. De hecho, los límites máximos para establecer derechos o cargas tributarias en esta ley se encuentran expresados mediante el uso de una unidad de medida referencia que se actualiza periódicamente. De hecho, se trata de una unidad indexada que fue creada expresamente para la materia tributaria. Se denomina Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Esta Unidad Impositiva Tributaria (UIT) se actualiza periódicamente a través de Decreto Supremo que se publica en el Diario Oficial del Bicentenario El Peruano. La UIT, como índice de referencia en normas tributarias, tiene un valor para el año 2023 de 4,950 Nuevos Soles Peruanos, según el Artículo 1 del Decreto Supremo número 309-2022-EF publicado el 24 de diciembre de 2022 (Decreto 309-2022-EF, 2022, Artículo 1).

A través de sus 17 capítulos, la Ley del Impuesto sobre la Renta de Perú emplea la UIT para fijar los límites de los derechos y obligaciones fiscales de este impuesto. Es decir, la Ley cuida en no establecer estos límites en soles peruanos, que es la moneda nacional de la República de Perú. Lo anterior con una salvedad: el Capítulo XV Del Régimen Especial del Impuesto sobre la Renta. Este Capítulo XV abarca desde el artículo 117 hasta el 124-A de la Ley. El referido capítulo, en su artículo 117 estipula que los contribuyentes podrán acogerse al Régimen Especial del Impuesto ciertas personas naturales (que en México denominamos personas físicas), sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas que obtengan rentas de tercera categoría que provengan de determinadas actividades

de comercio e industria como de servicios (Ley del Impuesto sobre la Renta de Perú, 2004, Artículo 117).

Por otra parte, el precepto siguiente, es decir el artículo 118 es la única excepción a la regla que encontramos en la ley que sí contiene cantidades nominales monetarias. El artículo 118 establece quiénes serán sujetos no comprendidos en el Régimen Especial del Impuesto, clasificando los supuestos normativos en tres incisos: el a), b) y c). En inciso a) en particular es el que llama la atención a esta investigación, porque éste prevé las únicas disposiciones tributarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Perú que establecen derechos y obligaciones fiscales mediante límites expresados con cantidades nominales monetarias. Por tratarse de Perú, estas cantidades líquidas se nominan en soles peruanos.

El inciso a) del artículo 118 de la Ley se subdivide, a su vez, en cuatro subincisos. Los primeros tres subincisos prevén supuestos normativos con límites expresados en soles peruanos (cantidades nominales monetarias). A continuación se transcriben los acápites (i), (ii) y (iii) del inciso a) del artículo 118 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Perú.

“Artículo 118°.- Sujetos no comprendidos

a) No están comprendidas en el presente Régimen las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, domiciliadas en el país, que incurran en cualquiera de los siguientes supuestos:

(i) Cuando en el transcurso de cada ejercicio gravable el monto de sus ingresos netos superen los S/. 525,000.00 (Quinientos Veinticinco Mil y 00/100 Nuevos soles).

Se considera como ingreso neto al establecido como tal en el cuarto párrafo del artículo 20° de esta Ley incluyendo la renta neta a que se refiere el inciso h) del artículo 28° de la misma norma, de ser el caso.

(ii) El valor de los activos fijos afectados a la actividad, con excepción de los predios y vehículos, supere los S/. 126,000.00 (Ciento Veintiséis Mil y 00/100 Nuevos Soles).

(iii) Cuando en el transcurso de cada ejercicio gravable el monto de sus adquisiciones afectadas a la actividad acumuladas supere los S/. 525,000.00 (Quinientos Veinticinco mil y 00/100 Nuevos Soles).

Las adquisiciones a las que se hace referencia no incluyen las de los activos fijos.

Se considera que los activos fijos y adquisiciones de bienes y/o servicios se encuentran afectados a la actividad cuando sean necesarios para producir la renta y/o mantener su fuente.

(iv) [...] (Ley del Impuesto sobre la Renta de Perú, 2004, Artículo 118)”

De lo anterior, se desprende que estas disposiciones establecen límites para poder o no tributar en el Régimen Especial del Impuesto, y que estos límites se encuentran previstos en cantidades líquidas (soles peruanos) y no en la unidad de referencia denominada Unidad Impositiva Tributaria (UIT) que el legislador utilizó en el resto de la Ley.

Cabe destacar que el texto anterior de este inciso fue sustituido vía el Artículo 26° del Decreto Legislativo número 1086 publicado el 28 de junio de 2006, vigente a partir del 1 de octubre de 2008. El monto fijo de 525,000 Nuevos soles previsto en el acápite (i) era de 360,000 Nuevos soles en el texto anterior. Mientras, el monto de 126,000 Nuevos soles previsto en el acápite (ii) era de 87,500 Nuevos soles en el texto anterior. Y finalmente, el monto de 525,000 Nuevos soles previsto en el acápite (iii) era de 360,000 Nuevos soles en el texto anterior (Decreto Legislativo No. 1086, 2008, Artículo 26°). Como se puede apreciar de las modificaciones al texto de la ley, las cantidades nominales monetarias fueron actualizadas mediante un aumento significativo.

c) El caso de Colombia

La Constitución Política de la República de Colombia no consagra expresamente el principio de proporcionalidad tributaria. Sin embargo, esta Carta Fundamental sí mandata el respeto a ciertos derechos, principios y garantías que debe observar el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria.

Aunque el artículo 34 de esta Constitución no refiere exclusivamente a la materia tributaria, sí limita a la potestad sancionadora del Estado. Este precepto prohíbe las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación. Esta última limitante atañe al derecho de la propiedad y, en ciertos casos, puede prohibir la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria. Lo anterior, toda vez que en materia tributaria se podrían establecer sanciones que pudieran implicar una confiscación en perjuicio del gobernado (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, Artículo 34).

Por otra parte, el artículo 95 constitucional mandata los deberes de las personas y ciudadanos; y el numeral 9 de este precepto establece la obligación de toda persona a “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, Artículo 95).” En este precepto constitucional no sólo se mandata a los gobernados a cumplir con su obligación del pago de contribuciones; sino que también mandata al Estado a garantizar el respeto al principio del destino al gasto público, así como los principios de equidad tributaria y de justicia tributaria. En el marco de la justicia tributaria se encuentra incluido el principio de proporcionalidad tributaria que a su vez abarca se vincula con el principio de no confiscatoriedad y el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económica.

En el Capítulo 3 De las leyes, su artículo 150 mandata al Congreso de la República a ejercer determinadas funciones. Entre estas atribuciones del Congreso, en el numeral 12 del referido precepto, se encuentra la facultad para “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, Artículo 150).”

El artículo 338 constitucional confiere expresamente la potestad tributaria para imponer contribuciones fiscales y parafiscales al Congreso, a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales. Sin embargo, este precepto constitucional también establece limitantes frente a esta potestad tributaria. La primera de estas limitantes es la fijación en el ordenamiento jurídico del sujeto activo y pasivo, los hechos, las bases gravables y tarifas del impuesto; la

segunda limitante es la fijación en el ordenamiento jurídico del sistema y el método para definir los costes y beneficios cuando se delegue la facultad de fijar las tarifas de las tasas y contribuciones a las autoridades; y la tercera limitante es el principio de irretroactividad del cobro de contribuciones previo al periodo de su inicio de vigencia (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, Artículo 338).

El artículo 345 constitucional también exige garantizar el principio de *nullum tributum sine lege*. Lo anterior, toda vez que este precepto constitucional prohíbe “percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas (Constitución Política de la República de Colombia, 1991, Artículo 345).”

En lo que respecta al uso de cantidades nominales monetarias, Colombia no es la excepción. En Colombia, el Impuesto sobre la Renta se encuentra regulado en el Estatuto Tributario que fue expedido a través del Decreto 624 de 1989 el 30 de marzo de 1989. El referido Estatuto Tributario estipula los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. En el Libro Primero del Estatuto Tributario se establece el Impuesto sobre la Renta, desde el artículo 5 hasta el artículo 364 con el que concluye dicho Libro.

Aunque el Estatuto Tributario emplea una unidad de referencia denominada Unidad de Valor Tributario (UVT), este Libro Primero del Impuesto sobre la Renta sí establece derechos y cargas tributarios utilizando límites con cantidades nominales monetarias. En el caso de Colombia, la moneda nacional es el peso colombiano. A continuación se señalan algunas disposiciones fiscales del Impuesto sobre la Renta de Colombia que usan cantidades nominales monetarias.

El artículo 55 establece límites que no constituyan renta o ganancia ocasional aquellas contribuciones abonadas por las empresas a los trabajadores en un fondo mutuo de inversión. Este límite se fija en un monto de \$150,000 pesos colombianos. Esa misma disposición prevé que la cantidad líquida aumentase a \$2,200 para el año gravable 2001 y un monto de \$2,400 para el año gravable 2002. Además, este precepto legal realiza una remisión normativa de los Reajustes de estos montos a diversos decretos (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 55).

El artículo 126-1 regula la deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantía. Para la deducción de los

aportes a título de cesantía realizados por los partícipes independientes, la norma fija una cantidad líquida \$15'900,000 pesos colombianos utilizando como valor base el año de 1995. Esta misma disposición realiza una remisión normativa a otros ordenamientos jurídicos (decretos y leyes) para sus actualizaciones o reajustes (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 126-1).

En la sección de Limitaciones Comunes a Costos y Deducciones, el artículo 177-2 prevé ciertos supuestos para la no aceptación de costos y gastos. En estos supuestos se establecen límites usando cantidades nominales monetarias. Al final de este artículo también se incluye una remisión normativa a otros decretos y leyes con la finalidad de efectuar los reajustes correspondientes a los montos expresados en pesos colombianos (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 177-2).

En otra tesitura, el Capítulo VII Rentas Exentas de Trabajo, en su artículo 206 fija una tabla con cantidades líquidas en pesos colombianos. En este caso se hace referencia que esos montos fijos son con base en determinado año. Además se previó una nota donde los valores año gravable 2007 son \$7,033 equivalente a 350 UVT (Unidad de Valor Tributario). Asimismo, la columna izquierda de la tabla con los tramos de las cantidades nominales monetarias previstas en esta disposición fiscal señala sus equivalentes en UVT en la columna derecha de la misma tabla (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 206).

El derogado artículo 208 del Estatuto Tributario regulaba las rentas exentas por derechos de autor hasta una cuantía de \$300,000 pesos colombianos con valor año base 1983. Asimismo, este artículo realizaba su respectiva remisión normativa de diversos decretos para actualizar vía reajustes el monto indicado. Este artículo fue derogado por la Ley 98 de 1993 (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 208 derogado).

Por otra parte, el artículo 260-10 establece las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Para el cumplimiento de estas cargas tributarias formales, el precepto fija ciertos límites que también se han petrificado en cantidades nominales monetarias con valor año base 2004 (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 260-10).

Además, el artículo 293 establece el hecho generador por el Impuesto al Patrimonio, el que “se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres millones de pesos (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 293).” Al final de esta disposición, también se realiza una remisión normativa a diversos decretos y leyes para los reajustes de este monto. Los límites fijados en cantidades nominales monetarias también se usan para la determinación de la base gravable del Impuesto al Patrimonio (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 295-1) así como para la de su tarifa (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 296-1).

El Título III de las Ganancias Ocasionales, en su Capítulo II relativo a las Ganancias Ocasionales Exentas, prescribe en su artículo 307 la asignación por causa de muerte o de la porción conyugal a los legitimarios o al cónyuge. De estas ganancias, se exenta el primer millón de pesos colombianos (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 307). Desde luego, al final de esta disposición se prevé la remisión normativa a decretos para los respectivos ajustes al referido monto. Lo misma exención aplica para las herencias o legados a personas diferentes a los legitimarios y cónyuge, hasta el mismo momento y con su respectiva remisión normativa para sus reajustes (Estatuto Tributario, 1989, Artículo 308).

Con relación al reconocimiento del efecto inflacionario en el Impuesto sobre la Renta, el Estatuto Tributario en el Título V Ajuste Integral por Inflación a partir del Año Grable 1992 (del Libro Primero) se previeron seis capítulos que abarcan del artículo 329 al 355. Sin embargo, la mayoría de estos preceptos han sido derogados o modificados. Conforme al derogado Artículo 329 (derogado por la Ley 111 de 2006), este “sistema de ajustes integrales por inflación, pretende que los estados financieros tiendan a reflejar la situación económica real de las empresas y que el impuesto sobre la renta se establezca sobre las bases más reales y equitativas (Estatuto Tributario de Colombia, 1989, Artículo 329 derogado).” El sistema de ajuste integral por inflación que fue derogado se aplicaba para efectos contables como para efectos fiscales. Sin embargo, este sistema no impedía el uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones fiscales.

De las disposiciones analizadas, se puede apreciar que, similar al caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta de México, el Estatuto Tributario de Colombia,

utiliza tanto unidades de referencia como la Unidad de Valor Tributario (UVT) y cantidades nominales monetarias, con algunos supuestos que realizan una remisión normativa a otros ordenamientos jurídicos para reajustes (actualizaciones de esas cantidades).

d) El caso de Argentina

En Argentina, su Constitución Nacional prohíbe la confiscación de bienes. Aunque dicha prohibición se refiere a las sanciones del Código Penal argentino, este artículo 17 constitucional protege el derecho a la propiedad como inviolable y prescribe que solamente el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º (Constitución de la Nación Argentina, 1995, Artículo 17). El artículo 16 constitucional además consagra el principio de igualdad tributaria al mandatarse que:

“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas (Constitución de la Nación Argentina, 1995, Artículo 16).”

El artículo 75 atribuye la función del Congreso para imponer contribuciones (Constitución de la Nación Argentina, 1995, Artículo 75) pero es el artículo 4 el que prescribe que el ejercicio de esa potestad tributaria deberá observar los principios de proporcionalidad y equidad tributarias de la manera siguiente:

“Artículo 4º.- El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional. (Constitución de la Nación Argentina, 1995, Artículo 4º).”

De este texto constitucional se desprende el principio de proporcionalidad tributaria vinculado al principio de no confiscatoriedad de las contribuciones y a los derechos humanos a contribuir con apego su propia capacidad económica, a la propiedad y al mínimo vital.

En relación con el uso de cantidades nominales monetarias para la imposición de límites en la Ley de Impuesto a las Ganancias, se detectaron diversos supuestos. La Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina dispone diversas normas que establecen derechos y cargas tributarios con límites petrificados en cantidades nominales monetarias. El peso argentino es la moneda de curso legal ese país; por lo tanto, las cantidades líquidas previstas en esas disposiciones fiscales son consideradas en esa moneda. En atención a la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se aprobó el texto ordenado a través de Decreto 824/2019 que se denomina “Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019”.

A continuación se señalan algunas normas tributarias de este impuesto que fijan límites con estos montos expresados en pesos argentinos.

El artículo 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece algunas exenciones de gravámenes. Su inciso j) establece una exención hasta por una suma de \$10,000 pesos por periodo fiscal a las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor, entre otros amparados por la Ley 11.723 relativa al Régimen Legal de la Propiedad Intelectual (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 26). Mientras, el artículo 29 relativo a los gastos de sepelio permite la deducción de estos hasta por una suma de cuatro centavos de peso (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 29). Este monto es igual al previsto por su ley antecesora de 1997.

En la sección de Ganancias No Imponibles y Cargas de la Familia, el artículo 30 prescribe que las personas de existencia visible (llamadas en México las personas físicas). Así, el concepto de ganancias no imponibles se topa a una suma de \$51,967 pesos (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 30). La suma para este concepto, en el artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, del texto ordenado en 1997 estaba fijado en \$4,800 pesos (Ley del Impuesto a las

Ganancias, 1997, artículo 23). El concepto de cargas de familia también se topa a un monto de \$51,967 pesos (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 30). Este concepto de carga de familia se topa a una suma de \$4,800 pesos en la Ley de Impuesto a las Ganancias del texto ordenado en 1997 (Ley del Impuesto a las Ganancias, 1997, artículo 23). El concepto de deducción especial se topa con un límite de 2,5 veces o de 3 veces (según sea el caso) del monto de \$51,967 (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 30). En la ley antecesora de 1997, el límite se topó con una cantidad líquida de \$6,000 pesos (Ley del Impuesto a las Ganancias, 1997, artículo 23).

En el Título III De las Deducciones, su artículo 85 fija un importe máximo de deducción de cuatro centavos de peso anuales, por concepto de aquellas sumas que pagan los asegurados por ciertos seguros para casos de muerte y seguros mixtos; y la deducción por treinta centavos de peso en aportes a ciertos planes de seguro privado (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 85), igual al previsto en su ley antecesora de 1997.

En ese mismo título de deducciones, el artículo 91 estipula las deducciones especiales de tercera categoría y topa en un monto fijo de \$12,500 pesos aquellas sumas deducibles por concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 91). Este monto es igual al previsto por su ley antecesora de 1997.

Ahora bien, la Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina sí prevé un índice de actualización. En el mismo Título III De las Deducciones, su artículo 93 preceptúa lo siguiente:

“ARTÍCULO 93.- Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley N° 24.073.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC)

que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS, conforme las tablas que a esos fines elabore la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 93).”

El Título IV Tasas del Impuesto para las Personas de Existencia Visible y Sucesiones Indivisas, en su artículo 94 estatuye una tabla para la escala de tasas para los diferentes tramos de ganancia neta imponible acumulada, así como la tasa aplicable para el excedente en cada tramo; cada uno de estos tramos de la escala se encuentra limitado por cantidades nominales monetarias en pesos argentinos (Ley del Impuesto a las Ganancias, 2019, artículo 94).

Del texto legal analizado, se identifica la disposición fiscal (artículo 93) relativa a la actualización que reconoce el efecto inflacionario, a través de la remisión normativa a las variaciones del índice de precios al consumidor nivel general, que se emite por el Instituto Nacional de Estadística y Censos. Sin embargo, esta disposición de actualización, bajo una interpretación sistemática de la ley, se encuentra en el Título III De las Deducciones. Mientras, existen otras disposiciones de la ley con cantidades líquidas que se encuentran al margen del Título III. Aún con la remisión normativa del índice de actualización, el uso de cantidades nominales monetarias petrificadas en una ley no sólo resulta inconveniente y ocioso, sino también es riesgoso.

e) El caso de Estados Unidos de América

En materia tributaria, la Constitución Estadounidense varía bastante del resto de las cartas fundamentales de los Estados aquí estudiados. Si bien es cierto que la Constitución de Estados Unidos de América originalmente se concibió para estructurar la parte orgánica de la naciente nación, también es verdad que posteriormente se incorporaron las Enmiendas 1 a 10 conocidas como Bill of Rights (Declaración de Derechos, Carta de Derechos o Garantías Constitucionales). Y aunque existen algunos principios tributarios inmersos en el texto constitucional, no se desprende expresamente el principio de proporcionalidad tributaria o de no confiscatoriedad de las contribuciones.

El Artículo 1 constitucional, sección segunda mandata que los impuestos indirectos se prorratarán entre los diversos Estados integrantes de la Unión (Constitución de los Estados Unidos de América, Artículo 1 Sección Segunda).

En la Sección Octava del mismo Artículo 1 se consagran los principios tributarios de uniformidad y de destino al gasto público. Esto se constata al corroborar que la mencionada sección otorga la atribución al Congreso para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos con la finalidad de sufragar deudas, proveer defensa y bienestar general a dicha nación; pero de manera uniforme (Constitución de los Estados Unidos de América, Artículo 1 Sección Octava).

La Sección Novena del Artículo 1 constitucional ordena dos prohibiciones en materia de impuestos. La primera prohíbe que se establezcan impuestos a las exportaciones de los Estados; y la segunda prohíbe que se establezcan impuestos sin que estos sean proporcionales al censo o recuento ordenado previamente (Constitución de los Estados Unidos de América, Artículo 1 Sección Octava). Pero no se refieren al principio de proporcionalidad tributaria estudiado en la presente investigación.

Por otra parte, la Sección Décima del Artículo 1 también corresponde al principio del destino del gasto público federal. Lo anterior, toda vez que la referida sección ordena que el producto de los impuestos de importación y exportación se destinen al tesoro de los Estados Unidos de América (Constitución de los Estados Unidos de América, Artículo 1 Sección Décima).

La Enmienda XVI del 3 de febrero de 1975 autoriza al Congreso para establecer impuestos sobre los ingresos cual fuere su fuente de procedencia, sin que lo recaudado se tenga que prorratar entre los estados o se requiera de censo o recuento previo (Declaración de Derechos de la Constitución de Estados Unidos de América, Enmienda XVI).

Cabe señalar que existe un precepto constitucional que sí refiere a montos excesivos, se trata de la Enmienda VIII. Sin embargo, la prohibición de esta Enmienda VIII se refiere a las fianzas o multas excesivas que tienen que ver con la

materia penal (Declaración de Derechos de la Constitución de Estados Unidos de América, Enmienda VIII) y no la tributaria en particular.

En la cuestión del uso de las cantidades nominales monetarias para establecer derechos y cargas tributarios, el Código Fiscal del Estados Unidos de América también lo perpetra. Sin embargo, estas cantidades líquidas sí se actualizan periódicamente mediante ajustes con motivo del efecto inflacionario. En Estados Unidos de América, el Código Fiscal (US Tax Code) en realidad solamente es un título del Código de Estados Unidos de América (United States Code). Es decir, el Título 26 denominado Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code) también es conocido como el Código Fiscal o Código Tributario de Estados Unidos de América (EUA). El contenido de este Título 26 es demasiado amplio para el alcance de la presente investigación. Sin embargo, Estados Unidos de América, además de ser el vecino del norte de México, también es su principal socio comercial.

El Código Fiscal de Estados Unidos de América también utiliza cantidades nominales monetarias expresadas en dólares para establecer derechos y cargas tributarios. Sin embargo, el Estado Norteamericano ha sido cauteloso en reconocer el efecto inflacionario en este ordenamiento. Como ya se indicó, el contenido del Internal Revenue Code o Tax Code (Código Fiscal de EUA), es muy extenso para el alcance de la presente investigación. Por lo tanto, se seleccionarán solamente algunos supuestos para exponer el uso de cantidades líquidas en estas disposiciones, así como su correspondiente actualización periódica con motivo del efecto inflacionario.

El Título 26 del Código de Estados Unidos de América (el Título 26 es conocido como el Código Fiscal) se compone por once Subtítulos (del A al K); y el Subtítulo A se denomina Impuestos a la Renta (o Impuestos a los Ingresos). Este Subtítulo A de Impuestos a la Renta se compone a su vez por siete capítulos y el primero de ellos se denomina Capítulo 1 Impuestos Normales e Impuestos Adicionales. Este Capítulo 1 contiene a su vez diversos Subcapítulos y para efectos de la presente investigación se selecciona el Subcapítulo A denominado Obligación Tributaria, el cual se subdivide en ocho partes (de la Parte I a la VIII). De este

Subcapítulo A Obligación Tributaria, el enfoque se dirige la Parte I denominada Impuesto a los Individuos. Así como en México conocemos como personas morales a lo que en Estados Unidos denominan corporaciones, en el caso del término individuos que emplea la legislación americana los mexicanos denominamos personas físicas. La Parte I Impuesto a los Individuos se compone de cinco secciones, de las que se selecciona como supuesto de análisis para esta investigación la Sección 1 denominada Impuesto Gravado. En esta Sección 1 Impuesto Gravado se prevén algunos incisos con diversos supuestos, destacando los siguientes:

(a) Individuos casados presentado declaración conjunta y cónyuges sobrevivientes. Para esta categoría de contribuyentes, el Código Fiscal establece una tabla con diversos tramos, fijando tramos con límites mínimos y máximos mediante el uso de cantidades nominales monetarias expresadas en dólares, se le asigna una tarifa a cada tramo además de una cuota fija también expresada en cantidades líquidas de dólares.

If taxable income is:	The tax is:
Not over \$36,900	15% of taxable income.
Over \$36,900 but not over \$89,150	\$5,535, plus 28% of the excess over \$36,900.
Over \$89,150 but not over \$140,000	\$20,165, plus 31% of the excess over \$89,150.
Over \$140,000 but not over \$250,000	\$35,928.50, plus 36% of the excess over \$140,000.
Over \$250,000	\$75,528.50, plus 39.6% of the excess over \$250,000.

Tabla X: Fuente Código Fiscal del Código de Estados Unidos de América.

Como se puede apreciar de la tabla anterior, el primer tramo se constituye por aquellos ingresos gravables que no superen los \$36,900 dólares, a los que les corresponde una tarifa del 15%. El último de los tramos se compone por los ingresos mayores a los \$250,000 dólares, a los que se les asigna una cuota fija de \$75,528.50 dólares, además de una tarifa del 39.6% al excedente de los ingresos gravables que superen esos \$250,000 dólares.

El formato de las tablas de la escala de tarifas del impuesto es similar para el resto de las categorías de contribuyentes, con variaciones en las tarifas y en los montos fijos (en dólares) tanto de los tramos de ingresos gravables como de las cuotas fijas.

Para la categoría de contribuyentes (b) Jefes de familia, el primer tramo de la escala también fija una tarifa del 15% a los ingresos gravables, siempre que estos no rebasen los \$29,600 dólares. El último tramo también corresponde a aquellos ingresos que superen los \$250,000 dólares y también con su respectiva tarifa de 39.6% sobre el excedente de este monto, pero su cuota fija es de \$77,485 dólares.

En la categoría de contribuyentes (c) Individuos solteros (diversos a los cónyuges sobrevivientes y jefes de familia), el primer tramo de la escala también impone una tarifa del 15%, pero el límite máximo de ingresos gravables no debe superar los \$22,100 dólares. El último tramo también se limita con una cantidad de \$250,000 y su respectiva tarifa de 39.6% sobre el excedente esa cantidad, pero varía la cuota fija estableciéndose en un monto de \$79,722 dólares.

Asimismo, el primer tramo de la categoría de contribuyentes (d) Individuos casadas presentando declaraciones separadas prevé la tarifa del 15% sobre los ingresos gravables que no rebasen la cantidad de \$18,450 dólares. En el último tramo se impone una cuota fija \$37,764 dólares, más el resultante de aplicar la tarifa de 39.6% al excedente del límite máximo que se fijó en \$125,000 dólares (la mitad de los anteriores límites del último tramo).

Y finalmente, de los supuestos seleccionados de la presente investigación, se expone la categoría de contribuyentes (e) Sucesiones y fideicomisos. Al primer tramo de esta categoría se le impone una tarifa del 15% sobre los ingresos gravables que no superen los \$1,500 dólares. Su último tramo de la escala corresponde a los ingresos gravables mayores a \$7,500 dólares con una tarifa de 39.6% sobre el excedente de ese monto, además de una cuota fija de \$2,125 dólares.

Lo importante a destacar de los supuestos normativos y categorías de contribuyentes previstos en esta Sección 1 Impuesto Gravado de la Parte I Individuos del Subtítulo A Obligación Tributaria de los Impuestos sobre la Renta en

Estados Unidos es que, a pesar de que este ordenamiento también usa cantidades nominales monetarias (expresados en dólares) para establecer derechos y obligaciones tributarios, tiene una diferencia sustancial a los ordenamientos de los otros países analizados. Lo que distingue al Código Fiscal de Estados Unidos (el Título 26 del Código de Estados Unidos de América) es que se implementa un mecanismo de reconocimiento del efecto inflacionario para actualizar periódicamente las cantidades nominales monetarias.

Así como en México el INEGI emite anualmente el valor actualizado del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) con el que se actualiza la Unidad de Medida y Actualización (UMA), en Estados Unidos de América existe el CPI por sus siglas en inglés (Consumer Price Index) que es el Índice de Precios al Consumidor que se publica por el Departamento del Trabajo para todos los consumidores urbanos. Y este Índice (CPI) se emplea para el mecanismo de ajustes por inflación sobre los supuestos normativos de las categorías de contribuyentes de este Impuesto sobre la Renta de los Individuos (personas físicas). La Figura X muestra los dispositivos normativos de ajustes periódicos por inflación que implementa el Código Fiscal de EUA.

INFLATION ADJUSTED ITEMS FOR CERTAIN YEARS	
For inflation adjustment of certain items in this section, see Revenue Procedures listed in a table below.	
EDITORIAL NOTES REFERENCES IN TEXT The date of the enactment of this subclause, referred to in subsec. (h)(11)(C)(iii)(II), is the date of enactment of Pub. L. 115–97, which was approved Dec. 22, 2017. AMENDMENTS 2019-Subsec. (j)(4). Pub. L. 116–94 struck out par. (4) which related to special rules for certain children with unearned income. 2017-Subsec. (f)(2)(A). Pub. L. 115–97, §11002(c)(1), amended subpar. (A) generally. Prior to amendment, subpar. (A) read as follows: "except as provided in paragraph (8), by increasing the minimum and maximum table by the cost-of-living adjustment for such calendar year." Subsec. (f)(3). Pub. L. 115–97, §11002(a), added par. (3) and struck out former par. (3). Prior to amendment, text read as follows: "For purposes of paragraph (2), the cost-of-living adjustment for any calendar year— "(A) the CPI for the preceding calendar year, exceeds "(B) the CPI for the calendar year 1992." Subsec. (f)(6), (7). Pub. L. 115–97, §11002(b), added par. (6), redesignated former par. (6) as (7), and struck out former par. (7). Prior to amendment, text of par. (7) read as follows: "In prescribing tables under paragraph 1994, the cost-of-living adjustment used in making adjustments to the dollar amounts at which the 36 percent rate bracket begins or at which the 39.6 percent rate bracket begins shall be determined under paragraph (h)(11)(C)(iii)." Subsec. (h)(11)(C)(iii). Pub. L. 115–97, §14223(a), substituted "shall not include—" for "shall not include", inserted subcl. (I) designation before "any foreign corporation", and added subcl. (II). Subsec. (i)(1)(C)(i). Pub. L. 115–97, §11002(c)(2)(A), substituted "for '2016' in subparagraph (A)(ii)" for "for '1992' in subparagraph (B)". Subsec. (i)(3)(C). Pub. L. 115–97, §11002(c)(2)(B), substituted "subsection (f)(3)(A)(ii) shall be applied by substituting '2012' for '2016'" for "subsection (f)(3)(B) shall be applied by substituting '2012' for '1992'." Subsec. (j). Pub. L. 115–97, §11001(a), added subsec. (j). 2014-Subsec. (f)(7). Pub. L. 113–295 amended par. (7) generally. Prior to amendment, text read as follows: "(A) CALENDAR YEAR 1994.—In prescribing the tables under paragraph (1) which apply with respect to taxable years beginning in calendar year 1994, the Secretary shall make no adjustment to the dollar amount rate begins under any table contained in subsection (a), (b), (c), (d), or (e). "(B) LATER CALENDAR YEARS.—In prescribing tables under paragraph (1) which apply with respect to taxable years beginning in a calendar year after 1994, the cost-of-living adjustment used in making adjustments under paragraph (3) by substituting '1993' for '1992.'" 2013-Subsec. (h)(1)(B). Pub. L. 112–240, §102(c)(2), substituted "0 percent" for "5 percent (0 percent in the case of taxable years beginning after 2007)" in introductory provisions. Subsec. (h)(1)(C) to (F). Pub. L. 112–240, §102(b)(1), added subpars. (C) and (D), redesignated former subpars. (D) and (E) as (E) and (F), respectively, and struck out former subpar. (C) which read as follows: "excess of the amount on which a tax is determined under subparagraph (B)." Subsec. (i)(2). Pub. L. 112–240, §101(b)(1)(A), amended par. (2) generally. Prior to amendment, par. (2) related to reductions in rates after June 30, 2001. Subsec. (i)(3), (4). Pub. L. 112–240, §101(b)(1)(B), added par. (3) and redesignated former par. (3) as (4). 2008-Subsec. (i)(1)(D). Pub. L. 110–185 struck out heading and text of subpar. (D). Text read as follows: "This paragraph shall not apply to any taxable year to which section 6428 applies." 2007-Subsec. (g). Pub. L. 110–28, §8241(b), struck out "minor" before "children" in heading. Subsec. (g)(2)(A). Pub. L. 110–28, §8241(a), amended subpar. (A) generally. Prior to amendment, subpar. (A) read as follows: "such child has not attained age 18 before the close of the taxable year."	

Figura X, fuente: Código Fiscal del Código de Estados Unidos de América.

De lo anterior, se desprende que periódicamente este ordenamiento tributario reconoce el efecto inflacionario para la actualización de sus cantidades nominales monetarias. Si bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta sí actualiza los montos fijos de las tablas de la tarifa del ISR para personas físicas previstas en los artículos 96 (pago provisional del impuesto) y 152 (pago anual del impuesto) vía remisión normativa a otros ordenamientos jurídicos de menor jerarquía (reglas generales de carácter administrativo emitidas por la autoridad fiscal como la resolución miscelánea fiscal y sus anexos), en el caso del Código Fiscal de Estados Unidos de América estos ajustes se plasman directamente en su texto legal. Con todo eso, pervive el uso de cantidades nominales monetarias que genera una serie de inconvenientes legales, administrativos y prácticos en la cotidianidad.

6.3. La protección internacional de los derechos humanos tributarios

La presente investigación se desarrolla en el marco de la estrecha vinculación entre la inflación y la tributación. La tributación se lleva a cabo a través de la relación jurídico-tributaria, donde el Estado se ostenta como el sujeto activo y el contribuyente es el sujeto pasivo de esta relación jurídica. Sin embargo, el fenómeno macroeconómico de la inflación provoca distorsiones económicas en la tributación. Si el sistema tributario de un Estado no reconoce debidamente ese efecto inflacionario, se ocasiona una acción constante de confiscación en perjuicio de los derechos del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria (el contribuyente). En 1919, el economista británico John Maynard Keynes denunció el impacto confiscatorio del que se aprovechan los gobiernos con motivo del proceso inflacionario.

Con un proceso continuado de inflación, los gobiernos pueden confiscar, secreta e inadvertidamente, una parte importante de la riqueza de sus ciudadanos. Por este método, no sólo confiscan, sino que confiscan

arbitrariamente; y aunque el procedimiento arruina a muchos, por el momento enriquece a algunos⁴²⁷.

Claramente, desde el siglo pasado, ya era una preocupación para algunos economistas el hecho de que los gobiernos aprovecharan el proceso continuado de inflación para confiscar arbitrariamente el patrimonio de los gobernados. A través de la historia moderna, la tributación y la inflación han tenido una constante relación. Además, la tributación y los derechos humanos también se encuentran estrechamente vinculados. La protección de los derechos humanos no se limita al marco normativo doméstico de un Estado, sino que también constituye un objeto de protección en el derecho internacional. El Estado Mexicano es parte de diversos tratados internacionales en materia de derechos humanos. Incluso, existen ciertos tratados que aun cuando no sean particularmente en materia de derechos humanos, también contienen normas para su protección. Estos tratados y convenciones (*hard law*) se complementan con otros instrumentos y documentos internacionales considerados como *soft law* para configurar la protección internacional de los derechos humanos.

De lo anterior, se desprende el compromiso que los Estados Parte asumen para esa protección. Por lo tanto, el derecho doméstico en estos Estados debe ser conforme a los pactos internacionales que han suscrito. Si algún Estado Parte tiene legislación nacional o subnacional que contravenga los tratados internacionales suscritos, entonces se considera que dicho Estado mantiene la vigencia de normas inconvenientes y podrá ser declarado Internacionalmente Responsable. Por ende, el análisis de disposiciones que podrían ser violatorias de los derechos humanos. Sin embargo, el estudio de normas violatorias de los derechos humanos tributarios, desde una óptica de la protección internacional, ha sido escasamente desarrollado. Algunos derechos humanos tributarios son el derecho a la propiedad y al patrimonio, el derecho al mínimo vital, el derecho de contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económico-contributiva y, en cierta medida, el

⁴²⁷ John Maynard Keynes, *Las consecuencias económicas de la paz*, trad. Braulio Castelblanco, Clásicos de la historia 91 (Cambridge, Inglaterra, 1919), p. 84.

derecho de acceso a la información pública cuando éste se vincula con la relación jurídico-tributaria. Algunas normas del derecho nacional o subnacional pueden afectar de manera esporádica o aislada los derechos humanos de los contribuyentes. Más, otras normas pueden ocasionar violaciones a estos derechos de manera sistemática y permanente. Si el Ejecutivo en su función de inicialista o de ejecutor de las normas, ni el legislador en el ejercicio de su potestad tributaria o los juzgadores del control constitucional son omisos en prevenir esas transgresiones, entonces se concretan estas violaciones sistemáticas a los derechos humanos tributarios. Éste es el caso de las disposiciones fiscales que establecen cargas y derechos tributarios mediante límites expresados en cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación. Si el sistema tributario de un Estado no reconoce debidamente el efecto inflacionario, entonces ese sistema transgrede los derechos humanos tributarios mediante normas inconvenientes. Esto sería razón suficiente para que la Corte Internacional correspondiente declarase la Responsabilidad Internacional de tal Estado Parte de violaciones a los derechos humanos.

En México, son diversas leyes tributarias, incluyendo los ordenamientos sustantivos y los adjetivos, tanto federales como locales, que prevén derechos y obligaciones fiscales estableciendo límites con cantidades nominales monetarias. El legislador petrifica estas cantidades nominales monetarias en un texto legal, y éstas se mantienen inmutables e indiferentes ante el efecto inflacionario.

Esta falla no tiene un mayor impacto en el caso de las Leyes de Ingresos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, puesto que dichos ordenamientos se regulan bajo un principio de anualidad. Previamente al término de la vigencia anual de la respectiva ley o leyes, los gobiernos municipales, estatales y federal tienen la oportunidad de proponer una nueva Iniciativa de Ley de Ingresos con cantidades nominales monetarias actualizadas, conforme a diversos factores, entre ellos la inflación.

Sin embargo, en las demás leyes fiscales que no son de vigencia anual, como es el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por cierto una de las principales leyes tributarias sustantivas (no sólo en México sino en otros países también), la

decisión del legislador de establecer cantidades nominales monetarias representa un grave peligro a los derechos de los contribuyentes y demás sujetos obligados, en cuanto a la determinación de sus derechos y cargas tributarias.

Al anclar, mediante disposiciones normativas expresadas con cantidades nominales, aquellas cargas tributarias sustantivas y formales pueden ampliarse injustificadamente, al tiempo que los derechos y beneficios tributarios pueden reducirse injustamente, por el simple transcurso del tiempo combinado con el efecto inflacionario.

Este problema afecta los derechos humanos de los contribuyentes y otros sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, como el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva y el principio de proporcionalidad tributaria, ya sea a través de la determinación de una riqueza ficticia por la mera aplicación de la norma, la distorsión de la base gravable o la paulatina restricción de deducciones autorizadas o deducciones personales con motivo de la cuantía desactualizada conforme a la inflación.

Este impacto negativo sobre los derechos humanos, la tributación y la inflación ha sido especialmente grave ahora que México y el mundo experimentan altos índices de inflación tras este periodo de post-confinamiento derivado la pandemia por el virus de COVID-19 (SARS-CoV2).

Los reclamos de los colegios de profesionistas como juristas y contadores ya han advertido la necesidad de que el sistema tributario mexicano actualice las cantidades nominales monetarias contenidas en algunas disposiciones fiscales. En caso de que este reclamo no se atienda, estas normas tributarias, tanto sustantivas como adjetivas, podrían causar violaciones a los derechos de los contribuyentes y demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, incluidos derechos humanos tributarios de los que estos son titulares.

Desde luego, el acceso a la justicia a través del juicio de amparo indirecto contra normas tributarias inconstitucionales puede ser la vía idónea. Pero en épocas anteriores, hemos visto al Poder Judicial de la Federación, en particular a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinar la constitucionalidad de ciertas

normas tributarias cuya calidad de justas aún permanece en duda por los gobernados.

Cuando no procede el amparo y protección de la justicia federal en materia fiscal, y de manera sistemática el fisco federal o local, los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial deniegan la justicia tributaria a sus gobernados, ¿podría ser declarado internacionalmente responsable al Estado Mexicano por violaciones a los derechos humanos, particularmente derechos humanos tributarios? ¿Existe la protección de los derechos humanos tributarios en el ámbito interamericano?

El reconocimiento del mínimo vital en el orden jurídico doméstico

Nuestra Carta Magna Mexicana establece el principio de proporcionalidad tributaria en la fracción IV del artículo 31 de dicha Ley Suprema, al prever que los mexicanos contribuirán al gasto público de la manera equitativa y proporcional que establezcan las leyes. De ese precepto constitucional se desarrollan los principios de destino al gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria. A pesar de esta positivación de la proporcionalidad tributaria a rango constitucional, la conversión de este principio a un derecho humano requiere echar mano de la hermenéutica jurídica.

Actualmente en el marco normativo mexicano, no existe una definición legal completa del mínimo vital, que en otros países puede ser identificado como el mínimo existencial. El mínimo vital es aquello necesario para la subsistencia del gobernado y lo indispensable para una vida digna. Este mínimo vital es lo que permite al ser humano ejercer la libertad y el resto de sus derechos. A la capacidad económica de un contribuyente se debe deducir (restar) el mínimo vital, entonces el remanente será la capacidad contributiva de ese gobernado.

En su obra *El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México*, el jurista Raúl Rodríguez Vidal y sus coautores manifiestan que el mínimo vital se fundamenta en los valores de la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el estado social. Así correlacionan a la

solidaridad y al goce pleno de la libertad de las personas con la satisfacción de sus necesidades básicas y su seguridad económica⁴²⁸.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia mexicana se pronunció en la Tesis 1a.XCVII/2007 señalando que el derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123; este mínimo vital funge como punto de partida que les permita desarrollar un plan de vida autónomo⁴²⁹.

A pesar de lo expuesto anteriormente, la misma Suprema Corte, a través del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, emitió el 18 de marzo de 2016, la Tesis I.9o.A.1 CS (10a.) mediante la cual determinó que el derecho al mínimo vital, ya sea atendiendo a nuestra Constitución Federal como al Derecho Internacional de Derechos Humanos, corresponde a las personas físicas y no a las personas jurídicas, puesto que dicho derecho se fundamenta en la dignidad humana, la solidaridad, la libertad, la igualdad material y el Estado social para que tengan una seguridad económica mínima que les permita satisfacer sus necesidades básicas, lo cual no corresponde en el caso de las personas jurídicas⁴³⁰.

Los derechos tributarios en el ámbito internacional

El derecho humano al mínimo vital implica una gran variedad de derechos que son interdependientes de éste. El derecho al mínimo vital, así como el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva, el principio de proporcionalidad y, en sí, la justicia tributaria, se alinea con diversos

⁴²⁸ Raúl Rodríguez Vidal, Gabriel Díaz Torres, y Óscar Enrique Castillo Flores, «El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México», en *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 1a. ed. (Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019), p. 211.

⁴²⁹ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis 1a. XCVII/2007, No. Registro digital: 172545 (Instancia: Primera Sala mayo de 2007).

⁴³⁰ Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Tesis I.9o.A.1 CS (10a.), No. Registro digital: 2011316 (Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito marzo de 2016).

Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, como: 1. El fin a la pobreza; 2. Hambre cero; 3. Salud y bienestar; 8. Trabajo decente y crecimiento económico; así como el 16. Paz, justicia e instituciones sólidas, particularmente en la Meta 16.3 Promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional y garantizar la igualdad de acceso a la justicia para todos. Aun así, resulta complicado encontrar fuentes jurídicas en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos relativos a los derechos humanos en materia tributaria.

El artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos prevé que las personas tienen “el derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como 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”⁴³¹.

La Carta de la Organización de Estados Americanos, en su artículo 34 prevé que los Estados miembros deben realizar sus máximos esfuerzos para una serie de metas básicas, entre ellas, aquellas relacionadas con la materia de política económica fiscal se destacan: el incremento sustancial y autosostenido del producto nacional per cápita, la distribución equitativa del ingreso nacional, los sistemas impositivos adecuados y equitativos, la estabilidad de nivel de precios internos en armonía con el desarrollo económico sostenido y el logro de la justicia social⁴³².

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 21 reconoce el derecho a la propiedad privada. El párrafo 2 de ese mismo precepto

⁴³¹ Naciones Unidas, «Declaración Universal de los Derechos Humanos» (1948), Adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, 183a. sesión plenaria
<https://documentsddsny.un.org/doc/RESOLUTION/GEN/NR0/046/82/PDF/NR004682.pdf?OpenElement>.

⁴³² Organización de Estados Americanos, «Carta de la Organización de los Estados Americanos» (1948), adoptada en la Novena Conferencia Internacional Americana, 30 de abril de 1948. Entró en vigor el 13 de diciembre de 1951 conforme al Artículo 145 de la Carta. Registro de tratados ONU No. 1609 Vol. 119, https://www.oas.org/xxxivga/spanish/basic_docs/carta_oea.pdf.

estable que ninguna persona puede ser privada de sus bienes, salvo el pago de una indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social⁴³³.

La indemnización con motivos de expropiación que realiza un Estado encuadra perfectamente en esta porción normativa. Más, la proporcionalidad tributaria y el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva implica una limitante contra la potestad tributaria del legislador y, por ende, contra las contribuciones confiscatorias y ruinosas. De lo contrario, se estaría privando desproporcionada e injustamente el patrimonio de las personas.

En lo que respecta a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA), se puede identificar el mínimo vital, el cual no se encuentra denominado expresamente de esa manera. Pero como se ha expuesto, los derechos a una vida digna, un proyecto de vida, alimentación, vestido, salud, vivienda, entre otros constituyen un catálogo de derechos indispensables para una seguridad económica de subsistencia.

Incluso, la Carta Democrática Interamericana, en su artículo 13 estipula que “la promoción y observancia de los derechos económicos, sociales y culturales son consustanciales al desarrollo integral, al crecimiento económico con equidad y a la consolidación de la democracia en los Estados del Hemisferio”⁴³⁴. Se trata de un reconocimiento de que la democracia y los DESCA son interdependientes para que operen debidamente.

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC), en su artículo 11 reconoce el derecho de toda persona a ciertos

⁴³³ Organización de Estados Americanos, «Convención Americana sobre Derechos Humanos» (1969), adoptada en la Conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos, 22 de noviembre de 1969. Entró en vigor el 18 de julio de 1978 conforme al artículo 74.2 de la convención. Registro de Tratados ONU vol. Vol. 1761, A-17955, https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf.

⁴³⁴ Organización de Estados Americanos, «Carta Democrática Interamericana» (2001), aprobada en la primera sesión plenaria de la Asamblea General de la OEA, celebrada el 11 de septiembre de 2001, https://www.oas.org/charter/docs_es/resolucion1_es.htm.

elementos existenciales que configuran el mínimo vital. Eso se prevé de la siguiente manera en el PIDESC:

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

Como se puede apreciar, el primer párrafo del Artículo 11 del PIDESC reconoce el derecho a una vida adecuada para la persona y su familia, incluyendo la alimentación, el vestido y vivienda, así como una mejora continua. Cuando un Estado Parte impone contribuciones confiscatorias en su sistema tributario, el mínimo vital y otros derechos humanos se ven violentados severamente, y dicho Estado Parte transgrede las disposiciones del referido Pacto Internacional.

Por su parte, la Carta Social de las Américas prevé importantes nociones con relación a los DESCA que, de cierta manera, procuran el fomento a la competitividad y el desarrollo económico de los Estados miembros. Su artículo 9 menciona la instrumentación de políticas económicas encaminadas al mejoramiento de la competitividad; y el artículo 10 refiere a la promoción del desarrollo sostenible por medio del crecimiento económico en conjunción con el sector privado y la sociedad civil. Aunado a ello, su artículo 11 prevé un sistema de derechos de propiedad con fines específicos:

Un sistema de derechos de propiedad debería ofrecer a los pueblos de América seguridad jurídica, facilitar la formación de capital y promover el

⁴³⁵ «Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales», accedido 28 de enero de 2024, adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966. Entró en vigor el 3 de enero de 1976 conforme al artículo 27 del Pacto. Registro de Tratados ONU Vol. 993,1-14531, <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>.

desarrollo económico con justicia social, todo lo cual contribuye a su prosperidad.⁴³⁶

En lo concerniente a esas personas jurídicas que conocemos como empresas, se pueden señalar algunos aspectos. En el desarrollo de la doctrina de los DESCAs, la Relatoría Especial sobre los Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales de la Comisión Interamericana de Derechos destaca, entre sus temas relacionados, el relativo a *las empresas y los derechos humanos*.

Los principales tópicos que se resaltan en este tema refieren a las acciones realizadas por las empresas y su impacto sobre los derechos humanos de la población, desde la materia del trabajo hasta la materia ambiental.

A pesar de que el relieve en este tema consiste en el deber de la *responsabilidad social* de las empresas, también se tiene debidamente identificado que las empresas tienen un papel fundamental para el *desarrollo económico* de la región, incluyendo la contribución a través de su cumplimiento de sus obligaciones fiscales.⁴³⁷

Se trata de un reconocimiento que se hace del rol fundamental de las empresas para el desarrollo económico de la región, no sólo mediante su responsabilidad social, sino con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Si a esto se suma lo previsto por la Carta Social de las Américas, en relación con a la instrumentación de políticas económicas encaminadas al mejoramiento de la competitividad, se puede vislumbrar la relevancia del rol de las empresas.

Si bien el mínimo vital y la protección de los derechos humanos en el ámbito interamericano se realiza de manera directa para las personas físicas, es claro que

⁴³⁶ Organización de Estados Americanos, «Carta Social de las Américas» (2012), https://www.oas.org/docs/publications/carta_social_de_las_americas.doc.

⁴³⁷ Soledad García Muñoz, *Compendio sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales. Estándares interamericanos*, OEA/Ser.L/V/II. Doc. 45, Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales (Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Organización de los Estados Americanos, 2021), https://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/Compendio%20DESCA_ESP_completo.pdf.

a la comunidad interamericana le interesa la competitividad y el crecimiento y desarrollo económico de la región.

Esta competitividad y desarrollo económico en el que participan las empresas del sector privado pueden truncarse si los **sistemas impositivos** fuesen **inadecuados** e **inequitativos** en los Estados miembros. Por tal motivo, las contribuciones confiscatorias y ruinosas son contrarias a los fines y objetivos del Sistema Interamericano de los Derechos Humanos. Así que, en cierto grado y de manera indirecta, *al sistema interamericano le preocupa que las empresas y las personas jurídicas* se desenvuelvan en un ambiente de estado de derecho en materia fiscal, promoviendo la **justicia tributaria**.

El antecedente tributario en la Corte Interamericana de Derechos Humanos

El tema de los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales abarca derechos como la alimentación, el vestido, la vivienda, la salud, trabajo decente, entre otros, que son necesarios para una vida digna. Puesto que el derecho humano al mínimo vital también abarca derechos idénticos para la subsistencia digna de la persona y su familia, se puede encuadrar a este mínimo vital dentro de los DESCAs, aunque no se establezca con ese término de manera expresa.

Claro que se puede argumentar que el derecho humano a contribuir con apego a su propia capacidad económico-contributiva y el principio de proporcionalidad tributaria son conceptos más amplios que no necesariamente se encuentran totalmente cubiertos por el concepto del mínimo vital.

Además, dentro del catálogo de derechos humanos relativos a los derechos civiles y políticos, se encuentra el derecho a la propiedad y su correlativa limitante al Estado de privar de esos bienes (salvo que medie una justa indemnización en el caso de la expropiación, por ejemplo). Por lo tanto, las contribuciones confiscatorias y ruinosas representan un injusto atentado contra el patrimonio del ser humano y contra su derecho a la propiedad privada, reconocido en la Convención Americana sobre los Derechos Humanos.

A pesar de esto, son pocos los precedentes interamericanos que contemplan algún concepto relacionado con los derechos humanos tributarios. De hecho, en los casos resueltos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos contra el Estado Mexicano versan sobre la violación de una diversidad de derechos humanos, pero ninguno de ellos respecto de los derechos humanos tributarios.

En las violaciones a derechos humanos de los diez casos contra México, podemos identificar que el caso González y otras (“Campo Algodonero”) versó sobre desaparición y muerte; el caso Radilla Pacheco sobre desaparición forzada; Fernández Ortega y otros sobre violación sexual; Rosendo Cantú y otras sobre violación sexual y tortura; Cabrera García y Montiel Flores sobre detención arbitraria, tratos crueles y degradantes; el caso García Cruz y Sánchez Silvestre sobre tortura, confesión forzada, reclusión y penas privativas de la libertad; Trueba Arciniega y otros sobre hechos violentos por militares, quema de casa, tortura y ejecución de civiles; Alvarado Espinoza y otros sobre desaparición forzada, privación de la libertad y militarización como estrategia de seguridad; Mujeres víctimas de tortura sexual en Atenco sobre tortura sexual; y el caso Digna Ochoa y familiares sobre violencia contra defensores de derechos humanos y ejecución.

Es decir, ninguno de estos casos estuvo relacionado con derechos humanos tributarios o el mínimo vital. Sin embargo, esto no implica que ciertos criterios del ámbito interamericano no puedan internalizarse al derecho doméstico para la materia tributaria.

En virtud de la reforma de junio de 2011, los contribuyentes han visto fortalecida la protección de sus derechos fundamentales previstos en los diversos instrumentos internacionales que resulten favorables en controversias contra el fisco, así como en la interpretación de la norma tributaria, incluso utilizando la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos como criterios orientadores.⁴³⁸

En el ámbito interamericano, es escasa la literatura en materia de derechos humanos tributarios. También es escasa la jurisprudencia de la Corte

⁴³⁸ Vela Peón, «Derechos humanos y tributación en México».

Interamericana de Derechos Humanos que se encuentre vinculada a temas tributarios.

Sin embargo, existe un caso sobre una violación al derecho de acceso a la justicia, el cual no se trata *per se* de derechos humanos tributarios, pero derivó de una situación tributaria de un gobernado. El caso Canto Vs. Argentina tuvo su origen con una denuncia presentada ante la Secretaría de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos el 29 de mayo de 1996. La Comisión sometió la demanda ante la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 10 de marzo de 1999. La Corte finalmente emitió la sentencia del caso el 28 de noviembre de 2002.

El señor José María Cantos reclamó reparaciones por daños que sufrió durante la década de los setenta debido a la persecución por parte del Estado Argentino contra él, su familia y su patrimonio. Personalmente litigó a lo largo de una década, solicitando el apoyo de abogados para su firma, ya que no contaba con recursos económicos para contratar la asesoría jurídica correspondiente. Sus promociones fueron desechadas por improcedencia o calificados de hechos falsos. Frente a las respuestas de la Corte Suprema de Justicia, el señor Cantos recurrió a la vía internacional del sistema interamericano.⁴³⁹

En los hechos de este caso, se advierte que en 1982 el señor Cantos y el Gobernador de la Provincia de Santiago del Estero presuntamente suscribieron un convenio donde se le indemnizaría al señor Cantos por las confiscaciones de propiedad que padeció diez años antes (1972). En 1986 el señor Cantos solicitó al Gobernador el despacho del convenio, pero existió un silencio al respecto. Por ello, el señor Cantos presentó demanda contra la Provincia Santiago del Estero y contra el Estado Argentino ese mismo año.

Posteriormente se inició una causa penal contra el señor Cantos por la presunta falta de legitimidad y falta de validez del convenio y su prescripción. El señor Cantos solicitó que la Corte Suprema de Justicia rechazara una prueba de peritaje sobre la validez del convenio. También existió un fallido acuerdo

⁴³⁹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso Canto Vs. Argentina (28 de noviembre de 2002).

transaccional y la Procuración del Tesoro entrevistó al ex procurador quien negó la autenticidad de sus firmas en los dictámenes, lo que derivó en una denuncia contra el señor Cantos en un juzgado criminal, con motivo de una supuesta falsificación y/ estafa procesal. Se le exigió una tasa judicial mínima pues el monto litigioso era indeterminado. El señor Cantos solicitó litigar sin gastos y las autoridades judiciales le negaron este beneficio.

Aunque el caso y la violación argumentada fue por una sistemática denegación de justicia por parte del Estado Argentino, es uno de los precedentes más cercanos con aspectos fiscales. Lo anterior, toda vez que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos consideró que la aplicación de la tasa judicial y los honorarios de abogados y peritos, de conformidad con los parámetros legales argentinos, constituyeron un cobro de montos exorbitantes contra el señor Cantos.

La Corte Interamericana resolvió, entre otros puntos, que el Estado Argentino debía abstenerse de cobrar, al señor Cantos, la tasa de justicia y la multa por falta de su pago oportuno. Asimismo, resolvió que se debía fijar un monto razonable los honorarios del caso. De igual forma, resuelva que se levante el embargo y las demás medidas decretadas sobre los bienes y actividades comerciales del señor Cantos.

Ese es el precedente en la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Aunque el caso no versa en sí mismo sobre derechos humanos tributarios, sino sobre la denegación de justicia, resulta claro que el derecho humano a la propiedad privada y el principio de proporcionalidad tributaria se encontraron inmiscuidos.

Algunas reflexiones sobre la protección de los derechos humanos tributarios en el ámbito interamericano

¿Podría ser declarado internacionalmente responsable el Estado Mexicano por violaciones a los derechos humanos, particularmente derechos humanos tributarios? ¿Existe la protección de los derechos humanos tributarios en el ámbito interamericano? Las respuestas a estas preguntas no son sencillas y se prestan a interpretación.

El derecho al mínimo vital, conforme a nuestro derecho constitucional mexicano, como en el derecho internacional de los derechos humanos, corresponde solamente a las personas físicas y no a las personas jurídicas.

Por lo tanto, en lo concerniente a los derechos económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA), el derecho al mínimo vital conlleva varios derechos contenidos en esta categoría como lo son: la vida digna y un nivel de vida para el individuo y su familia, la salud y el bienestar, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales.

Este catálogo de derechos económicos no resulta aplicable a las personas jurídicas. Además, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 21 reconoce el derecho a la propiedad privada y que ninguna persona puede ser privada de sus bienes salvo que medie indemnización justa, es también un fundamento para proteger a las personas de las contribuciones confiscatorias y ruinosas, aplicando a los individuos personas físicas, no en sí para personas jurídicas.

Al no aplicar estos derechos a las personas jurídicas, aquellas transgresiones a sus derechos tributarios y al principio de proporcionalidad tributaria concernientes a aquéllas (como por ejemplo las disposiciones con cantidades nominales monetarias de la Ley del Impuesto sobre la Renta en México), no son objeto del Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

A pesar de ello, esto no significa que el ámbito interamericano se encuentre totalmente ajeno e indiferente a las violaciones de derechos por parte de un Estado miembro mediante sistemas impositivos (tributarios) inadecuados e inequitativos. Como ya se señaló anteriormente, la Carta Social de las Américas contiene elementos suficientes para identificar la relevancia que el ámbito interamericano otorga al sector privado y social para el fomento a la competitividad, el crecimiento y el desarrollo económico.

Uno de los tópicos más relevantes en los DESCA precisamente es el relativo a las empresas y los derechos humanos. Aunque se admite que este tópico se encamina a aspectos como el derecho al trabajo digno, la regulación del Estado miembro a las actividades de las industrias extractivas y el derecho a un medio

ambiente sano también es cierto que el Sistema Interamericano de Derechos Humanos reconoce que las empresas contribuyen al desarrollo de la región mediante el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Si de cierta manera, *se pudiera acreditar que un sistema impositivo inadecuado e inequitativo implementado por algún Estado* miembro afecta a las personas jurídicas y empresas y, a su vez, atenta contra la competitividad, el crecimiento y desarrollo económico de la región (como el caso del sistema tributario mexicano que se niega a reconocer debidamente el efecto inflacionario en ciertas disposiciones fiscales que establecen derechos y cargas tributarias con cantidades nominales monetarias inmutables e indiferentes frente a la inflación), y que esa afectación a su vez impacta los derechos humanos de las personas físicas, entonces podría cautivar la atención del Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

Aun así, a la fecha no se ha identificado de manera expresa algún mecanismo que logre acreditar esta situación en el ámbito interamericano. Esto requiere estudio, desarrollo, ejercer la hermenéutica jurídica nacional e internacional, la elaboración de estudios, incorporar un capítulo al compendio o informes temáticos por la Relatoría Especial de los DESCA.

Contar con sistemas tributarios nacionales que no reconozcan debidamente el fenómeno económico global de la inflación (el cual por cierto es ajeno a la voluntad de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria) puede afectar gravemente la competitividad, el crecimiento y el desarrollo económico de la región.

La situación es un tanto distinta en el caso de las **personas físicas**. Este sería el caso de esas disposiciones fiscales con cantidades nominales monetarias, inmutables e indiferentes frente a la inflación, que afectan a la capacidad económico-contributiva de los gobernados, a su derecho de propiedad privada por contribuciones confiscatorias y ruinosas, e incluso, a su mínimo vital.

Si se plantea esta afectación a los derechos humanos tributarios, *en su carácter de personas físicas*, entonces ya resultaría más sencillo el camino para llamar la atención de la Comisión Interamericana de los Derechos Humanos.

Finalmente, se puede concluir que la protección de los derechos humanos tributarios en el ámbito interamericano requiere trabajos de investigación, por lo menos, de alcance exploratorio y descriptivo.

Conclusiones del Capítulo Sexto

Mediante la revisión y análisis de las diversas leyes fiscales mexicanas, tanto sustantivas así como el código adjetivo, se desprende ya sea el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos, la Ley Aduanera y la LIEPS estipulan disposiciones fiscales que contienen límites con cantidades nominales monetarias en pesos mexicanos. La constante en estas leyes consiste en que todas ellas se actualizan, de manera generalizada, mediante ordenamientos jurídicos secundarios: resolución miscelánea fiscal, reglas generales de comercio exterior o acuerdos del Ejecutivo Federal. Aun cuando el instrumento jurídico de inferior jerarquía varíe, la consecuencia es la misma: la actualización generalizada de las cantidades líquidas. Mientras que las cantidades nominales monetarias contenidas en la LISR -las cuales también se actualizan mediante miscelánea fiscal- solamente se someten a una actualización selectiva de algunas cuantas disposiciones fiscales. Esta actualización selectiva de sólo algunos montos fijos deja inmutables el resto de las cantidades líquidas mediante las que el legislador estableció derechos y obligaciones fiscales a los contribuyentes. De este estudio se concluye que la hipótesis secundaria número 4 ha sido convalidada por los resultados de la presente investigación, como se desarrolla en líneas próximas de esta tesis.

El uso de cantidades nominales monetarias en disposiciones tributarias no es exclusivo de la legislación fiscal mexicana. Derivado de la presente investigación, también se obtuvo que los legisladores ordinarios de países de América Latina, España y Estados Unidos también han estilado el uso de cantidades líquidas para configurar el presupuesto de hecho imponible tributario, cada país en su respectiva moneda. Aunque algunos de estos países sí emplean una unidad de medida actualizable, hasta el más cautelosos de los legisladores cayó en el error de petrificar disposiciones tributarias mediante cantidades nominales monetarias. Por consiguiente, la validez interna de la hipótesis principal de la presente investigación

puede sentar bases para futuras líneas de investigación que alcancen la validez externa de esta hipótesis principal en otros países.

En lo concerniente a la protección internacional de los derechos humanos tributarios en el Sistema Interamericano, se concluye que el supuesto apenas se encuentra en una etapa exploratoria durante la presente investigación. Conforme a los resultados de este trabajo investigativo, no se detectaron precedentes concisos que pudieran sustentar el supuesto de una protección internacional de derechos humanos tributarios en el ámbito Interamericano. Sin embargo, el hecho de que no se hubiese encontrado evidencia jurisprudencial suficiente para esto no significa que la protección internacional no sea viable. Como se expuso con base en la doctrina nacional e internacional, el mínimo vital, el derecho a la propiedad y al patrimonio, son bienes jurídicos tutelados por la Convención Americana de Derechos Humanos. Lo anterior, toda vez que estos derechos constituyen bienes jurídicos tutelados por los instrumentos internacionales y se encuentran directamente vinculados a la dignidad humana. Aún cuando requiera de una labor interpretativa y de hermenéutica jurídica por parte de la Comisión y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, su justiciabilidad podría radicar en voluntad política más que en técnica jurídica de su reconocimiento, como lo mencionan autores citados en el presente trabajo.

Conclusiones 6.1. Actualización de cantidades nominales en otras leyes fiscales mexicanas.

A continuación, se exponen algunas reflexiones de la actualización de cantidades nominales monetarias. Con relación a la Ley de Ingresos de la Federación, se concluye que resulta innecesaria una actualización periódica de las cantidades nominales monetarias contenidas en sus disposiciones. Lo anterior toda vez que, como ya se mencionó, cada año el legislador tiene la oportunidad de analizar la situación económica y el efecto de la inflación para expedir una Ley de Ingresos apegada a dicho fenómeno económico. La misma oportunidad tiene el Ejecutivo Federal, el cual presenta la iniciativa correspondiente ante la Cámara de Diputados.

Aunque el procedimiento de actualización de las cantidades nominales monetarias establecidas en el Código Fiscal de la Federación se realiza con base en el INPC y, por ende, al efecto inflacionario, dicha actualización se encuentra supedita a que el umbral del 10% de incremento hubiere sido rebasado. Por lo tanto, si el incremento porcentual fuere de 9%, por ejemplo, dicho procedimiento de actualización aún no procedería y las cantidades nominales monetarias establecidas en el Código se encontrarían desactualizadas a su verdadero valor real conforme al efecto inflacionario.

Como ya se mencionó, este procedimiento de actualización de cantidades del Código se reguló desde antes del nacimiento de la UMA. Por lo tanto, ahora que ya existe la UMA, resultaría mucho más conveniente, pero, sobre todo, sería mucho más justo, que las cantidades nominales monetarias establecidas en el Código Fiscal de la Federación fueren reemplazadas por su equivalente en UMA, la cual se actualiza cada ejercicio fiscal conforme al INPC atendiendo al efecto inflacionario, sin necesidad de esperar a que el umbral del 10% de incremento tenga que ser rebasado para su actualización (artículo 17-A del CFF).

Como ya se expuso, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta utilizan tanto unidades indexadas como cantidades nominales monetarias. También se ha mencionado que, a diferencia de otras leyes fiscales, la LISR y la LIVA carecen de una remisión normativa que actualice, de manera generalizada, las cantidades nominales. Aunado a ello, también se ha detectado que el legislador y el Ejecutivo Federal, han optado por actualizar, de manera selectiva y aislada, solamente algunas cantidades nominales monetarias. Esta discriminatoria omisión de actualización, perpetrada tanto por el Poder Legislativo como por el Ejecutivo, establece un sistema fiscal que impone cargas tributarias desproporcionales, tanto sustanciales como formales, y minimiza derechos a los contribuyentes y demás sujetos obligados de la LISR y de la LIVA.

El IVA, como impuesto indirecto federal, es una de las principales fuentes de ingresos de la Federación. La Ley del Impuesto al Valor Agregado no contiene una leyenda al principio de su texto que realice una remisión normativa a la miscelánea fiscal, a algún acuerdo u otro instrumento normativo expedido por el Ejecutivo

Federal para la actualización de las cantidades previstas en dicha ley. La LIVA no contiene muchas disposiciones normativas con cantidades nominales monetarias; de hecho, se destacan solamente dos. Sin embargo, resulta peculiar que esas dos cantidades nominales monetarias establecen límites máximos para disposiciones que otorgan beneficios al contribuyente, como en el caso de la opción de retención definitiva para la persona física (artículo 18-L) o la devolución del impuesto para el extranjero (artículo 31, fracción III).

Es decir, la omisión de la actualización de estas cantidades nominales monetarias no sólo no afecta a las finanzas públicas de la Federación, sino que, al representar mayores cargas tributarias (ya sean sustanciales o formales), constituyen beneficios a favor del Estado. ¿Será por eso por lo que, en este caso, ni el Poder Legislativo ni el Poder Ejecutivo han tenido el mismo esmero por actualizar dichas cantidades nominales monetarias a valor presente atendiendo el efecto inflacionario?

Concerniente a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, ésta fue expedida desde finales del año de 1980. Aunque pareciera que se trata de un solo impuesto especial, en realidad surgió como un compendio de distintos impuestos sobre productos y servicios que, antes de esa ley, se encontraban dispersos en diversos cuerpos normativos. Actualmente los impuestos indirectos como el IVA y el IEPS representan ingresos muy importantes para la Federación. Esta Ley del IEPS contiene diversas disposiciones de cuotas establecidas en cantidades nominales monetarias, por lo cual, la omisión de actualizarlas a valor presente atendiendo el efecto inflacionario representaría un enorme perjuicio contra las finanzas públicas. Es por lo que el Ejecutivo Federal ha tenido el cuidado de realizar su actualización mediante la expedición y publicación de normas secundarias, como es el caso de este Acuerdo emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 2 del Reglamento de la Ley Aduanera hace una remisión normativa al artículo 5º de la Ley Aduanera y éste a su vez hace otra remisión normativa al último párrafo del artículo 70 del CFF, el cual se refiere a la actualización de los montos de las multas y cantidades previstos en la Ley Aduanera. El artículo 70 del

CFF realiza la remisión normativa al artículo 17-A del mismo Código, el cual establece el procedimiento para la actualización de las cantidades nominales monetarias, en general, contenidas en dicho ordenamiento adjetivo.

Puesto que se trata de la materia aduanera, la Ley Aduanera no remite a algún anexo de la Resolución Miscelánea Fiscal, sino que remite a las Reglas Generales de Comercio Exterior, para las cuales efectivamente se incluye un anexo que contiene la actualización de los montos de las multas y cantidades de dicha Ley. Derivado de lo anterior, es obvio que tanto el Legislador como el Ejecutivo Federal han tomado las medidas necesarias para evitar que las cantidades nominales monetarias que representan ingresos para la Federación, como el caso de las multas de la Ley Aduanera, no se encuentren desactualizadas conforme a su valor presente en atención al efecto inflacionario.

La Ley Federal de Derechos fue publicada en el DOF desde diciembre de 1981. Después de cuatro décadas de inflación en México, resultaría absurdo que las cantidades nominales monetarias previstas en esta ley se mantuvieran inmutables ante tal efecto inflacionario. Si dichas cantidades nominales monetarias no se actualizasen periódicamente atendiendo a tal efecto económico, resultaría catastrófico a las finanzas públicas de la Federación. Esto, toda vez que el gobernado estaría pagando cuotas de derechos risibles como contraprestación por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación o por recibir servicios que presta el Estado. Para prevenir ese daño, tanto el Legislativo como el Ejecutivo han expedido las normas relativas para actualizar dichas cantidades nominales monetarias.

Del análisis realizado, se desprende que, tanto el legislador como el Ejecutivo Federal han sido sistemáticamente omisos en actualizar ciertas cantidades nominales monetarias a valor presente conforme al efecto inflacionario. Esta falta de actualización se percibe en disposiciones cuya omisión precisamente afectan a los contribuyentes y benefician al Estado. Aunado a ello, se detecta que en la actualización generalizada de las cantidades contenidas en diversas leyes se estila una remisión normativa a otros instrumentos secundarios como los anexos de la Miscelánea Fiscal o de las Reglas Generales de Comercio Exterior, o incluso

Acuerdos del Ejecutivo Federal. Esto, con base el procedimiento de actualización previsto en el artículo 17-A del CFF, cuyo surgimiento fue previo al nacimiento jurídico de la UMA.

Por lo tanto, se recomienda al legislador que realiza las reformas a las leyes fiscales que permitan reemplazar las cantidades nominales monetarias por la UMA, lo cual además de ser proporcional y justo, ahorraría la expedición de normas secundarias para actualizarlas. Entretanto, los contribuyentes y demás sujetos obligados que experimentan transgresiones a sus derechos por disposiciones fiscales con cantidades nominales monetarias desproporcionales y no actualizadas a valor presente conforme a la inflación, pueden buscar la protección de sus derechos a través del juicio de amparo, en vía indirecta, contra normas heteroaplicativas.

Conclusiones 6.2. Actualización de cantidades nominales en otros países.

Respecto de la actualización de cantidades nominales monetarias en otros países, se advierte lo siguiente. En la normativa tributaria de los países estudiados, el uso de cantidades nominales monetarias en sus disposiciones fiscales varía según el país. Algunos países han sido cuidadosos al evitar el uso de cantidades nominales monetarias en su legislación tributaria del ISR (como el caso de Perú), mientras que otros países han abusado del uso de esas cantidades líquidas en sus leyes, incluso más que México (como el caso de España).

Como se ha determinado, en el caso mexicano la actualización periódica de las cantidades nominales monetarias es discriminatoria. Mientras que varias leyes fiscales mexicanas realizan una actualización generalizada de sus cantidades líquidas -a través de una remisión legislativa (remisión normativa) a otros ordenamientos jurídicos secundarios- un par de leyes como la LISR solamente actualiza algunas cantidades líquidas de manera selectiva (no generalizada). Por tal motivo, la investigación de derecho comparado se enfocó en corroborar si las leyes

que regulan el ISR en otros países realizaban una actualización generalizada de sus cantidades líquidas. Para esta corroboración, primeramente resultaba necesario identificar si esas leyes tributarias contienen disposiciones con cantidades nominales monetarias.

Los países seleccionados para el estudio de derecho comparado atienden a dos características. La primera característica consiste en que estos países sostienen una relación comercial con México. Toda vez que México es de los países con más tratados internacionales celebrados, esto no delimita la selección. La segunda característica consistió en su ubicación: uno de América del Norte, diversos de América Latina y uno de Europa. Al delimitar la primera característica con la segunda, se procuró que los países de esos continentes tuvieran una significativa relación comercial con México. México pertenece geográficamente a América del Norte, por lo que los países restantes son Estados Unidos y Canadá. De esos dos, Estados Unidos además de ser nuestro país vecino es nuestro principal socio comercial. Debido a esto, se seleccionó a Estados Unidos para el estudio de derecho comparado. Además de ser parte de América del Norte, México también forma parte de la región de América Latina y guarda una importante relación comercial con varios países de esta región. Por lo tanto, se seleccionaron los países de Perú, Colombia y Argentina. Cabe señalar que la economía argentina ha atravesado un escenario adverso, pero el intercambio jurídico entre México y este país es valioso. En lo concerniente a la selección del país europeo, se seleccionó a España, no sólo por la relación comercial, sino por la histórica y aun vigente influencia española en la legislación mexicana. Una vez explicada la valía de los países seleccionados para el estudio de derecho comparado en esta investigación, se procede a explorar las conclusiones del estudio.

En cuanto al mecanismo de actualización periódica de esas cantidades nominales monetarias, salvo el caso de Estados Unidos de América, no se advierte una remisión legislativa o remisión normativo hacia ordenamientos jurídicos secundarios mediante los que se actualicen las cantidades líquidas de manera generalizada, como sí sucede en el caso de México (con algunas excepciones como la LISR mexicana).

El caso de España es el más grave. La Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en España contiene demasiadas normas fiscales que establecen límites para derechos y cargas tributarios con cantidades nominales monetarias (en euros). El caso de España es más grave que el de México. Para el caso español, sería recomendable que sustituyan las cantidades líquidas en sus disposiciones por una unidad de medida actualizable periódicamente conforme a la inflación. Cabe destacar que la Constitución Española reconoce el principio de proporcionalidad tributaria a través del derecho a contribuir al gasto público en atención a la capacidad económica de cada persona. Sin embargo, si los montos fijos en euros no se actualizan periódicamente conforme a la inflación, entonces ese derecho y ese principio tributario constitucionalmente consagrado está siendo violentado por el sistema tributario español.

En el caso de Perú, su Constitución también consagra el derecho de respeto a la capacidad contributiva al mandar el principio de no confiscatoriedad de las contribuciones. En su ley del ISR peruano, se reconoce que este país ha sido muy cuidadoso en utilizar una unidad de medida actualizable denominada Unidad Impositiva Tributaria (UIT), en lugar de cantidades nominales monetarias. El hecho de que la legislación tributaria peruana emplee esta unidad de medida actualizable representa un avance normativo y económico que previene que se transgredan los principios de proporcionalidad tributaria y de capacidad contributiva mediante la petrificación de cantidades líquidas en establecimiento de derechos y obligaciones fiscales. Sin embargo, al momento de establecer los límites para tributar bajo un régimen fiscal preferencial, el legislador peruano sí cometió el error de fijar la cantidad nominal monetaria (en soles peruanos). Esto significa que en medida que transcurra el tiempo y la inflación aumente, cada vez serán menos los contribuyentes que puedan continuar tributando bajo ese régimen, sin mayor motivo que el efecto inflacionario sobre la moneda peruana. Algunos fiscalistas e incluso criterios de la Corte mexicana han resuelto que, al tratarse de regímenes preferenciales y beneficios gratuitos otorgados por el legislador, esto no constituye una violación, visión que no se comparte por este investigador porque entonces se estaría solapando por el Estado una simulación y engaño legislativo en perjuicio del

gobernado (debido a la inflación) mediante el ejercicio de la potestad tributaria. Salvo esa disposición del régimen preferencial en la ley peruana, el resto del ordenamiento emplea la referida Unidad Impositiva Tributaria, lo que se considera una práctica legislativa y fiscal muy positiva para los derechos de los contribuyentes.

En el caso de Colombia, su Constitución no consagra expresamente el principio de proporcionalidad tributaria o de capacidad contributiva como se hace en las constituciones de otros países. Sin embargo, ciertos preceptos constitucionales sí consagran que las contribuciones para financiar el gasto público deberán ser equitativas y justas, además de que se prohíbe la confiscación. En virtud de que las contribuciones confiscatorias trastocan el principio de capacidad contributiva y la justicia tributaria comprende el principio de proporcionalidad tributaria, se deduce que la Constitución Colombiana sí protege el derecho humano de contribuir al gasto público con apego a la capacidad económico-contributiva de cada persona. En cuanto al uso de cantidades nominales monetarias en la Ley del Impuesto sobre la Renta colombiana, se destaca lo siguiente. El aspecto positivo se deriva del uso de una unidad de medida actualizable denominada Unidad de Valor Tributario (UVT). El aspecto negativo se debe a que, a pesar del uso de esta unidad UVT, la ley colombiana también contiene diversas disposiciones que establecen derechos y cargas tributarios mediante el uso de límites con cantidades nominales monetarias (en pesos colombianos). Es decir, el caso colombiano es similar al caso mexicano, donde la legislación usa indistintamente la unidad de medida actualizable y las cantidades líquidas.

En lo que respecta al caso de Argentina, su Constitución sí consagra expresamente el principio de proporcionalidad tributaria al establecer que las contribuciones deberán imponerse de manera equitativa y proporcional por su Congreso General. Lamentablemente, en lo concerniente al uso de cantidades nominales monetarias, la Ley del Impuesto a las Ganancias en Argentina sí estipula diversas disposiciones fiscales que utilizan límites expresados en cantidades líquidas (en pesos argentinos). Estas disposiciones constriñen desproporcionadamente los derechos y cargas tributarios, si dichas cantidades

nominales monetarias no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario.

Finalmente en el caso de Estados Unidos de América, se debe realizar un ejercicio de hermenéutica jurídica para deducir que la Constitución Estadounidense efectivamente consagra el principio de proporcionalidad tributaria. Lo anterior en virtud de que la Sección Décima del Artículo 1 del Bill of Rights prohíbe que se establezcan impuestos sin que estos sean proporcionales al censo o recuento previamente ordenado. Se debe aclarar que en el sistema jurídico estadounidense, las disposiciones que regulan el Impuesto sobre la Renta se encuentran en lo que coloquialmente se llama Tax Code (Código de Impuestos o Código Fiscal). Sin embargo, este Tax Code en realidad forma parte de un más amplio US Code (Código de Estados Unidos); por lo que no constituye un ordenamiento jurídico aparte. Ahora bien, en lo que concierne al uso de las cantidades nominales monetarias, cabe señalar que las normas del Impuesto sobre la Renta estadounidense (Internal Revenue Tax) contiene una diversidad de disposiciones que establecen derechos y obligaciones fiscales mediante límites con cantidades nominales monetarias (en dólares americanos). Sin embargo, a través del texto normativo de este Título 26 (del US Code) constantemente se emplean remisiones normativas para actualización de esas cantidades líquidas con base en el índice de precios al consumidor que a su vez atiende al efecto inflacionario. Esto resulta parecido al Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que en México se utiliza para medir el efecto inflacionario en los principales bienes y servicios. Por lo tanto, se infiere que el sistema jurídico tributario estadounidense reconoce el efecto inflacionario. Sin embargo, también se advierte que el uso de cantidades líquidas (en dólares americanos) resulta impráctico y sería recomendable que en su lugar se emplease una unidad de medida actualizable que evite tanta remisión normativa por parte del US Tax Code.

Conclusiones 6.3. La protección de los derechos humanos tributarios en el ámbito interamericano.

Los derechos humanos tributarios se encuentran reconocidos en los instrumentos internacionales. Desde luego, es difícil encontrarlos con esa denominación exacta de 'derechos humanos tributarios' pero se pueden identificar aquellos bienes jurídicos tutelados que se encuentran estrechamente relacionados con ellos. En los instrumentos internacionales referidos se pueden identificar conceptos tan fundamentales como la vida digna, que requiere el mínimo vital, como el derecho humano a la propiedad y los DESCAs, hasta metas y aspiraciones más complejas de los Estado Parte como el desarrollo económico de las naciones, la justicia social, políticas económicas para la competitividad y el rol de las empresas.

También resulta necesario reconocer, en el ámbito interamericano, la falta de un amplio acervo jurídico internacional sobre derechos humanos tributarios. Resultaría deseable que la Comisión IDH realizara estudios profundos en el tema, y tal vez en algún futuro próximo alguna relatoría en la materia. Para eso, sería importante que la doctrina de la jurisprudencia emitida por la Corte IDH estableciera precedentes enfocados a los derechos humanos tributarios. Sin embargo, para que la Corte IDH pueda conocer este tipo de casos, la Comisión IDH tendría que impulsar lo propio. Si los gobernados de los Estados Parte no conciben al Sistema Interamericano como esa estructura internacional que pueda velar por la protección de los derechos humanos tributarios, o al menos competente para señalar Internacionalmente Responsable a un Estado Parte que sistemáticamente viola sus derechos humanos tributarios, entonces difícilmente podrá desarrollarse doctrina o estudios en la materia.

Desarrollar los estudios, la investigación y la doctrina interamericana en materia de derechos humanos tributarios son acciones esenciales para trascender hacia su protección internacional. Por su parte, Aguado Romero y Vázquez Avedillo puntualizan que "en el proceso creativo de un esquema protector de los derechos humanos, no basta con definirlos pues hacer sólo esto los deja en un estado vulnerable e impide su plena realización."⁴⁴⁰ Y si bien es cierto que definir los

⁴⁴⁰ Aguado Romero y Vázquez Avedillo, *Derechos humanos hoy*, p. 176.

derechos humanos tributarios resulta insuficiente para su protección, también lo es que se requiere un punto de partida para ese sendero.

Además, se suscita el problema de la coercitividad o del carácter vinculante de las sentencias de la Corte IDH. Como destacan los citados coautores, la coercitividad para el cumplimiento de las resoluciones internacionales se complica debido a la soberanía de cada Estado y se espera que éstos implementen la postura preventiva conducente para evitar que los derechos humanos sean violados.⁴⁴¹ Es decir, aun con jurisprudencia interamericana a favor de los derechos humanos tributarios, los ciudadanos continuarían a merced de las instituciones del Estado Mexicano.

⁴⁴¹ *Ídem.*

CONCLUSIONES GENERALES

A través del capitulado de este trabajo, se han formulado diversas conclusiones. Cada uno de los temas contenidos en los capítulos de la presente investigación cierra con sus respectivas deducciones. De manera conjunta, estas conclusiones parciales por tema clausuran cada capítulo para dar paso al abordaje del siguiente. Y aunque algunos aspectos de estas inferencias pueden coincidir, cada una de ellas se aproxima desde la temática correspondiente al capítulo respectivo. De hecho, la coincidencia de estos aspectos demuestra la congruencia entre ellos, lo que abona al cuerpo integral de la presente investigación.

Conclusiones sobre el método de la investigación

El diseño metodológico de esta tesis doctoral parte de un enfoque cualitativo que permitió que las hipótesis secundarias se perfeccionaran en la medida en que se recopilaban y analizaban más datos. Al optarse por un enfoque cualitativo en lugar de uno cuantitativo, se descartó la selección de muestras y de técnicas de investigación como la encuesta. En su lugar, la unidad de análisis en realidad abarca un universo que consiste en la delimitación de territorio mexicano, toda vez que la LISR es federal y sus disposiciones impactan a los contribuyentes de todo el país que perciban ingresos (incluso aquellos extranjeros sin residencia en el territorio nacional cuya su fuente de ingresos proviene de México). La delimitación temporal inició con los trabajos previos a la entrada en vigor de la LISR en 2014, que abarcan aspectos del 2013. Esta delimitación temporal del trabajo se fijó a la fecha de corte de la presente investigación que había sido originalmente planteada para 2023, pero para efectos de cerrar la década con el INPC de enero de 2024 se extendió un poco más.

En cuanto a la clasificación de las hipótesis, inicialmente se determinó que las hipótesis secundarias primera y segunda son correlacionales, la tercera hipótesis secundaria es causal y la cuarta hipótesis secundaria es de diferencia de grupo. Al respecto, se concluye la confirmación de que la cuarta hipótesis secundaria es de diferencia de grupo y que la tercera hipótesis secundaria es causal. Sin embargo, de los resultados obtenidos de la presente investigación no se puede concluir la confirmación de que las hipótesis secundarias primera y segunda

sean hipótesis correlacionales. Lo anterior se debe a que los resultados obtenidos revelaron que estas hipótesis secundarias (primera y segunda) no son correlacionales sino que son causales. La motivación para esta recategorización se desarrolla en el apartado de Los objetivos, las preguntas e hipótesis contenido en estas conclusiones generales.

En lo que respecta a la hipótesis principal, al cierre de esta investigación se concluye la confirmación de su naturaleza causal. Los detalles de esta corroboración se contienen en el apartado de Los objetivos, las preguntas e hipótesis de estas conclusiones generales.

Del trabajo realizado en la presente tesis, también se confirma que el método analítico-sintético, junto a una labor de hermenéutica jurídica fueron los idóneos para esta investigación. En este trabajo se realizó un profundo estudio de las leyes fiscales federales, leyes administrativas y en materia de transparencia, reglamentos de leyes, reglas generales de carácter administrativo como resolución miscelánea fiscal, reglas generales de comercio exterior, acuerdos expedidos por el Ejecutivo Federal entre otros ordenamientos. Aunado a lo anterior, también se analizó el contenido de leyes tributarias de derecho comparado en Estados Unidos de América, España y América Latina. Simultáneamente se llevó a cabo un amplio estudio de doctrina de académicos así como doctrina jurisprudencial, no sólo de la SCJN mexicana, sino de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, junto a una serie de instrumentos de carácter internacional. Todo esto implicó una labor de hermenéutica jurídica intensa.

Adicionalmente, se realizó una aproximación de campo y conocimiento empírico mediante operaciones matemáticas y de contabilidad fiscal para obtener el factor de actualización con base en herramientas macroeconómicas como el INPC que referencia el efecto inflacionario. Asimismo, se realizó una investigación de campo mediante solicitudes de transparencia con las que se requirió el acceso a información pública de diversos sujetos obligados involucrados en el proceso legislativo, en defensa de derechos de contribuyentes o impartición de justicia fiscal. Esta aproximación de campo se complementó con la técnica de investigación de la entrevista semiestructurada a experto en materia fiscal. Para todo lo anterior, se

requirió del proceso analítico para posteriormente proceder a la formulación de conclusiones mediante el proceso sintético. Por estos motivos, se concluye que el método analítico-sintético resultó idóneo para la presente investigación.

Conclusiones sobre los objetivos, las preguntas e hipótesis de la investigación

El cumplimiento de los objetivos central y específicos

Al cierre de la presente tesis, se concluye que los objetivos, tanto el objetivo central como los objetivos específicos, fueron cumplidos a cabalidad.

El objetivo específico 1 sí se cumplió totalmente. Esto, toda vez que se llevó a cabo la examinación del efecto que han generado los costos de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de la LISR vigente en México. Los resultados de esta examinación se encuentran en diversos segmentos de este documento, pero se pueden ubicar particularmente los principales aspectos clave en los apartados 4.1, 4.2, y 5.1 del presente trabajo, junto a sus respectivas conclusiones de cada capítulo.

El objetivo específico 2 sí se cumplió totalmente. Lo anterior, puesto que se realizó la descripción del impacto ocasionado por las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Los resultados de esta examinación se encuentran en diversos segmentos de este documento, pero se pueden ubicar particularmente los principales aspectos clave en los apartados 2.2, 4.3 y 5.3 del presente trabajo, junto a sus respectivas conclusiones de cada capítulo.

El objetivo específico 3 sí se cumplió totalmente. Se asevera así ya que se analizó la relación entre las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, con los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Los resultados de esta examinación se encuentran en diversos segmentos de este documento, pero se pueden ubicar particularmente los principales aspectos clave en los apartados

2.1, 2.2, 4.3, 4.4 y 5.4 del presente trabajo, junto a sus respectivas conclusiones de cada capítulo.

El objetivo específico 4 sí se cumplió totalmente. Esto se concreta ya que se efectuó el estudio comparativo de la forma de actualización de las cantidades nominales monetarias de las disposiciones de la LISR con la forma de actualización de diversos ordenamientos tributarios. Los resultados de esta examinación se encuentran en diversos segmentos de este documento, pero se pueden ubicar particularmente los principales aspectos clave en los apartados 6.1, 6.2 y 6.3 del presente trabajo, junto a sus respectivas conclusiones de cada capítulo.

El cumplimiento de estos objetivos específicos consecuentemente conlleva al cumplimiento del objetivo central. Esto, toda vez que el logro de este último configuró con el cumplimiento de los primeros. En conclusión, sí se cumplió totalmente con el objetivo central de esta investigación con el análisis de la afectación a los derechos humanos de los contribuyentes que ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México al establecer cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real.

La validez de las hipótesis principal y secundarias

Con el cierre de este trabajo también se obtuvieron las respuestas a las preguntas de esta tesis, tanto la pregunta principal como las preguntas secundarias. Correlativamente, también se validaron las hipótesis de la investigación, tanto la hipótesis principal como las hipótesis secundarias. Es decir, se validó la hipótesis alternativa y se descartó la hipótesis nula. Con la validez de estas hipótesis se responden las preguntas de la investigación de la siguiente manera:

La pregunta secundaria 1 *¿Qué efecto han generado los costos de la inflación sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México?* se responde con la validez de la hipótesis secundaria 1: *Los costos de la inflación han generado un efecto decrementador sobre el valor real de las cantidades nominales monetarias desactualizadas de las disposiciones de la LISR vigente en México.*

Cabe destacar que en el protocolo de investigación inicial se consideró que ésta era una hipótesis correlacional. Sin embargo, al cierre del presente trabajo se concluye que esta hipótesis es de carácter correlacional, toda vez que se ha demostrado que es una hipótesis causal. Esto se explica así puesto que la relación que existe entre los costos de la inflación y el efecto decrementador sobre el valor real de las cantidades nominales no se trata meramente de una correlación donde se detecta que ambas variables coinciden. Más allá de coincidir, los resultados de la presente investigación revelan que los costos de la inflación influyen de manera determinante al grado de convertirse en la causa del efecto decrementador que padecen las cantidades nominales monetarias de las disposiciones fiscales de la LISR. Debido a lo anterior, se concluye que la hipótesis 1 no es una hipótesis correlacional, sino que se trata de una hipótesis causal.

La pregunta secundaria 2 *¿Qué impacto ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria?* se responde con la validez de la hipótesis secundaria 2: *Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, ocasionan un impacto desproporcional sobre las cargas tributarias sustanciales y formales de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.*

Cabe destacar que en el protocolo de investigación inicial se consideró que ésta era una hipótesis correlacional. Sin embargo, al cierre del presente trabajo se concluye que esta hipótesis es de carácter correlacional, toda vez que se ha demostrado que es una hipótesis causal. Esto se explica así puesto que la relación que existe entre las disposiciones fiscales de la LISR mexicana con límites expresados en cantidades nominales monetarias estudiadas en el presente trabajo y el impacto desproporcionado que se ocasiona sobre las cargas y los derechos fiscales de los contribuyentes no se trata meramente de una correlación donde se detecta que ambas variables coinciden. Más allá de coincidir, los resultados de la presente investigación revelan que esas disposiciones de la LISR con cantidades líquidas influyen de manera determinante al grado de convertirse en la causa del

impacto desproporcional sobre las cargas y derechos tributarios del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Debido a lo anterior, se concluye que la hipótesis 2 no es una hipótesis correlacional, sino que se trata de una hipótesis causal.

La pregunta secundaria 3 *¿Cómo se relacionan las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, con los derechos humanos de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria?* se responde con la validez de la hipótesis secundaria 3: *Las disposiciones de la LISR vigente en México con cantidades nominales monetarias, desactualizadas a valor real, mantiene una relación violatoria del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva.* Se concluye la confirmación de que las disposiciones de la LISR vigente en México son la causa de la violación del derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva, también es causa de la violación al derecho humano a la propiedad, al patrimonio y, en ciertos supuestos, es causa de la violación del derecho humano al mínimo vital.

La pregunta secundaria 4 *¿Cómo difiere la forma de actualización de las cantidades nominales monetarias de la LISR de la forma de actualización de estas cantidades en disposiciones de ordenamientos tributarios diversos?* se responde con la validez de la hipótesis secundaria 4: *La forma de actualización periódica de las cantidades nominales monetarias de la LISR se diferencia de forma de las disposiciones de ordenamientos tributarios diversos, puesto que la actualización de la primera opera de manera selectiva mientras que la forma en las otras opera de manera generalizada.* Se concluye la confirmación de que existe un trato diferenciado entre la actualización selectiva y discriminada de las cantidades líquidas previstas en la LISR y la actualización generalizada de las cantidades líquidas previstas en otras leyes fiscales mexicanas. Por ello, se confirma que esta hipótesis comparativa y de contraste es una hipótesis de diferencia de grupo.

Una vez que se validaron las hipótesis secundarias y se respondieron las correspondientes preguntas secundarias, se procede a la respuesta de la pregunta principal de esta investigación: *¿Qué afectación a los derechos humanos de los contribuyentes ocasionan las disposiciones de la LISR vigente en México al*

establecer cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real? Ésta se responde con la validez de la hipótesis principal: Las disposiciones de la LISR vigente en México, con cantidades nominales monetarias desactualizadas a valor real, ocasionan una violación al derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Se concluye la confirmación que las disposiciones de la LISR mexicana que establecen cargas y derechos tributarios mediante límites expresados con cantidades líquidas que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación ocasionan una violación a los derechos humanos tributarios de los gobernados, entre ellos: el derecho humano a contribuir con apego a la propia capacidad económico-contributiva.

Para profundizar en estas conclusiones, se exponen los siguientes argumentos.

Determinar un catálogo de derechos humanos tributarios no es una tarea fácil, y debido a la progresividad de éstos. Debido a los cambios constantes de la sociedad y a su evolución, indicar los derechos humanos tributarios de manera limitativa sería riesgoso; pero esto no impide que se señalen algunos de manera enunciativa. Algunos derechos humanos tributarios resultan obvios, como el derecho a la propiedad o también identificado como el derecho al patrimonio. Sin embargo, existen otros que requieren (ante la ausencia de una positivización expresa en el marco normativo,) de la hermenéutica jurídica para identificarlos: como el derecho al mínimo vital (como parte del derecho humano a una vida digna) y las prestaciones y derechos económicos que ese mínimo vital conlleva.

Otros derechos humanos tributarios, al desprenderse de principios constitucionales, exigen una labor interpretativa adicional para evidenciar su naturaleza, como el derecho humano a contribuir al gasto público con apego a su propia capacidad económico-contributiva. Este último vinculado con el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Incluso existen otros derechos humanos tributarios que a simple vista no lo son; pero debido a la interdependencia entre los derechos humanos, su conexión es mucho más estrecha y urgente en materia tributaria que en otras ramas

del derecho. En este supuesto se encuentre el derecho humano de acceso a la información pública. Especialmente cuando la materia fiscal implica diversos aspectos como la disciplina fiscal, el equilibrio presupuestal, la recaudación fiscal, los fines extrafiscales y la rectoría económica del Estado. El derecho de acceso a la información pública se convierte en una herramienta previa para la rendición de cuenta, la que a su vez que puede tornar en un presupuesto para el reclamo ciudadano que altere el rumbo de la política económica fiscal de una nación.

Por otra parte, el principio de proporcionalidad tributaria debe velar por el derecho de los sujetos a contribuir al gasto público con apego a su capacidad económico-contributiva. La capacidad contributiva del sujeto pasivo debe determinarse a partir del remanente obtenido una vez que se ha reservado el mínimo vital de la capacidad económica inicial del contribuyente. El mínimo vital es un derecho humano que corresponde exclusivamente a las personas físicas, no a las personas jurídicas. Esto no implica que las personas morales no tengan el derecho a contribuir con apego a su capacidad contributiva. El legislador, en el ejercicio de su potestad tributaria, tiene la obligación de establecer contribuciones y las obligaciones correlativas a estas atendiendo al principio de proporcionalidad tributaria.

En el sistema tributario mexicano, existen ordenamientos jurídicos para los que el Estado ha velado por actualizar periódicamente y de manera generalizada sus montos fijos. Sin embargo, este no es el caso para las cantidades nominales monetarias previstas en la LISR, para la que solamente se actualizan de manera selectiva algunas de sus cantidades fijas. A pesar de que la LISR sí reconoce el efecto inflacionario, el factor de actualización para algunas de sus disposiciones aplica solamente hasta que la inflación haya superado un 10% desde su última actualización. Esto desconoce la actualización necesaria en el tiempo intermedio además de que excluye a diversos supuestos normativos que también establecen cantidades nominales monetarias inmutables ante la inflación.

Las disposiciones fiscales selectas para el presente estudio contienen montos fijos cuyo valor real se encuentra gravemente desactualizado en perjuicio del sujeto pasivo. El factor de actualización revela que la inflación desde enero 2014

(cuando entró en vigor la actual LISR) hasta enero de 2023 ha incrementado el valor presente hasta más de 50%, lo cual conlleva a que se establezcan cargas y derechos tributarios con base en una manifestación de riqueza ficticia e injusta para el contribuyente.

Esta transgresión contra el principio de proporcionalidad tributaria y razonabilidad legislativa se debe al impacto en la capacidad contributiva para el cumplimiento de cargas tributarias sustanciales (el pago del impuesto) como formales (cargas administrativas). Esto se evidencia particularmente en los supuestos de las deducciones estructurales cuyas limitantes impiden la deducción que injustamente incrementa la base gravable del ISR.

En el caso de las deducciones no estructurales también se genera una afectación por las distorsiones económicas experimentadas por las cantidades fijas que las determinan. A pesar de que la SCJN ha resuelto que las deducciones no estructurales son beneficios fiscales otorgados de manera graciosa por el legislador que no impactan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, el hecho de que se establezcan utilizando cantidades fijas merma la eficacia de estos mecanismos para los fines fiscales o extrafiscales procurados.

Esto conlleva a que el fenómeno de la inflación pueda ser aprovechado por los gobiernos como un instrumento confiscatorio en perjuicio de sus gobernados. El Estado, a través de su actividad legislativa, impone cargas tributarias basadas en cantidades nominales monetarias desactualizadas conforme a la inflación. Así, se impacta la capacidad económico-contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Esto implica una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

Por esto, debe realizarse una labor interpretativa, a través de la hermenéutica jurídica, para que las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales eleven el principio de proporcionalidad tributaria previsto en nuestra Carta Magna a rango de derecho humano. Se concluye que las disposiciones fiscales que imponen cargas tributarias empleando cantidades nominales monetarias, desactualizadas conforme a la inflación, violan el derecho humano a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva.

Una alternativa de solución sería reformar aquellas disposiciones de la LISR que contienen cantidades fijas para que se expresen en cantidades indexadas, con su equivalente al valor de la UMA, conforme a la fecha en que dichas disposiciones entraron en vigor. Esto impediría la transgresión que se ha cometido desde que el legislador tributario estableció obligaciones fiscales en cantidades nominales monetarias inmutables ante el efecto de la inflación.

Entretanto, el sujeto obligado de la relación jurídico-tributaria puede impugnar estas disposiciones fiscales, expresadas en cantidades nominales monetarias de la LISR vigente, a través del juicio de amparo indirecto contra normas heteroaplicativas. Puesto que el ISR es un impuesto autodeterminativo, se recalca la importancia de que el quejoso identifique oportunamente el primer acto de aplicación para reconocer el momento a partir del cual empieza a correr el plazo para presentar su demanda de amparo.

Cuando el legislador ordinario realiza su labor de crear normas o modificar las ya existentes debe observar los principios genéricos y los principios específicos de la materia que pretende legislar. Como ya se expuso por Burgoa Toledo, en esto consiste la libertad legislativa y su discrecionalidad, o como el autor la llama, la libertad configurativa del legislador. Es decir, al implementar sus políticas de actuación, el legislador ordinario ejerce su poder constitutivo de legislar en materia fiscal sobre los derechos y obligaciones tributarios de los gobernados.

Si el legislador ordinario pretende establecer esos derechos y cargas fiscales mediante ciertos límites cuantificados, debe velar que esos límites se actualicen periódicamente conforme al efecto inflacionario. De no hacerlo, esos límites no serían acordes a la realidad presente y resultarían desproporcionales. Esta desproporcionalidad en los derechos y obligaciones fiscales en perjuicio del gobernado transgrediría el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la Constitución Federal. Al tratarse de un principio tributario mandato en la Constitución, el legislador no tiene poder decisonal sobre sus efectos (poder que solamente tiene el poder constituyente).

En ese orden de ideas, el legislador ordinario al ejercer su libertad configurativa cuando crea normas o modifica las existentes, debe apegarse a los

principios constitucionales. En materia fiscal, por ejemplo, los principios tributarios mandatos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, deben ser observados por el legislador ordinario al momento de producir las normas, independientemente si estas son normas que establecen derechos y cargas tributarios de carácter sustantivo o son de carácter adjetivo (procedimentales) o formales. Ya lo manifestaba Hernández Monrreal:

A su vez, los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no sólo tienen operatividad en las obligaciones sustantivas sino también en las adjetivas, accesorias y en deberes formales, siempre que éstos nazcan como consecuencia de la potestad tributaria y dichas obligaciones incidan en la determinación de otra obligación sustantiva de pago.⁴⁴²

Entonces, la garantía del principio de proporcionalidad tributaria se extiende también a normas que establecen derechos y obligaciones fiscales de carácter meramente formal (como la presentación de declaraciones u otras cargas administrativas) y no solamente de fondo (como el pago del impuesto).

Tras un exhaustivo estudio de los derecho humanos que se ven violentados por las disposiciones fiscales de la LISR que establecen derechos y cargas tributarios mediante límites con cantidades nominales monetarias, es inevitable contemplar cuál sería el costo, ya no para resarcir a los contribuyentes por el pago de lo indebido por este impuesto ruinoso, sino el costo en las finanzas públicas durante los ejercicios fiscales (posteriores a una posible reforma legal que pudiera o no concretarse) para corregir el ISR en un impuesto constitucional y acorde al Estado de derecho.

Si no se concretase la reforma a la LISR, el gobernado todavía podría recurrir al juicio de amparo indirecto, en el que los operadores jurídicos probablemente también consideren el costo que sufrirá el Fisco Federal con la emisión de las sentencias del Poder Judicial de la Federación. Sin duda, la operación jurídica no

⁴⁴² *El presupuesto de hecho imponible y la base medible: análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*, Primera edición (México, D.F.: Thomson Reuters : Dofiscal, 2017), p. 128.

se limita a cuestiones meramente técnico-jurídicas, sino también a elementos políticos y morales. Por eso Dworkin afirmaba que los jueces toman decisiones políticas al resolver en sus sentencias. Todos los derechos tienen un costo. Stephen Holmes y Cass R. Sunstein en su famoso libro *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*, precisamente abordan el gran desafío que representa al juzgador resolver cuando los derechos tienen su respectivo costo y pretenden estimular una política pública:

Sin embargo, los problemas que plantea son innumerables. Para empezar, la conciencia de los costos en el campo de la exigibilidad de los derechos representa un serio desafío al poder judicial, justamente porque obliga a prestar atención a una gran variedad de demandas rivales contra el erario público, mientras que los jueces necesariamente están preocupados por una controversia en particular, definida en términos concisos.⁴⁴³

Es verdad, existe un costo de los derechos. Ya sean derechos en materia de educación, salud, vivienda o bienestar social, seguridad pública o cualquier otro, todos implican un costo para el Estado y su población. Sin embargo, a diferencia del costo de los derechos a cubrir con políticas públicas en materia de salud, seguridad o educación, por ejemplo, el costo del derecho humano a contribuir con apego a la propia capacidad económico-contributiva de cada persona se trata de un costo que nunca se debió haber generado desde un principio. Es decir, se debe tener en cuenta que impedir al Estado que cobre un impuesto ruinoso para garantizar los derechos humanos tributarios es una política fiscal obligada. Esto, toda vez que si el Estado debe cesar la recaudación de impuestos ruinosos, se debe a que el fisco nunca debió haber percibido esos ingresos, ya que provenían de un pago de lo indebido, de una contribución confiscatoria.

Esto es algo que los operadores jurídicos deben considerar antes de darle demasiado peso a la afectación de las finanzas públicas como argumento para resolver en contra del gobernado, como lo ha resuelto en otros asuntos. La

⁴⁴³ Stephen Holmes, Cass R. Sunstein, y Stella Mastrangelo, *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos* (Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015).

convalidación por la Corte de normas tributarias confiscatorias implica solamente complicidad que se traduce en la violación de derechos humanos y la vulneración del Estado de derecho. Garantizar el derecho al patrimonio, el derecho a la propiedad privada, en contra de impuestos ruinosos sí tiene un costo en la reducción recaudatoria para las finanzas públicas. Pero mantener la recaudación mediante estas contribuciones confiscatorias eventualmente tiene un costo mayor porque merma la capacidad económico-contributiva de aquel ciudadano que contribuye al gasto público.

Conclusiones sobre los tópicos subyacentes de la investigación

Durante la presente investigación se abordaron algunos tópicos que de cierta manera confluyen con el análisis del tema central de la tesis. Estos son tópicos sujetos a un debate independiente de la tesis pero que no resultan ajenos al objeto de estudio de esta investigación. Son aspectos que forman parte del marco de este trabajo, sin embargo, su resolución requiere de factores externos. Sin embargo, vale la pena enunciarlos puesto que bien podría constituir líneas de investigaciones futuras que actualmente quedan pendientes.

La aproximación epistemológica: iusnaturalismo y iuspositivismo

El primero de los tópicos subyacentes se refiere al debate entre la aproximación iusnaturalista y la iuspositivista. Como se advirtió desde el principio de esta investigación, lejos de ser posturas antagónicas (como algunos lo podrían señalar) el desarrollo de estos posicionamientos iusfilosóficos enriquece la discusión epistemológica y la ciencia del derecho en general. De los apartados y capitulado de la tesis doctoral se desprende esa complementariedad que se experimenta entre ambas escuelas del pensamiento.

Si bien, la decantación del investigador se vierte hacia los derechos humanos desde el iusnaturalismo, fueron varios aspectos argumentos y estudios realizados a los fundamentos constitucionales, a la positivización de principios y derechos tributarios que eventualmente desembocan en la potestad tributaria del Estado, la potestad decisional, la potestad constitutiva y el diseño del presupuesto de hecho

imponible. En materia fiscal, ambas aproximaciones epistemológicas continuarán abonando cada una desde su posición.

Las teorías políticas: Estado constitucional de derecho y Estado democrático de derecho

La discusión entre Constitución y Democracia es previo al tema central de esta tesis y continuará incluso después de que este último se llegue a resolver. Los candados constitucionales a la democracia para prevenir que ésta perjudique los derechos básicos, el paternalismo jurídico de una generación sobre las generaciones futuras, el coto vedado, la esfera de lo indecible y una serie de propuestas eclécticas trascienden más allá de la protección de los derechos humanos tributarios. Aunque se debe resaltar la valía de atender esa discusión de las teorías políticas frente a la problemática planteada en la presente tesis doctoral.

Los derechos humanos tributarios y sus conexos: la interdependencia

Esta tesis postula que existe un catálogo de derechos humanos tributarios que no sólo se integra por los centrales a esta materia (derecho a la propiedad, al patrimonio, al mínimo vital, a contribuir con apego a la capacidad económico-contributiva), sino por otros conexos, como el caso del derecho humano de acceso a la información pública. Sin embargo, puede haber algunos que no consideren que este derecho u otros conexos deban formar parte de ese catálogo de derechos humanos tributarios. Podrán argumentar que estos son derechos humanos y que por esa naturaleza, existe una interdependencia entre los derechos humanos tributarios con otros derechos humanos, sin que necesariamente formen parte del 'catálogo' de derechos humanos tributarios. El grado de interdependencia de un derecho conexo determina su necesidad de formar parte de ese catálogo. Pero ese es un debate que rebasa el alcance de la presente investigación.

La falta de definición del mínimo vital por la legislación y la jurisprudencia

Algunos autores citados en este trabajo han advertido que la legislación mexicana no define el mínimo vital. También han referido que en la LISR se reconocen ciertas deducciones personales que podrían considerarse como integradoras del mínimo vital que necesita un contribuyente para la subsistencia de su persona y la de su familia (o sus dependientes económicos). Otra referencia también indica que la ley reconoce de cierta manera algunos elementos del mínimo vital a través de medidas prestacionales en materia del derecho del trabajo que se incorporan en la legislación fiscal.

Los resultados de la investigación coinciden con tal aseveración. Sin embargo, la doctrina académica estudiada para esta tesis doctoral también revela que el mínimo vital tiene una dimensión objetiva (las deducciones personales por gastos básicos, así como el salario mínimo), pero también existe una dimensión subjetiva, la que varía según las necesidades y circunstancias de cada contribuyente y sus dependientes económicos (por ejemplo, los gastos médicos de un familiar por situaciones extraordinarias).

Las obras de algunos autores, en conjunción con el análisis de ciertos criterios de la SCJN, también han advertido que la jurisprudencia mexicana ha sido omisa en pronunciarse contundentemente respecto del mínimo vital. Tal vez esta omisión se deba por cobardía o por tratarse de una especie de 'caja de Pandora' que se ha evitado abrir. A pesar de ello, ninguno de estos motivos justifica la omisión legislativa y jurisprudencial de entrar de lleno y con profundidad en la discusión, delimitación y definición de los elementos básicos que deben constituir el mínimo vital. Especialmente porque se trata del derecho humano que vela por la vida digna. Sin embargo, esta discusión rebasa el alcance de la presente investigación, aunque forma parte total de ella.

La discriminatoria declaración general de inconstitucionalidad

La reforma constitucional mediante la que se creó la declaratoria general de inconstitucional excluyó su aplicación respecto de la materia tributaria. Algunos

juristas han condenado ese precepto constitucional de ser injustificadamente discriminatorio. Se entiende, en cierta medida, la consternación del constituyente permanente por no poner en riesgo las finanzas públicas, pero tampoco se justifica la aplicación de normas tributarias inconstitucionales en perjuicio de los derechos de los contribuyentes.

Esta discriminación de la materia tributaria representa un soslayo que promueve que el legislador continúe expidiendo normas tributarias inconstitucionales y que la autoridad fiscal las siga aplicando impunemente porque no existe efecto erga omnes y la SCJN no pueda ejercer la facultad de la declaratoria general de inconstitucionalidad respecto de esas normas. Simplemente se trata de una restricción discriminatoria injustificada. Sin embargo, esta es una discusión que, aun cuando forma parte del objeto de estudio de la presente tesis, su resolución trasciende al alcance de este trabajo.

La inconstitucionalidad de la resolución miscelánea fiscal

El debate sobre la inconstitucionalidad de la resolución miscelánea fiscal lleva varios años de discusión. La atribución de la autoridad fiscal para expedir esta resolución miscelánea fiscal, las reformas al Código Fiscal de la Federación para pulir la redacción del texto legal y las resoluciones dictadas por la Suprema Corte han buscado finiquitar el debate. Sin embargo, la discusión continúa tan vigente como antes.

El caso particular de esta tesis demuestra que la actualización de las cantidades líquidas previstas en la LISR altera el elemento esencial tributario de la base gravable. Si la autoridad administrativa actualiza estos montos mediante reglas de carácter general como la resolución miscelánea fiscal u otro tipo de instrumentos administrativos, sin justificar con estudios econométricos tal determinación, entonces se está ante la presencia de disposiciones injustificadas y caprichosas emitidas mediante reglas administrativas de carácter general. Esto afecta uno de los elementos esenciales de las contribuciones que puede constituir una carga adicional y su determinación en ordenamientos jurídicos diversos a una ley implicaría argumentos suficientes para cuestionar su constitucionalidad. Pero

esta discusión es de un alcance superior a los aplicables particularmente para los supuestos normativos seleccionados para esta investigación.

Las cantidades nominales monetarias en otros países

En el Capítulo Sexto de este trabajo se exponen los resultados del estudio de derecho comparado. Por razones geográficas, comerciales y de cultura jurídica e influencia en el derecho mexicano, se seleccionaron las leyes tributarias del ISR de Estados Unidos de América, España y de América Latina los países de Argentina, Colombia y Perú. Los resultados del estudio de derecho comparado revelaron que todos esos países, en menor o mayor medida, emplean cantidades nominales monetarias (en sus respectivas monedas) y que en la mayoría de los casos no se detectó una remisión legislativa a ordenamientos jurídicos diversos para su actualización generalizada conforme al efecto inflacionario.

Desde luego, la soberanía de cada país revisado decide cómo reconocer (o no reconocer) el efecto inflacionario en su sistema tributario nacional. Sin embargo, en aquellos supuestos en los que los sistemas tributarios de esos países no reconozcan debidamente el efecto inflacionario, estarán confiscando, como diría Keyes, secreta e inadvertidamente parte del patrimonio de sus gobernados. Esta situación permite que se genere otra línea de investigación propia en cuanto a los derechos humanos frente a la vinculación entre la inflación y la tributación.

La protección internacional de los derechos humanos tributarios

En la presente investigación, se abordó la protección internacional de los derechos humanos tributarios. En el marco de esa protección internacional, el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, similar a otros sistemas regionales de derechos humanos, tiene su estructura orgánica y su marco normativo. Tras la revisión de la jurisprudencia interamericana emitida por la Corte IDH y de las relatorías de la CIDH, ni la Corte ni la Comisión Interamericana de Derechos Humanos han profundizado en el tema de los derechos humanos tributarios. Sí se ha desarrollado doctrina jurisprudencial y documentos en relación con los DESCA.

Sin embargo, precedentes clara o netamente relativos a los derechos humanos tributarios aún siguen pendientes de producirse.

Quizás se deba a que tanto la CIDH y la Corte IDH tienen una postura cautelosa de no abrir esa ‘caja de Pandora’, ya que todavía puede existir un sector de los miembros de la Corte IDH que cuestionan el rol de este órgano en la protección de los DESCAs, y los jueces más progresistas de la Corte IDH no quieran arriesgar lo logrado con motivo de una posible protección de los derechos humanos tributarios. O quizás se deba a que los gobernados víctimas de violaciones sistemáticas a sus derechos humanos tributarios de los Estados Parte (o los asesores jurídicos de estas víctimas) no han contemplado al Sistema Interamericano como una posible vía de protección internacional. Por los motivos que sea, esta investigación aborda esa posibilidad de manera exploratoria, por lo que una profundización al respecto implicaría otra línea de investigación diversa que rebasaría el alcance del presente trabajo.

Recomendaciones

En resumidas cuentas, estas conclusiones generales de la investigación determinan que las disposiciones objeto del presente estudio también son causa de la transgresión del principio constitucional de proporcionalidad tributaria, así como de la transgresión a los principios de no confiscatoriedad de las contribuciones y de capacidad contributiva. Por ende, se concluye que estas disposiciones de la LISR son inconstitucionales, al tiempo que violatorias de algunos principios necesarios para la existencia del Estado de Derecho.

También resulta oportuno advertir que la validez interna de la hipótesis principal y las hipótesis secundarias de la presente investigación, tienen la posibilidad de adquirir la validez externa respecto de investigaciones diversas. Algunas investigaciones posteriores en las que se puede alcanzar la validez externa de estas hipótesis podrían tratar otras leyes fiscales federales en México, pero también otras leyes fiscales locales (subnacionales). De igual forma, la validez externa de la hipótesis se puede alcanzar en otros ordenamientos fiscales y no fiscales mexicanos en los que opere el uso de las cantidades nominales monetarias que se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario. Adicionalmente, las leyes tributarias de otros países o del derecho internacional que incurran en el uso indebido de cantidades líquidas sin la referida actualización también podrían implicar una potencial validez externa de las hipótesis de la presente investigación.

Se debe considerar que las disposiciones fiscales o de otra materia emplean, en ciertos supuestos, las cantidades nominales monetarias (independientemente de la moneda o divisa que se emplee). También se debe considerar que el efecto inflacionario de bienes y servicios es un fenómeno macroeconómico presente a escala global. Consecuentemente, la variable independiente (la inflación) y la variable dependiente (tributación bajo disposiciones no actualizadas periódicamente conforme a la inflación) se pueden encontrar en diversos sistemas tributarios domésticos de otros países o de la comunidad internacional.

Como ya se ha expuesto, si se profundiza en un análisis exploratorio, se podría confirmar que estas disposiciones tributarias que establecen cargas y derechos tributarios mediante límites expresados con cantidades líquidas que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación son, en última instancia, inconvencionales por violar derechos consagrados en instrumentos jurídicos internacionales suscritos por los Estados Parte.

Al final, este trabajo coincide con la postura de Aguado Romero y Vázquez Avedillo cuando estos juristas concluyen que los actuales retos de los derechos humanos no son sobre su reconocimiento sino de su justiciabilidad, por lo que es necesario un empoderamiento jurídico para su protección.⁴⁴⁴

Por las conclusiones particulares de cada capítulo y las conclusiones generales de esta investigación, se realizan las recomendaciones siguientes:

Recomendaciones al Poder Legislativo Federal

Se recomienda al Congreso de la Unión que realice una reforma completa a las disposiciones de la LISR vigente que establecen cargas y derechos tributarios mediante límites expresados en cantidades nominales monetarias (cantidades líquidas en pesos) a efecto de que sustituyan por el equivalente en veces la UMA.

También se recomienda que para determinar el número de veces la UMA, el legislador tome en cuenta el equivalente de la cantidad nominal monetaria con base en su valor real en la fecha en que entró en vigor la LISR en enero de 2014. Lo anterior, toda vez que las cantidades nominales originales que fueron petrificadas en la LISR ya se alejaron de su valor real presente debido a la inflación.

⁴⁴⁴ Aguado Romero y Vázquez Avedillo, p. 189-190.

Recomendaciones al Poder Ejecutivo Federal

Se recomienda al Ejecutivo Federal a abstenerse de expedir ordenamientos jurídicos cuya jerarquía normativa es inferior a la ley (reglas de RMF, reglas generales de comercio exterior, acuerdos y otros instrumentos similares) en los que altere los elementos esenciales de las contribuciones generando cargas tributarias (ya sean sustantivas o adjetivas) adicionales o afectando derechos de los contribuyentes. También se recomienda al Ejecutivo Federal que utilice la UMA en lugar de cantidades nominales monetarias (cantidades líquidas en pesos). En caso de que el Ejecutivo Federal insista en la utilización de cantidades líquidas en sus reglas generales de carácter administrativo, estas deberán actualizarse periódicamente conforme al efecto inflacionario, con una periodicidad no mayor a un año. Asimismo, se recomienda al Ejecutivo Federal que acredite mediante estudios econométricos fidedignos cada vez que elabore normas, anteproyectos y proyectos de normas que repercutan en las cargas y derechos tributarios.

Recomendaciones al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria

A los contribuyentes y demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria cuyos derechos se vean violentados por disposiciones fiscales de la LISR con cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación, se les recomienda que presenten demanda de juicio de amparo indirecto contra estas normas de carácter heteroaplicativo, a partir de su primer acto de ejecución.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abache Carbajal, Serviliano. «El derecho a la legalidad tributaria del contribuyente: una cuestión de libertad y propiedad privada». En *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 31-70, 1a. ed. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.
- Aguado Romero, Gabriela, y José Fernando Vázquez Avedillo. *Derechos humanos hoy*. 1a. edición. Ciudad de México: Ediciones Navarra y la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Querétaro, 2022.
- Aguilar Villanueva, Luis F. «Democracia, gobernabilidad y gobernanza», 25:140. Conferencias Magistrales. Ciudad de México: Instituto Nacional Electoral, 2020. https://www.ine.mx/wp-content/uploads/2021/02/CM25_baja.pdf.
- Aguilera Portales, Rafael Enrique. «Los derechos humanos como triunfos políticos en el estado constitucional: el dilema entre democracia comunitaria y liberal en Ronald Dworkin». *Problema. Anuario de Filosofía y Teoría del Derecho* 1, n.º 9 (1 de enero de 2015): 377-408. <https://doi.org/10.22201/ij.24487937e.2015.9.8186>.
- Aguinaco Gómez Mont, Andrés, y Juan Carlos León Villarreal. «El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente». En *El juicio de amparo en materia fiscal*, 1a Edición., 169-97. Monografías. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021. <https://www.tirantonline.com.mx/cloudLibrary/ebook/show/9788411131667#ulNotainformativaTitle>.
- . «El amparo contra leyes en materia fiscal: elementos de la vía y principios generales para la defensa de los derechos del contribuyente». En *El juicio de amparo en materia fiscal*, 1a. edición., 169-98. Monografías. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021.
- Álvarez Alcalá, Alil. *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*. México, D.F.: Tirant lo Blanch, 2014.
- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. “Inflación y tributos: especial consideración de la actualización de balances”. 1998, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, n.º 16: 103-16.
- Andrade Rodríguez, Betty. «Los límites al poder tributario frente a los derechos fundamentales: el caso de la tributación de los entes religiosos y la libertad de culto». En *Derechos de los contribuyentes*, editado por Carlos Espinosa Berecochea, 1a. edición., 71-104. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.
- Aristóteles. *Ética a Nicómaco*. Traducido por Rafael Gómez Pérez. Madrid, España: Ediciones Rialp, S.A., 2018.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 23a. ed. Ciudad de México: Editorial Themis, 2020.
- Astudillo Leyva, Jesús Javier. «El nuevo enfoque de supremacía constitucional: hacia la supremacía de los derechos humanos». *Blog del Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación* (blog), 9 de junio de 2020. <http://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/blog-cec/el-nuevo-enfoque-de-supremacia-constitucional-hacia-la-supremacia-de-los-derechos-humanos>.
- . «El nuevo enfoque de supremacía constitucional: hacia la supremacía de los derechos humanos». Centro de Estudios Constitucionales. Accedido 15 de noviembre

- de 2021. <http://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/blog-cec/el-nuevo-enfoque-de-supremacia-constitucional-hacia-la-supremacia-de-los-derechos-humanos>.
- Banco de México. «Estructura de información (SIE, Banco de México)». Accedido 9 de enero de 2024. <https://bit.ly/47oiq3a>.
- . «¿Qué es la inflación y cómo se mide?» Banxico Educa. Accedido 24 de abril de 2022. http://educa.banxico.org.mx/infografias_y_fichas/inflacion_infografias_/ques-inflacion-como-se-mide.html.
- Barceló Rojas, Daniel Armando. *Teoría del federalismo y del derecho constitucional estatal mexicano*. 1a. edición. Serie Doctrina jurídica, Núm. 761. México: UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/id/4165>.
- Bobbio, Norberto. *Giusnaturalismo e positivismo giuridico*. Place of publication not identified: Editori Laterza, 2014.
- Bolaños Vital, Raúl. «Gasto público federal: deber-derecho consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos». En *Derechos de los contribuyentes*, 1a. edición., 105-30. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.
- Burgoa Toledo, Carlos A. *Ficciones y presunciones legales*. 1a. edición. Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021.
- . *La libertad legislativa*. 1a. edición. Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2023.
- . *La racionalidad jurídica*. 1a. edición. México: Burgoa Editores, S.A.S., 2022.
- . *Procedimientos y defensa fiscal*. 2a. edición. México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021.
- Caballero García, José Francisco. «La Teoría de la Justicia de John Rawls». *Iberóforum. Revista de Ciencias Sociales de la Universidad Iberoamericana* Vol. 1, n.º Núm. 2 (2006): 22.
- Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. Código Fiscal de la Federación (Última Reforma 12-11-2021) (1981). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.
- . Código Fiscal de la Federación (última reforma 12-11-2021, RMF 05-01-2022) (1981). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.
- . Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (última reforma 06-06-2023) (1917). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>.
- . Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (última reforma 28-5-2021) (1917). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>.
- . Estatuto de la Organización Técnica y Administrativa del Servicio de Carrera de la Cámara de Diputados (2000). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/marjur/marco/est_otacd.pdf.
- . Ley Aduanera (Última Reforma 12-11-2021) (1995). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>.
- . Ley Aduanera (última reforma 12-11-2021, RGCE 24-12-2021) (1995). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAdua.pdf>.
- . Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (última reforma 07-06-2021, DI-SCJN 18-02-2022) (2013). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp.pdf>.
- . Ley del Impuesto al Valor Agregado (Última Reforma 12-11-2021) (1978). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>.

- . «Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Última Reforma 12-11-2021)», 30 de diciembre de 1980. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>.
- . Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Última Reforma 12-11-2021) (1980). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>.
- . Ley del Impuesto sobre la Renta (2013). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>.
- . Ley del Impuesto sobre la Renta 2002 (abrogada 01-01-2014) (2002). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lisr/LISR_abro.pdf.
- . Ley del Impuesto sobre la Renta (última reforma 12-11-2021) (2013). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>.
- . Ley del Impuesto sobre la Renta (Última Reforma 12-11-2021) (2013). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>.
- . Ley Federal de Derechos (última reforma 03-05-2023, RMF 27-12-2022) (1981). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>.
- . Ley Federal de Derechos (última reforma 12-11-2021, RMF 29-12-2020) (1981). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>.
- . Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (última reforma 20-05-2021) (2016). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFTAIP_200521.pdf.
- . Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (última reforma 20-05-2021) (2015). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGTAIP_200521.pdf.
- . Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (últ. reforma 09-09-2022) (1976). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOAPF.pdf>.
- . Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (última reforma 11-05-2022) (2006). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>.
- . «Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa», 18 de julio de 2016. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJA.pdf>.
- . Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (última reforma 06-05-2016) (2015). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf.
- . Reglamento de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (nuevo Reglamento 08-05-2018) (2018). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/marjur/marco/Reg_TAIPDPDCDCU_080518.pdf.
- Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. «Oficio No. CEFP/DG/LXV/471/23 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330030223000521». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Cámara de Diputados del H. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 24 de febrero de 2023. Documento original de la respuesta (versión digital) en posesión del solicitante Jesús Fernando Villarreal Gómez.
- Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Comisión de Hacienda y Crédito Público. Declaratoria de publicidad de dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley

- del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, Año XVI, Número 3887-IX Gaceta Parlamentaria § (2013). <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>.
- . «Oficio No. CHCP/091/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 3300223000523». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Cámara de Diputados del H. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 4 de mayo de 2023.
- Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, LXIII Legislatura. Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales, por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo (2015). <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2015/nov/20151119-III.pdf>.
- Cámara de Diputados del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, Unidad de Transparencia de la Presidencia de la Mesa Directiva. «Oficio No. LXV/UT-DASRR/0840/2023 Remisión de respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330030223000523». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Cámara de Diputados del H. Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 8 de mayo de 2023.
- Carvallo Hederra, Sergio. «Incidencia de la inflación en el sistema tributario». *Revista de Derecho Económico* Vo. 19-20 (1967): 145-66.
- Castilla Juárez, Karlos. «Un nuevo panorama constitucional para el derecho internacional de los derechos humanos en México». *Estudios Constitucionales* Vol. 9, n.º Núm. 2 (2011). https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-52002011000200004&script=sci_arttext.
- Castro Vizcarra, Luis Carlos. *El derecho humano de acceso a la información pública: caso Baja California*. 1a. edición. Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Universidad Autónoma de Baja California, 2021. <https://biblioteca.nubedelectura.com/cloudLibrary/login/login?username=CRAIUB&password=LbMuJB&redirectto=/ebook/show/9788413784250>.
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. «Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico». *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* 1, n.º 62 (1 de enero de 1988): 869-72.
- . «Memoria del Seminario sobre Tributación, Inflación y Desarrollo Económico». *Boletín Mexicano de Derecho Comparado* 1, n.º 62 (1 de enero de 1988). <https://doi.org/10.22201/ij.24484873e.1988.62.2506>.
- Cisneros García, Juan Rabindrana, y José Antonio García Ochoa. *Derechos humanos y amparo en materia administrativa*. 1a. edición. México: Centro Universitario de Estudios Jurídicos, 2021.
- Comanducci, Paolo. *Estudios sobre constitución y derechos fundamentales*. 1a. edición. Colección Constitución y Derechos. Querétaro, México: Instituto de Estudios Constitucionales del Estado de Querétaro, 2016. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4744/9.pdf>.
- Concepción Montiel, Luis Enrique. «Globalización, democracia y gobernanza global: perspectiva latinoamericana». En *Grupo de trabajo 29. Gobernanza global*, 19-32. Madrid, España: Asociación Española de Ciencia Política y de la Administración,

2005. [https://aecpa.es/files/congress/7/actas/area06/GT29/CONCEPCION-MONTIEL-LuisEnrique\(UniversidadAutonomadeBa.pdf](https://aecpa.es/files/congress/7/actas/area06/GT29/CONCEPCION-MONTIEL-LuisEnrique(UniversidadAutonomadeBa.pdf).
- Congreso del Estado de Baja California. Ley de Participación Ciudadana del Estado de Baja California (última reforma 02-09-2023) (2001). https://www.congresobc.gob.mx/Documentos/ProcesoParlamentario/Leyes/TOMO_VI/20230902_LEYPARTICIPA.PDF.
- Contrera, Malvina Beatriz. «Análisis de los efectos distorsivos de la inflación en los estados contables. Caso de aplicación: Córdoba SRL Empresa Agropecuaria», 30 de junio de 2017. <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6179/Contrera%2c%20Malvina%20Beatriz.%20Efectos%20Distorsivos%20de%20la%20Inflacion.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Canto Vs. Argentina (28 de noviembre de 2002).
- Couoh Velasco, Jesús Manuel. «El iusnaturalismo en los Sentimientos de la Nación». En *México: 500 años de la Conquista, 200 años de la Independencia*, 1a. ed., 107-34. Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2021.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 28. edición. México: Porrúa, 2008.
- Díaz García, Elías. «Estado de derecho y legitimidad democrática». En *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Primera Edición., 61-95. Sociología y Política. México: Siglo XXI Editores, S.A. de C.V.; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2002.
- Dworkin, Ronald. *El imperio de la justicia*. Traducido por Claudia Ferrari. 2a. edición. CLA·DE·MA Filosofía/Derecho. Barcelona (España): Gedisa, 2012.
- El presupuesto de hecho imponible y la base medible: análisis de su coincidencia en el impuesto sobre la renta mexicano*. Primera edición. México, D.F.: Thomson Reuters : Dofiscal, 2017.
- Eseverri Martínez, Ernesto. *Derecho tributario parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2011. <https://bibticapps.upf.edu/tirant/auth.php?isbn=9788490043073>.
- Estefanía, Joaquín. *Las posibilidades económicas de nuestros nietos: Una lectura de Keynes por Joaquín Estefanía*. Traducido por Jordi Pascual. Penguin Random House Grupo Editorial España, 2015.
- Fernández González, Miguel Ángel. «Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria». *Revista Chilena de Derecho* Vol. 27, n.º Núm. 2 (2000): 357-71.
- Franco Corzo, Julio. *Diseño de políticas públicas*. 2a. edición. México: Grupo Editorial y de Investigación Polaris, 2013.
- Franco González Salas, José Fernando. «Foro Derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes - 2013». Gobierno. Prodecon, 28 de junio de 2013. <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/Memorias/Foro%20Derechos%20fundamentales%20de%20las%20personas%20f%C3%ADsicas%20contribuyentes%20-%202013/mobile/index.html#p=11>.
- García Bueno, Marco César. «El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas». Editado por Gabriela Ríos Granados. *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma de Estado*, Serie de Estudios Jurídicos, 2009, 11.

- García Muñoz, Soledad. *Compendio sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales. Estándares interamericanos*. OEA/Ser.L/V/II. Doc. 45. Relatoría Especial sobre Derechos Económicos Sociales Culturales y Ambientales. Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Organización de los Estados Americanos, 2021.
https://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/Compendio%20DESCA_ESP_completo.pdf.
- Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación. Decreto del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2023).
https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5681710&fecha=06/03/2023#gsc.tab=0.
- . Dereto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (2013).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr/LISR_orig_11dic13.pdf.
- . Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2014).
https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5337254&fecha=18/03/2014#gsc.tab=0.
- . Reglamento de la Ley Aduanera (2015).
https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5389356&fecha=20/04/2015.
- . Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2017).
https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/299882/Reglamento_Interior_de_la_SHCP_DOF_27_de_septiembre_2017.pdf.
- Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Gobernación. «Paquete económico». Sistema de Información Legislativa. Accedido 1 de abril de 2022. <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=174>.
- Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Acuerdo por el que se actualizan las cuotas que se especifican en materia del impuesto especial sobre producción y servicios para 2022 (2021).
https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639152&fecha=23/12/2021.
- . «Atenta Nota No. 009 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330026323001049». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Coordinación de Política Impositiva II de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios, 21 de abril de 2023.
- . «Oficio No. 350-A-VII-04/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330026323001049». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Coordinación de Legislación en Impuestos Indirectos de la Unidad de Legislación Tributaria, 21 de abril de 2023.
- . «Oficio No. 529-II-DGLCF-168/2023». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal de la Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta de la Procuraduría Fiscal de la Federación, 3 de abril de 2023.
- Gobierno de la República de los Estados Unidos Mexicanos, Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Servicio de Administración Tributaria). Anexos 1, 3, 5 y 7 de la

- Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en la edición vespertina del 27 de diciembre de 2021 (2022). https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5640230&fecha=05/01/2022.
- . «El SAT informa que el último día para dar aviso para permanecer en el Régimen de Incorporación Fiscal es el 31 de enero de 2022». Servicio de Administración Tributaria - Prensa. gob.mx, 23 de enero de 2022. <http://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-informa-que-el-ultimo-dia-para-dar-aviso-para-permanecer-en-el-regimen-de-incorporacion-fiscal-es-el-31-de-enero-de-2022-06-2022>.
- . «Índice Nacional de Precios al Consumidor 2013». Accedido 4 de enero de 2024. http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tablas_indicadores/Paginas/inpc_2013.aspx.
- . «Oficio de Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330027723000742». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: SAT, 11 de abril de 2023. Documento original de la respuesta (versión digital) en posesión del solicitante Jesús Fernando Villarreal Gómez.
- . Reglas Generales de Comercio Exterior para 2022 (2021). https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639315&fecha=24/12/2021.
- . Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19 (2022). https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5639466&fecha=27/12/2021.
- Gómez Sabaini, Juan Carlos, Juan Pablo Jiménez, y Ricardo Martner Fanta. *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. CEPAL, 2017. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/41048>.
- Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, y Pedro Manuel Herrera Molina. «La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español». En *Homenaje a Ramón Pérez de Ayala*, 29-55. Publicaciones del Departamento de Crítica Literaria. Oviedo: Universidad de Oviedo, Servicio de Publicaciones, 1980. https://repositorioinstitucional.ceu.es/bitstream/10637/133/1/Virtualidad_JI_Gorospe%26PM_Herrera_2007.pdf.
- Gutiérrez Andrade, Osvaldo, y Andrea Zurita Moreno. «Sobre la inflación». *Perspectivas* Vol. 9, n.º Núm. 3 (2006): 81-115.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado, y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la investigación*. 6ta. Edición. México: McGraw Hill Interamericana, 2014.
- Holmes, Stephen, Cass R Sunstein, y Stella Mastrangelo. *El costo de los derechos: por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2015.
- IDC Online, Información Dinámica de Consulta. «INPC Base 2Q julio 2018=100». IDC. Accedido 4 de enero de 2024. <https://idconline.mx/fiscal-contable/indicadores/inpc-base-2q-julio-2018-100>.
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México. «Calculadora de inflación». Accedido 10 de enero de 2024. <https://www.inegi.org.mx/app/indicesdeprecios/CalculadoraInflacion.aspx>.
- Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Protección de Datos Personales. Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/003/2017 (Comité de Criterios del INAI 2017).
- . Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/007/2017 (Comité de Criterios del INAI 5 de enero de 2017).

- . Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/016/2017 (Comité de Criterios del INAI 2017).
- . Criterio de Interpretación para Sujetos Obligados SO/028/2010 (Comité de Criterios del INAI 2010).
- . Resolución del Expediente RRA 11254/20 (Pleno del INAI 26 de enero de 2021).
- Jiménez Morales, Arturo. *El juicio de amparo abreviado en materia fiscal*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2022.
- Kaye, Dionisio J. «Introducción al Impuesto sobre la Renta (ISR)». En *Manual de derecho tributario*, 205-16. Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2021.
- Keynes, John Maynard. *Las consecuencias económicas de la paz*. Traducido por Braulio Castelblanco. Clásicos de la Historia, Núm. 91. Cambridge, Inglaterra, 1919.
- Ledesma Villar, Luis Carlos. *Aspectos prácticos de salarios y previsión social*. México: Unión Editorial Heneurística, 2020.
- Liahut Baldomar, Dulce María. *Nacimiento y evolución del Impuesto sobre la Renta en México*. 1a. edición. Serie Archivo Histórico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Núm. 6. México, D.F: Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, 2013.
<https://sistemabibliotecario.scjn.gob.mx/sisbib/2018/000291257/000291257.pdf>.
- López Daza, Germán Alfonso. «El juez constitucional colombiano como legislador positivo: ¿un gobierno de los jueces?» *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional* Vol. 1, n.º Núm. 24 (1 de enero de 2011).
<https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2011.24.5949>.
- Mancilla Rendón, María Enriqueta, y David Alejandro Parada Sánchez. «Análisis de la inconstitucionalidad de las obligaciones formales tributarias». *Vniversitas* Vol. 128 (30 de junio de 2014): 173-93.
- Margáin Manatou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 19a. edición. México: Editorial Porrúa, 2007.
- Martínez, Carlos Freddy. «INFLACIÓN Y TRIBUTACIÓN». *Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 34 (1999): 119-36.
- Martínez Gómez, Carlos Freddy. «Inflación y tributación». *Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 34 (1999): 119-36.
- Masbernat Muñoz, Patricio. «El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España». *Ius et Praxis* Vol. 16, n.º Núm. 1 (2010). <https://doi.org/10.4067/S0718-00122010000100011>.
- Melgar Manzanilla, Pastora. «Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos», Colección Posgrado, 2019, 338.
<https://doi.org/10.22201/cgep.978607301851e.2017>.
- Montesquieu, Charles Louis de Secondat (Barón. *Espíritu de las leyes*. Traducido por Narciso Buenaventura Selva. Imprenta de Marcos Bueno, 1845.
- Naciones Unidas. Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948).
<https://documentsddsny.un.org/doc/RESOLUTION/GEN/NR0/046/82/PDF/NR004682.pdf?OpenElement>.
- Naciones Unidas, Oficina del Alto Comisionado de Derechos Humanos. «Acerca de la buena gobernanza y los derechos humanos». OHCHR. Accedido 30 de diciembre de 2023.
<https://www.ohchr.org/es/good-governance/about-good-governance>.

- Nava Negrete, Alfonso. «Modernización de la justicia administrativa federal». En *Estudios administrativos*, 1a. edición., 335-54. Serie Doctrina Jurídica, Núm. 505. México: UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2688/14.pdf>.
- Negrete Zaragoza, Juan Antonio. «Los principios constitucionales de las contribuciones como derechos de los contribuyentes que limitan los fines extrafiscales de las contribuciones». En *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 175-206, 1a. edición. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.
- Nieves Bernal, Gloria Alicia, Cardenas Diana, y Hernandez Anyi. «Impacto de la aplicación de la Unidad de Medida de Actualización en la tributación de personas físicas en México». *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, 5 de enero de 2018.
- Olmeda García, Marina del Pilar, Irma Alicia González Hernández, y Sergio Gilberto Capito Mata. «Posgrado en derecho para el mejoramiento de las instituciones». En *Retos y perspectivas del posgrado en derecho en el siglo XXI*, 61-80. Tirant Humanidades. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2017.
- Ordóñez Sánchez, Sergio Gabriel, Gerardo Hernández Barrena, Edgar Tapia Lara, y Sayuri Velázquez Velazco. «Salario mínimo como unidad de cuenta y su actual desindexación. UMA (Unidad de Medida de Actualización)». *Horizontes de la contaduría en las Ciencias Sociales*, diciembre de 2017. https://www.uv.mx/iic/files/2018/01/horizontes_07_art19.pdf.
- Organización de Estados Americanos. Carta de la Organización de los Estados Americanos (1948). https://www.oas.org/xxxivga/spanish/basic_docs/carta_oea.pdf.
- . Carta Democrática Interamericana (2001). https://www.oas.org/charter/docs_es/resolucion1_es.htm.
- . Carta Social de las Américas (2012). https://www.oas.org/docs/publications/carta_social_de_las_americas.doc.
- . Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969). https://www.oas.org/dil/esp/tratados_B-32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf.
- Orrego Sánchez, Cristóbal. «Iusnaturalismo contemporáneo». En *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho, volumen uno*, 1a. ed., Vol. 1:37-59. Serie Doctrina Jurídica, Núm. 712. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2015. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3875/5.pdf>.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Accedido 28 de enero de 2024. <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-economic-social-and-cultural-rights>.
- Parra Ortiz, Ángel Luis. *Compendio de derecho procesal administrativo*. 4a ed. México: Editorial Porrúa, 2022.
- Pérez Becerril, Alonso. *Política e impuestos: (pensamientos)*. México: Porrúa, 2003.
- Pérez Parra, Adela, Ariel Cevallos Terán, y Ana Lucía Pico. «La recaudación tributaria y las variables económicas en el Ecuador». *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, n.º septiembre (14 de septiembre de 2018). <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/09/recaudacion-tributaria-ecuador.html>.

- Peters, Guy B., y Jün Pierre. «¿Por qué ahora el interés por la gobernanza?» En *La gobernanza hoy: 10 textos de referencia*, editado por Agustí Cerrillo i Martínez, 1a. ed., 37-56. Estudios Goberna. Madrid: Institut Internacional de Governabilitat de Catalunya, 2005.
- Pleno. «Tesis 232309». *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volumen 187-192, n.º Primera Parte (s. f.): Página 113.
- Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos. Tesis 2a./J. 25/2017 (10a.), No. Registro digital: 2013873 (Instancia: Segunda Sala marzo de 2017).
- . Tesis 1a. XCVII/2007, No. Registro digital: 172545 (Instancia: Primera Sala mayo de 2007).
- . Tesis 1a./J. 15/2011, No. Registro digital: 162889 (Instancia: Primera Sala febrero de 2011).
- . Tesis 1a./J. 103/2009, No. Registro digital: 165832 (Instancia: Primera Sala diciembre de 2009).
- . Tesis 2a./J. 24/2017 (10a.), No. Registro digital: 2013878 (Segunda Sala marzo de 2017).
- . Tesis 2a./J. 24/2017 (10a.), No. Registro digital: 2021588 (Instancia: Segunda Sala febrero de 2020).
- . Tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), No. Registro digital: 2013872 (Instancia: Segunda Sala marzo de 2017).
- . Tesis 2a./J. 53/2011, No. Registro digital: 162575 (Instancia: Segunda Sala marzo de 2011).
- . Tesis 2a./J. 72/2017 (10a.), No. Registro digital: 2014506 (Instancia: Segunda Sala junio de 2017).
- . Tesis 2a./J. 99/2013 (10a.), No. Registro digital: 2004309 (Segunda Sala agosto de 2013).
- . Tesis 2a./J. 171/2016 (10a.), No. Registro digital: 2012984 (Instancia: Segunda Sala noviembre de 2016).
- . Tesis 2a./J. 175/2016 (10a.), No. Registro digital: 2012985 (Instancia: Segunda Sala noviembre de 2016).
- . Tesis 2a./J. 182/2016 (10a.), No. Registro digital: 2013228 (Instancia: Segunda Sala diciembre de 2016).
- . Tesis 2a./J. 205/2004, No. Registro digital: 179463 (Instancia: Segunda Sala enero de 2005).
- . Tesis 3a./J. 6/94, No. Registro digital: 206632 (Instancia: Tercera Sala marzo de 1994).
- . Tesis I.9o.A.1 CS (10a.), No. Registro digital: 2011316 (Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito marzo de 2016).
- . Tesis I.9o.A.34 A (10a.), No. Registro digital: 2003527 (Tribunales Colegiados de Circuito mayo de 2013).
- . Tesis P. LV/2004, No. Registro digital: 180485 (Pleno septiembre de 2004).
- . Tesis PC.XV. J/5 A (10a.), No. Registro digital: 2007742 (Instancia: Plenos de Circuito octubre de 2014).
- . Tesis P./J. 80/2003, Tomo XVIII, Diciembre de 2003 *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta* página 533 (s. f.).
- . Tesis P./J. 109/99, No. Registro digital: 192849 (Instancia: Pleno noviembre de 1999).

- . Tesis PR.A.CN. J/37 A (11a.), No. Registro digital: 2027745 (Instancia: Plenos Regionales 24 de agosto de 2023).
- Poder Judicial de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 238493, No. Registro digital: 238493 (Instancia: Segunda Sala 1974).
- . Tesis 322344, No. Registro digital: 322344. Accedido 1 de enero de 2024.
- . Tesis 332862, No. Registro digital: 332862. Accedido 1 de enero de 2024.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos. «Oficio No. PRODECON/SASEN/141/2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330024223000070». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: PRODECON, 17 de abril de 2023. Documento original de la respuesta (versión digital) en posesión del solicitante Jesús Fernando Villarreal Gómez.
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Unidad de Transparencia. «Oficio No. PRODECON/SG/DGJPI/UT/348/2023 Remisión de respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330024223000070». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: PRODECON, 19 de abril de 2023. Documento original de la respuesta (versión digital) en posesión del solicitante Jesús Fernando Villarreal Gómez.
- Rawls, John. *Teoría de la justicia*. Traducido por María Dolores González. Primera edición electrónica. Filosofía. Fondo de Cultura Económica, 2012.
- Raz, Joseph. «El Estado de Derecho y su virtud». En *Estado de Derecho. Concepto, fundamentos y democratización en América Latina*, Primera Edición., 15-36. Sociología y Política. México: Siglo XXI Editores, S.A. de C.V.; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2002.
- Real Academia Española, Diccionario de la lengua española. «Definición de “epistemología”». En *Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario*. Accedido 28 de diciembre de 2023. <https://dle.rae.es/epistemología>.
- . «Definición de “prospectivo, prospectiva”». En «*Diccionario de la lengua española*» - *Edición del Tricentenario*. Accedido 6 de enero de 2024. <https://dle.rae.es/prospectivo>.
- Rendón Huerta Barrera, Teresita. «Importancia de la investigación jurídica en el posgrado». En *Retos y perspectivas del posgrado en derecho en el siglo XXI*, 93-106. Tirant Humanidades. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2017.
- Reyes Sánchez, Sinuhé. «Naturaleza del recurso de revisión fiscal». *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa* Año III, n.º Núm. 9 (octubre de 2011). <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/naturalezadelrecurso.pdf>.
- Ríos Granados, Gabriela, y Rubén Sánchez Gil. «Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes». En *Manual de derecho fiscal*, 17-60. Serie Estudios jurídicos, Núm. 350. México: UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2020. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/4a.pdf>.
- Rodríguez Vidal, Raúl, Gabriel Díaz Torres, y Óscar Enrique Castillo Flores. «El mínimo vital como principal elemento de la capacidad contributiva en México». En *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 207-24, 1a. edición. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.

- Rousseau, Jean-Jacques. *El Contrato social, ó, Principios del derecho político*. Traducido por José Ferrer de Orga. por José Ferrer de Orga, 1812.
- Ruiz Ruiz, Ramón. «El principio de proporcionalidad como instrumento para la resolución de conflictos entre derechos fundamentales y como límites de la actuación administrativa». 978-607-610-412-5, 10 de febrero de 2017. <http://ru.juridicas.unam.mx:80/xmlui/handle/123456789/37322>.
- Ruiz Valerio, José Fabián. *¿Democracia o constitución? el debate actual sobre el estado de derecho*. 1. ed. Colección Argumentos 82. Monterrey, Nuevo León: Escuela de Graduados en Administración Pública y Política Pública, Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey : Distribuciones Fontamara, 2009.
- Sabine, George Holland. *Historia de la teoría política*. Traducido por Vicente Herrero. México: Fondo de Cultura Económica, 1991.
- Salazar Ugarte, Pedro. *La democracia constitucional: una radiografía teórica*. Segunda reimpresión. Sección de obras de Política y derecho. México: Fondo de Cultura Económica : Instituto de investigaciones jurídicas-UNAM, 2011.
- Sánchez Hernández, Andrés Noel. «El juicio de amparo indirecto y la ponderación en la colisión de derechos humanos». En *El juicio de amparo en materia fiscal*, 105-27. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2021.
- Schindel, Angel. «Tributación e inflación». *Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires*, 1969, 136.
- Senado de la República del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. «El federalismo mexicano (elementos para su estudio y análisis)», 1998. http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/1738/Federalismo_Mexicano.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
- Serna de la Garza, José María. *El sistema federal mexicano: un análisis jurídico*. 1a. edición. Serie Doctrina jurídica 419. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2533-el-sistema-federal-mexicano>.
- Silva Rojas, Alonso, Óscar Flantrmsky Cárdenas, y Yeniffer Elizabeth Díaz Forero. «Derecho tributario y teorías de la justicia: una visión desde la propuesta aristotélica y las teorías contemporáneas de la justicia de Rawls y Dworkin». *Reflexión Política* Vol. 19, Núm. 37 (junio de 2017): 72-85.
- Tejeda Uscanga, Francisco. «El principio de capacidad económico-contributiva». En *Derechos de los contribuyentes*, de Carlos Espinosa Berecochea, 299-344, 1a. edición. Ciudad de México: Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A.C., 2019.
- Temas controversiales en materia fiscal*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2020.
- Tribunal Federal de Justicia Administrativa de los Estados Unidos Mexicanos. «Oficio No. UT-SI-0766-2023 Respuesta a solicitud de acceso a la información pública de folio 330029623000433». Respuesta a solicitud de acceso a la información pública. México: Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 14 de abril de 2023. Documento original de la respuesta (versión digital) en posesión del solicitante Jesús Fernando Villarreal Gómez.
- Trujillo, Isabel. «Iusnaturalismo tradicional clásico, medieval e ilustrado». En *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho, volumen uno*, editado por Jorge Luis Fabra Zamora y Álvaro Núñez Vaquero, 1a. edición., Vol. 1:3-35. Serie Doctrina Jurídica, Núm.

712. México: UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3875/4.pdf>.
- Turrent Díaz, Eduardo. «Historia del Banco de México. Banco central heterodoxo». Accedido 24 de abril de 2022. https://www.banxico.org.mx/elib/hbm/4/4_1.html.
- Vargas Morgado, Jorge. *Los liberales y la Constitución de 1857*. 1a. ed. Ciudad de México: Burgoa Editores, S.A.S., 2020.
- Vela Peón, Alberto Antonio. «Derechos humanos y tributación en México». *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Serie Derechos Humanos, Año III, n.º Núm. 11 (septiembre de 2012). <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/derechoshumanosytributacionmexico.pdf>.
- Venegas Álvarez, Sonia. «Elementos sustanciales de las contribuciones». En *Teoría general de las contribuciones*, 1a. edición., 179-208. Ciudad de México: Tirant lo Blanch y Facultad de Derecho UNAM, 2022.
- Villabella Armengol, Carlos Manuel. «Los métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones». En *Pasos hacia la revolución en la enseñanza del derecho en el sistema romano-germánico*, Primera edición., Tomo 4:921-53. Serie Versiones de Autor, Núm. 17. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2020. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6226/1a.pdf>.
- Zambrano Brambila, Hiram. *El mínimo vital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en México*. 2a. ed. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2022.
- Zapata Cruz, Julio César. «Facultades coincidentes y facultades implícitas en México». *Hechos y Derechos* 1, n.º 42 (8 de noviembre de 2017). <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/11753>.
- Zuleta, Hernando. «Impuesto inflacionario y señoreaje». *Borradores de Economía*, n.º 38 (12 de julio de 1995). <https://doi.org/10.32468/be.38>.

ANEXOS

Anexo 1 (Respuesta SAT)

Oficio de respuesta del Servicio de Administración Tributaria a la solicitud de acceso a la información pública con número de folio 330027723000742



Administración General de Servicios al
Contribuyente
Administración de Acceso a la Información

Folio No. 330027723000742

Ciudad de México, a 11 de abril, 2023.

Estimado solicitante:

En relación a su solicitud de acceso a la información presentada través de la PLATAFORMA NACIONAL DE TRANSPARENCIA (PNT), registrada con el número de folio **330027723000742**, de fecha 10 de abril de 2023, en la que se solicitó lo siguiente:

"Se solicita al Servicio de Administración Tributaria proporcione la información siguiente:
1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 184, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso el Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual el Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal no lo ha hecho? 4. Se solicita al Servicio de Administración Tributaria del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario? Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones." (sic)

Sobre el particular, con fundamento en lo establecido por el artículo 131 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), se hace de su conocimiento que la información solicitada no recae dentro de la competencia del Servicio de Administración Tributaria.

No obstante, en apego a la fracción III del artículo 61 de la LFTAIP, en relación con el Criterio de Interpretación con clave de control 80/016/2009 emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), se informa que la instancia que pudiera tener la información de su interés es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), de conformidad con lo dispuesto en los artículos 31, fracción III, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 42, fracciones I, III,

Avenida Hidalgo No. 77, Módulo 1, D.B., Colonia Guerrero, C.P. 06300, Alcaldía Cuauhtémoc, Ciudad de México.
Tel: (55) 5802 0009 ext. 48137 y 48817 sat.gob.mx / MarcaSAT 55 6272 2728





Administración General de Servicios al
Contribuyente
Administración de Acceso a la Información

VI y XXVII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; los cuales a la letra señalan:

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Artículo 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

(...)

III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación;

(...)

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Artículo 42. Compete a la Unidad de Política de Ingresos Tributarios:

I. Proponer, para aprobación superior, las políticas de ingresos en materia impositiva, de comercio exterior, aduanera, de coordinación fiscal y de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional, en congruencia con las políticas de la hacienda pública, económica y social del país, en coordinación con otras unidades administrativas competentes de la Secretaría y del Servicio de Administración Tributaria, así como con otras dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y, en su caso, con las entidades federativas y municipios, así como evaluar el impacto recaudatorio de las reformas en materia fiscal, de comercio exterior, aduanera, de acuerdos, de convenios o de tratados de libre comercio, que se propongan;

(...)

III. Coordinar el estudio y análisis del comportamiento de la economía nacional con el propósito de identificar problemas y proponer alternativas de política de ingresos tributarios;

(...)

VI. Participar en la elaboración de los anteproyectos de iniciativas de leyes o decretos, así como de anteproyectos de reglamentos, decretos, convenios, acuerdos, reglas de carácter general y otras disposiciones relacionadas con las materias a que se refiere la fracción I de este artículo, así como opinar sobre las iniciativas de leyes, decretos o acuerdos que se presenten al Congreso de la Unión en dichas materias;

(...)

XVII. Conocer la problemática y opiniones vertidas por las entidades federativas, los municipios y las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, sobre las medidas de política en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo, que deban instrumentarse;

(...)

(Énfasis

añadido)

En ese sentido, se le sugiere dirigir su solicitud a la SHCP, a través de la FNT:

<https://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/quest/inicio>

Finalmente, es menester señalar que, en caso de no estar de acuerdo con la respuesta proporcionada a su solicitud de información, podrá interponer recurso de revisión ante el INAI, esto de conformidad con el artículo 147 de la LFTAI.

Atentamente

Unidad de Transparencia del Servicio
de Administración Tributaria

Avenida Hidalgo No. 77, Módulo 1, D.F., Colonia Guerrero, C.P. 06300, Alcaldía Cuauhtémoc, Ciudad de México.
Tel: (55) 5802 0000 ext. 45157 y 48817 sat.gob.mx / MarcaSAT 55 6272 3728



Anexo 2 (Respuesta TFJA)

Oficio No. UT-SI-0766/2023 mediante el que se da respuesta a la solicitud de acceso a la información pública con folio No. 330029623000433



JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.



COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.

Ciudad de México, a 14 de abril de 2023.
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

C. SOLICITANTE, PRESENTE:

De conformidad con los artículos 3, párrafo segundo, artículos 61, fracciones II y V, 130, párrafo cuarto, 134 y 135, párrafo primero, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; y los diversos artículos 98, inciso 2), 121, fracción II y 123 del Reglamento Interior de éste Órgano Jurisdiccional; hago referencia a la solicitud de información registrada con el folio **330029623000433**, recibida a través de la Plataforma Nacional de Transparencia el 10 de abril de 2023, en la que se requiere lo siguiente:

"Se solicita al Tribunal Federal de Justicia Administrativa la información siguiente:

1. *Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación?*

a. *El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00.*

b. *El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.*

c. *El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00.*

d. *El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00.*

e. *El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00.*

f. *El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos.*

g. *El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.*

h. *El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.*



JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.



COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.

i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.

j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00.

2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Tribunal Federal de Justicia Administrativa respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR?

3. ¿Acaso el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual el Tribunal Federal de Justicia Administrativa no lo ha hecho?

4. Se solicita al Tribunal Federal de Justicia Administrativa que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?" (sic)

Ahora bien, se hace de su conocimiento que la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa expone en sus artículos 3 y 4, del Título Primero, Capítulo Segundo, su Competencia, como a continuación se transcribe:

* ...

Artículo 3. El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. Los decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación;



**JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.**



**COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.**

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

**ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.**

II. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

III. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

V. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

VI. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;

VII. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

VIII. Las que se originen por fallos en licitaciones públicas y la interpretación y cumplimiento de contratos públicos, de obra pública, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, y las empresas productivas del Estado; así como, las que estén bajo responsabilidad de los entes públicos federales cuando las leyes señalen expresamente la competencia del tribunal;



**JUNTA DE GOBIERNO Y
 ADMINISTRACIÓN.
 SECRETARÍA AUXILIAR.**



**COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
 ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
 PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.**

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

**ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
 DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.**

IX. Las que nieguen la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, declaren improcedente su reclamación o cuando habiéndola otorgado no satisfaga al reclamante. También, las que, por repetición, impongan la obligación a los servidores públicos de resarcir al Estado el pago correspondiente a la indemnización, en los términos de la ley de la materia;

X. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, las entidades federativas o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales y las empresas productivas del Estado;

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;

XII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;

XIII. Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;

XIV. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscritos por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

XV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa;

XVI. Las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la legislación aplicable, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dichos ordenamientos, además de los órganos constitucionales autónomos;

XVII. Las resoluciones de la Contraloría General del Instituto Nacional Electoral que impongan sanciones administrativas no graves, en términos de la Ley General de Instituciones y Procedimientos Electorales;



JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.



COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.

XVIII. Las sanciones y demás resoluciones emitidas por la Auditoría Superior de la Federación, en términos de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, y

XIX. Las señaladas en esta y otras leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.

Artículo 4. *El Tribunal conocerá de las Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y Particulares Vinculados con Faltas Graves promovidas por la Secretaría de la Función Pública y los Órganos Internos de control de los entes públicos federales, o por la Auditoría Superior de la Federación, para la imposición de sanciones en términos de lo dispuesto por la Ley General de Responsabilidades Administrativas. Así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al Patrimonio de los entes públicos federales.*

Bajo ninguna circunstancia se entenderá que la atribución del Tribunal para imponer sanciones a particulares por actos u omisiones vinculadas con faltas administrativas graves se contrapone o menoscaba la facultad que cualquier ente público posea para imponer sanciones a particulares en los términos de la legislación aplicable.

...

En razón de lo anterior, se observa que **el Tribunal Federal de Justicia Administrativa no es competente para emitir observaciones, anotaciones o comentarios respecto de la expedición de Leyes, ni se aprecia que dentro de sus facultades exista la atribución para participar dentro de la discusión de iniciativas de ley durante el proceso legislativo o posteriormente.**

Ahora bien, se hace de su conocimiento que el artículo 3, párrafo segundo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública precisan que **el ejercicio del derecho de acceso a la información comprende solicitar, investigar, difundir, buscar y recibir información.**



JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.



COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.

Aunado a lo anterior, el artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, **dispone que los sujetos obligados deben otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos.**

En ese orden de ideas, se aprecia que, de la lectura a su requerimiento, el mismo pretende que este Tribunal emita un pronunciamiento, -específicamente respecto de los contenidos solicitados en los numerales 3 y 4- lo cual no es materia de acceso a la información pública, pues de conformidad con las leyes de la materia, los sujetos obligados deberán documentar todo acto que derive del ejercicio de sus facultades, competencias o funciones.

En ese sentido, resulta equiparable el criterio de interpretación del Pleno del INAI, con Clave de control: SO/003/2017, que a la letra señala lo siguiente:

"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.

Precedentes:

- Acceso a la información pública. RRA 0050/16. Sesión del 13 julio de 2016. Votación por unanimidad. Sin votos disidentes o particulares. Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación. Comisionado Ponente Francisco Javier Acuña Llamas.
- Acceso a la información pública. RRA 0310/16. Sesión del 10 de agosto de 2016. Votación por unanimidad. Sin votos disidentes o particulares. Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales. Comisionada Ponente Areli Cano Guadiana.
- Acceso a la información pública. RRA 1889/16. Sesión del 05 de octubre de 2016. Votación por unanimidad. Sin votos disidentes o particulares. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Comisionada Ponente Ximena Puente de la Mora.



**JUNTA DE GOBIERNO Y
ADMINISTRACIÓN.
SECRETARÍA AUXILIAR.**



**COORDINACIÓN DE TRANSPARENCIA,
ACCESO A LA INFORMACIÓN Y
PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.**

UNIDAD DE TRANSPARENCIA.

NO. OFICIO: UT-SI-0766/2023

**ASUNTO: SE NOTIFICA RESPUESTA A LA SOLICITUD
DE ACCESO A LA INFORMACIÓN 330029623000433.**

Finalmente, con fundamento en el artículo 147, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se hace de su conocimiento que, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la presente respuesta, podrá interponer recurso de revisión ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales o ante esta Unidad de Transparencia.

ATENTAMENTE

**LIC. REBECA HERNÁNDEZ ZAMORA
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA.**

Anexo 3 (Respuesta UT-PRODECON)

Oficio No. PRODECON/SG/DGJPI/UT/348/2023 de la Unidad de Transparencia de la PRODECON mediante el que remite respuesta emitida por la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos a la solicitud de acceso a la información pública con folio No. 330024223000070



GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente
PRODECON • DEFENSA • CONTRIBUYENTE

SECRETARÍA GENERAL

DIRECCIÓN GENERAL JURÍDICA Y DE
PLANEACIÓN INSTITUCIONAL

UNIDAD DE TRANSPARENCIA

Oficio No. PRODECON/SG/DGJPI/UT/348/2023.

Asunto: Se remite respuesta a la solicitud de acceso a la información con número de folio 330024223000070.

Ciudad de México, a 19 de abril de 2023.

Apreciable Solicitante:

Hago referencia a su solicitud de acceso a la información registrada en la Plataforma Nacional de Transparencia, con el número de folio 330024223000070 y mediante la cual, requirió lo siguiente:

Descripción de la solicitud:

"Se solicita a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la información siguiente:

1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación?

- a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00.*
- b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.*
- c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00.*
- d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00.*
- e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00.*
- f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos.*
- g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.*
- h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.*
- i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.*
- j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00.*

2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR?

Página 1 de 2

Av. Insurgentes Sur 154, Col. Insurgentes San Diego, C.P. 05100, Alcaldía Benito Juárez, CDMX.
Tel. (55) 1205 9000 | 800 011 0190 - www.pdlmexico.com





GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente
PROTEGE • DEFIENDE • DEFEREBE

3. ¿Acaso la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no lo ha hecho?

4. Se solicita a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?"

(sic).

Al respecto, con fundamento en los artículos 3, fracción XX, 45, fracciones II, IV y XII, 123, 125, 129, 130, 131, 132 y 133 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como en los artículos 61, fracciones II, IV y V, 121, 124, 130, 132, 133, 134, 135 y 136 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, me permito hacer de su conocimiento que esta Unidad de Transparencia turnó la citada solicitud a la **Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos**, para su atención procedente.

Derivado de lo anterior, la **Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos**, mediante el oficio número **PRODECON/SAEN/141/2023**, recibido por esta Unidad de Transparencia el 17 de abril del año en curso, dio respuesta a dicha solicitud; mismo que se adjunta al presente para su pronta referencia.

Finalmente, se le comunica que, acorde con los artículos 142 y 143 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y, 147 y 148 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en caso de alguna inconformidad relacionada con la presente, tiene la posibilidad de interponer el recurso de revisión, por sí mismo o a través de su representante, dentro de los quince días siguientes a la fecha de la notificación del presente, través de la Plataforma Nacional de Transparencia, ante el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), ubicado en Avenida Insurgentes Sur No. 3211, Colonia Insurgentes Cuicuilco, Alcaldía Coyoacán, Ciudad de México o en la Unidad de Transparencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para mayor información puede consultar la dirección electrónica www.inai.org.mx, apartado: "ACCESO A LA INFORMACIÓN", subapartado "Proceso para ejercer el derecho de acceso a la información".

Sin otro particular, hago propicia la ocasión para enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
ENCARGADA DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA

LIC. MONTSERRAT MINGÜER BASTIDA

C.c.p. Lic. Francisco Alonso Castillo Díaz, Encargado de la Dirección General Jurídica y de Planeación Institucional. Para su conocimiento (copia electrónica). Presente.

AER

Página 2 de 2

Av. Insurgentes Sur 954, Col. Insurgentes San Borja, CP. 05100, Alcaldía Benito Juárez, CDMX.
Tel. (55) 1205 9000 / 800 611 6190 / www.gob.mx/prodecon



Anexo 4 (Respuesta Subprocuraduría Análisis PRODECON)

Oficio No. PRODECON/SASEN/141/2023 de la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos mediante el que da respuesta a la solicitud de acceso a la información pública con folio No. 330024223000070



GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente

Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.

Oficio: PRODECON/SASEN/141/2023.

Asunto: Se da respuesta a la solicitud de Información.

Ciudad de México a 17 de abril de 2023.



17 ABR, 2023

Dirección General
Jurídica y de Planeación Institucional
Unidad de Transparencia

Recibe: *KMA/B* a las 13:35 hrs.

Lic. Montserrat Mingüer Bastida

Directora de Área Adscrita a la Dirección
General Jurídica y de Planeación.

Presente.

Me refiero al oficio PRODECON/SG/DGJPI/UT/320/2023 de fecha 10 de abril de 2023, mediante el cual remite la solicitud número 330024223000070, a través de la cual el peticionario solicitó lo siguiente:

FECHA DE RECEPCIÓN	FOLIO SI	DESCRIPCIÓN	TIPO DE SOLICITUD	MODALIDAD DE ENTREGA
10/04/2023	330024223000070	Se solicita a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la información siguiente: 1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente; o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación?: a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$18,000,000.00 y \$3,000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas:	Acceso a la información	Electrónica a través del Sistema de solicitudes de acceso a la información de la PNT.



GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente

FECHA DE RECEPCIÓN	FOLIO SI	DESCRIPCIÓN	TIPO DE SOLICITUD	MODALIDAD DE ENTREGA
		\$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no lo ha hecho? 4. Se solicita a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgieran el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario? [sic]		

Con fundamento en el artículo 29 del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, esta Unidad Administrativa de acuerdo con sus facultades, competencias y funciones da atención a la solicitud de acceso a la información de referencia me permito informarle que después de una exhaustiva búsqueda en la base de datos de esta Subprocuraduría de Análisis Sistemáticos y Estudios Normativos no se encontró registro o expediente alguno con respecto:

1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación?

a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00.



GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente

- b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.
- c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00.
- d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00.
- e. El artículo III de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00.
- f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos.
- g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.
- h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.
- i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente.
- j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00.

2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR?

(sic.)

Así mismo se informa que, en cuanto a los siguientes puntos de conformidad con los artículos 19, párrafo primero; 129, párrafo primero y 133, párrafo primero, de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP), se presume que la información debe existir si se refiere a las facultades, competencias y funciones que los ordenamientos jurídicos aplicables otorguen a los sujetos obligados y que se deberá otorgar acceso a los documentos siempre

que se encuentren en sus archivos o bien cuando se trate de información que se encuentren obligados a documentar como resultado del ejercicio de sus facultades, dando por cumplida su obligación de acceso a la información cuando se entregue o envíe al solicitante para consulta los documentos en el sitio donde se encuentren; o bien, mediante la expedición de copias simples, certificadas o cualquier otro medio, según lo requiera el ciudadano.

De una interpretación de dichas disposiciones legales se desprende que el derecho de acceso a la información faculta a cualquier persona para acceder a la información susceptible de tener una expresión documental en los registros que los sujetos obligados generan, obtienen, adquieren, transforman o conservan por cualquier título, como constancias del ejercicio de las facultades que ejercen o de las actividades que desarrollan.

GOBIERNO DE
MÉXICO

GOBIERNO DE
MÉXICO



Procuraduría
de la Defensa
del Contribuyente

En ese sentido, la petición que formula el particular con un propósito distinto a obtener acceso a la información que obra en los documentos que poseen los sujetos obligados, no resultan atendibles a través de los procesos y procedimientos que establece la LGTAIP.

Una vez precisado lo anterior, se observa que la presente solicitud no requiere de documentos que obren en los archivos de esta Unidad Administrativa, toda vez que lo que requiere el solicitante es que se le dé respuesta a una pregunta en específico:

3. ¿Acaso la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente no lo ha hecho?

4. Se solicita a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargos y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?

(sic.)

Sin más por el momento, le saludo cordialmente.

Atentamente,

Lic. José Luis Trejo Porras.
Director General de Análisis Sitémico, Enlace y Regulación.

Elaboró: Yolanda Guadalupe Lejías Roldán

Av. Congreso de la Unión, 66. Col. El parque, Alcaldía Venustiano Carranza.
C.P. 15960. Ciudad de México. Edificio "E" ala norte, planta baja.
Teléfono 5036 0000 extensión 55113 o 8129.

Anexo 6 (Respuesta CEF-P-Diputados)

Oficio No. CEF-P/DG/LXV/471/23 del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión mediante el que da respuesta a la solicitud de información con número de folio 330030223000521



"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa"

Palacio Legislativo de San Lázaro, Ciudad de México.

24 de abril de 2023

CEFP/DG/LXV/471/23

Asunto: Respuesta a solicitud de transparencia

Mtro. Ricardo Álvarez Montiel

Titular de la Unidad de Transparencia de la Cámara de Diputados

Presente

Hago referencia a la solicitud de acceso a la información pública No. **330030223000521**, remitida a este Centro de Estudios, para su atención y que a letra dice:

"Se solicita a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión que proporcione la siguiente información concerniente al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (de la Cámara de Diputados). 1. Durante el proceso legislativo de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La

Avenida Congreso de la Unión, 66; Colonia El Parque; Alcaldía Venustiano Carranza; C.P. 15960, Ciudad de México; Edificio "I", Primer Piso; Conmutador 5036-0000, extensiones 56006,55220 y 56009.



"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
 "2023, Año de Francisco Villa"

cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas no lo ha hecho? 4. Se solicita al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el

Avenida Congreso de la Unión, 66; Colonia El Parque; Alcaldía Venustiano Carranza; C.P. 15960, Ciudad de México;
 Edificio "T", Primer Piso; Conmutador 5036-0000, extensiones 56006, 55220 y 56009.



"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
 "2023, Año de Francisco Villa"

principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?. Datos complementarios: Decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones. "(sic).

Al respecto, me permito manifestar lo siguiente:

1. El Centro de Estudios de las Finanzas Públicas es un órgano administrativo dependiente de la Secretaría de Servicios Parlamentarios de la H. Cámara Diputados, que tiene como función prestar en forma objetiva, imparcial y oportuna, los servicios de apoyo técnico y la información analítica, en materia de finanzas públicas, que le sean requeridos por los Órganos de Gobierno, Comisiones, Comités y Legisladores para el cumplimiento de las funciones de la Cámara, tal como se establece en el penúltimo párrafo del artículo 18 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; el artículo 49, numeral 3 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; el artículo 176 del Reglamento de la Cámara de Diputados; y los artículos 34, 35 y 42 del Estatuto de la Organización Técnica y Administrativa y del Servicio de Carrera de la Cámara de Diputados.



"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa"

2. Respecto a la información requerida, este Centro de Estudios tiene a bien referir que, después de realizar una búsqueda exhaustiva dentro de sus archivos, no se logró localizar expresión documental alguna que contenga la información solicitada por el ciudadano, con base en lo señalado en el numeral 1 del presente documento; por otra parte hacemos de su conocimiento que el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, cuenta con un sitio web cuya dirección electrónica encontrará en líneas posteriores, a través del cual podrá consultar estudios realizados por el Centro, así como indicadores y publicaciones recientes que pudieran ser del interés del solicitante

<https://cefp.gob.mx>

3. Asimismo, se hace de su conocimiento que la inexistencia de información referida no precisa ser confirmada por el comité de Transparencia, de acuerdo con el **criterio de interpretación 07/17**

Sin más por el momento, le envío un cordial saludo.

Atentamente

Mtro. Ildefonso Morales Velázquez
Director General

C.c.p.- Lic. Hugo Christian Rosas de León. – Secretario de Servicios Parlamentarios. – Presente
 Lic. Raúl Martín Sosa Ortega. – Director de Vinculación y Difusión. – Presente.
 Lic. María Fernanda Villegas- Enlace de Transparencia del CEFP. - Presente.

CEFP-SOD-226-2023

Avenida Congreso de la Unión, 86; Colonia El Parque; Alcaldía Venustiano Carranza; C.P. 15960, Ciudad de México;
 Edificio "I", Primer Piso; Conmutador 5036-0000, extensiones 56006,55220 y 56009.

Anexo 7 (Respuesta CHCP-Diputados)



COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

Palacio Legislativo de San Lázaro, 04 de mayo de 2023
CHCP/091/2023

MTRO. RICARDO ÁLVAREZ MONTIEL
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
P R E S E N T E

Me refiero a la solicitud de acceso a la información pública número 16259, con folio 330030223000523, de fecha 10 de abril del año en curso, cuyo contenido textual es el siguiente:

"Se solicita a la Cámara Diputados que proporcione la información siguiente: 1. Durante el proceso legislativo de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR?



COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

3. ¿Acaso la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) no lo ha hecho? 4. Se solicita a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?. Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones." (sic).

Sobre el particular y de conformidad con lo establecido en los artículos 4, 6, 11, 125, 130 y 132 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como 1, 3, 126, 132, 135 y 136 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se informa:

- I. De la revisión exhaustiva realizada a los archivos que obran en posesión de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, se hace de su conocimiento que con relación a la información solicitada en los puntos 1 y 2, la misma es de carácter público y puede ser consultada en los siguientes links:

DICTAMENES COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

1. Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se Expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. Gaceta Parlamentaria, año XVI, número 3887, jueves 17 de octubre de 2013.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>



COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

2. Minuta con proyecto de decreto, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Parlamentaria, número 3897-IX, jueves 31 de octubre de 2013.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131031-IX.pdf>

3. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Lunes 19 de octubre de 2015

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2015/oct/20151019-III-1.pdf>
<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2015/oct/20151019-III-2.pdf>

4. Minuta de la Cámara de Senadores, con proyecto de decreto, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, para los efectos de la fracción e) del artículo 72 constitucional. Se le dispensaron todos los trámites y se puso a discusión y votación de inmediato. Aprobado en la Cámara de Diputados con 414 votos en pro y 41 en contra, el jueves 29 de octubre de 2015. Votación. Gaceta Parlamentaria, número 4395-V, jueves 29 de octubre de 2015.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2015/oct/20151029-V.pdf>

5. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, así como del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. jueves 20 de octubre de 2016.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/63/2016/oct/20161020-II.pdf>

6. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes de los



COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, y Especial sobre Producción y Servicios, así como del Código Fiscal de la Federación. Jueves 17 de octubre de 2019.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191017-IV.pdf>

7. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, y Especial sobre Producción y Servicios, así como del Código Fiscal de la Federación. miércoles 30 de octubre de 2019.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191030-VI.pdf>

8. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación. Lunes 19 de octubre de 2020

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2020/oct/20201019-VII.pdf>

9. De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos. Lunes 18 de octubre de 2021

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/oct/20211018-V.pdf>

VIDEOS DE LA ENTREGA A LA CÁMARA DE DIPUTADOS DE LOS DIVERSOS PAQUETES ECONÓMICOS, POR PARTE DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN TURNO.

1. Paquete Económico para 2014.
<https://www.youtube.com/watch?v=iepZM6gaLUU>
2. Paquete Económico para 2016.
<https://www.youtube.com/watch?v=5nSPn2529pM>
3. Paquete Económico para 2017.
<https://www.youtube.com/watch?v=LlpKC5AG3u0>

**COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

4. Paquete Económico para 2020.
<https://www.youtube.com/watch?v=5GdF1ViHUKw>
5. Paquete Económico para 2021.
<https://www.youtube.com/watch?v=ndqSbe-ijh8&t=236s>

VERSIONES ESTENOGRÁFICAS DE LAS REUNIONES DE TRABAJO CON FUNCIONARIOS
PÚBLICOS ANTE LA COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, DERIVADAS DE LOS
PAQUETES ECONÓMICOS

- II. Por lo que hace a la información solicitada en el punto número 3 en relación con: "¿Acaso la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)?" (sic), me permito expresarle que la misma, es de carácter público y puede ser consultada en los siguientes links:
1. Que reforma y adiciona diversas disposiciones de diversos ordenamientos legales, en materia de desindexación del salario mínimo.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/mar/20160303-IV.html#Iniciativa1>
 2. Que adiciona el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/sep/20160927-VII.html#Iniciativa16>
 3. Que reforma el artículo 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/sep/20160927-VII.html#Iniciativa19>
 4. Que reforma la fracción IV del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/64/2019/abr/20190408-I.html#IniciativaSenadores1>
 5. Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2021/oct/20211018-II.html#Iniciativa19>
 6. Que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en materia del régimen fiscal agropecuario.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2021/nov/20211125-IV.html#Iniciativa9>
 7. Que reforma el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2022/feb/20220215-VI.html#Iniciativa9>

8. Que reforma el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se adiciona la fracción IX al inciso a) del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2022/mar/20220323-I.html#IniciativaSenadores1>

9. Que reforma el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2022/ago/20220830.html#Iniciativa6>

10. Que reforma y adiciona el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2022/sep/20220921-II-1.html#Iniciativa14>

11. Que reforma el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2022/sep/20220921-II.html#Iniciativa24>

12. Que deroga el quinto párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/65/2023/feb/20230214-III.html#Iniciativa52>

- III. Por lo que hace a la información solicitada en los puntos número 3 y 4 en relación con: "3. ... ¿cuál es el motivo por el cual la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión (o de manera individual alguno de sus asesores, funcionarios o diputados integrantes) no lo ha hecho? 4. Se solicita a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario? ." (sic), me permito expresarle lo siguiente:

Sobre el particular, se identificó que el mismo constituye una consulta, derivado de que se trata de un cuestionamiento o interrogante en el que solicita opinión, que en el caso específico no se puede atender con la sola entrega de documentos en los que se encuentre inmersa la respuesta a sus planteamientos. Asimismo, el procedimiento de acceso a la

información versa siempre en la simple entrega documental, pues su naturaleza no constituye un medio de consulta, opinión o pronunciamiento -aspectos que se actualizan en la solicitud de referencia, ya que no está requiriendo documento alguno con el que se colme el derecho humano de acceso a la información del particular, sino en la respuesta a un planteamiento específico.

En ese tenor, se colige que el solicitante requiere que se realice un pronunciamiento para dar respuesta a su cuestionamiento y no el acceso a un documento que conste en los archivos de este sujeto obligado que haya sido generado, obtenido, adquirido o transformado, con motivo del ejercicio diario de sus atribuciones.

Cabe precisar que, la distinción entre una consulta y el derecho de acceso a la información se diferencia principalmente en que, en el primero de ellos, la pretensión del peticionario consiste generalmente en que la autoridad responsable actúe en el sentido de contestar lo solicitado, mientras que, en el segundo supuesto, la solicitud de acceso a la información pública se encamina primordialmente a permitir el acceso a datos, registros y todo tipo de información pública que conste en documentos sea generada o se encuentre en posesión de la autoridad.

En tal sentido, resulta aplicable lo establecido en el criterio 16/17, emitido por el Pleno del INAI, el cual menciona lo siguiente:

"Expresión Documental. Cuando los particulares presenten solicitudes de acceso a la información sin identificar de forma precisa la documentación que pudiera contener la información de su interés, o bien, la solicitud constituya una consulta, pero la respuesta pudiera obrar en algún documento en poder de los sujetos obligados, éstos deben dar a dichas solicitudes una interpretación que les otorgue una expresión documental."

Sirva de refuerzo lo anterior el fragmento de la resolución del expediente RRA 11254/20, misma que a la letra dice:

"Ahora bien, no pasa desapercibido que el particular manifestó claramente su intención de obtener "un pronunciamiento", por lo que debe señalarse que la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública no garantiza el derecho a obtener pronunciamientos de las autoridades, tan es así que su artículo 130, penúltimo párrafo, dispone claramente que garantiza a los particulares el acceso a documentos que se encuentren en los archivos de los sujetos obligados. No obstante, este Pleno no ha adoptado un criterio rígido respecto a la garantía que tutela la Ley de la materia, sino



COMISIÓN DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

"LXV Legislatura de la Paridad, la Inclusión y la Diversidad"
"2023, Año de Francisco Villa, el revolucionario del pueblo"

que en sus resoluciones ha reiterado que, aun en los casos en que los particulares no identifiquen los documentos a los que quieren acceder, o incluso formulen consultas, es obligación de las autoridades dar a sus planteamientos una interpretación que les otorgue una expresión documental y, de localizarla, deberán proporcionarla."

- IV. Con relación a la información solicitada en lo punto 4, "Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones", la misma es de carácter público y puede ser consultada en el siguiente link:

https://www.diputados.gob.mx/sistema_legislativo.html

Sin otro particular, propicio la ocasión para enviarle un cordial y afectuoso saludo.

Atentamente,

MARIBEL SANTAMARIA MORALES
 ENLACE DE TRANSPARENCIA

Anexo 8 (Respuesta SHCP-ULT)



Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
Unidad de Legislación Tributaria
Coordinación de Legislación en
Impuestos Directos

Oficio 350-A-VII-04/2023

Ciudad de México, 21 de abril del 2023

Folio de Solicitud: 330026323001049

Fecha de recepción: 5/04/2023

Asunto: Inexistencia con criterio

RAÚL JAVIER MUÑOZ CÓRDOVA
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Presente

Me refiero a la solicitud de acceso a la información con folio **330026323001049**, misma que a continuación se transcribe:

Descripción de la solicitud de información:

"Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporcione la información siguiente: 1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal no lo ha hecho? 4. Se solicita a la Secretaría de Hacienda

1

Palacio Nacional, Plaza de la Constitución esquina con Moneda, Edificio Polivalente, Piso 2, Colonia Centro.
06060, Alcaldía Cuauhtémoc, Ciudad de México. Tel: 55 5148-7748, www.gob.mx/shcp





HACIENDA

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

**Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
Unidad de Legislación Tributaria
Coordinación de Legislación en
Impuestos Directos**

Oficio 350-A-VII-04/2023

y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?

Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones."(sic)

Al respecto, se hace de su conocimiento que no se advierte obligación alguna para contar con información que posea las características requeridas por el solicitante.

En efecto, se considera que en el presente caso nos encontramos frente a una solicitud que no puede atenderse proporcionando la información o documentación que los sujetos obligados deben poner a disposición del público, toda vez que conforme a los artículos 3o., fracción VII y 129, primer párrafo de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIPI), los sujetos obligados deben otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo a sus facultades, competencias o funciones en los formatos existentes. Para pronta referencia a continuación se transcriben los artículos mencionados:

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública

"Artículo 3o. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

...

VII. Documento: Los expedientes, reportes, estudios, actas, resoluciones, oficios, correspondencia, acuerdos, directivas, directrices, circulares, contratos, convenios, instructivos, notas, memorandos, estadísticas o bien, cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades, funciones y competencias de los sujetos obligados, sus Servidores Públicos e integrantes, sin importar su fuente o fecha de elaboración. Los documentos podrán estar en cualquier medio, sea escrito, impreso, sonoro, visual, electrónico, informático u holográfico;

...

"Artículo 129. Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

"

(Énfasis y subrayado añadido)



2023
FRANCISCO
VILLA



Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
Unidad de Legislación Tributaria
Coordinación de Legislación en
Impuestos Directos

Oficio 350-A-VII-04/2023

De las transcripciones anteriores se desprende que los sujetos obligados solo deben otorgar acceso a los documentos que de acuerdo con sus facultades generan y que se encuentran en sus archivos.

Una vez precisado lo anterior, respecto a los numerales 1 y 2 de la solicitud de acceso a la información que se atiende, se realizó una búsqueda amplia y exhaustiva dentro de los archivos de trámite y concentración (tanto físicos como digitales) en poder de esta unidad administrativa, sin que se encontrara documento alguno que atienda lo requerido por el ciudadano, toda vez que esta Coordinación en el ejercicio de sus atribuciones no ha intervenido en proceso legislativo alguno en el que haya emitido observaciones, anotaciones o comentarios sobre los temas a que se refiere la solicitud de información.

Ahora bien, en cuanto a los numerales 3 y 4 de la solicitud que se atiende, se debe destacar que el peticionario realiza cuestionamientos específicos sobre una situación en particular en donde requiere que el sujeto obligado haga un pronunciamiento oficial, por lo que es claro que, no solicitó el acceso a ningún documento que previamente haya emitido esta unidad administrativa en ejercicio de sus funciones; situación que en términos del referido artículo 129 de la LGTAIP, no puede traducirse en un requerimiento de acceso a un documento específico.

Por lo expuesto, esta unidad administrativa se encuentra imposibilitada jurídica y materialmente para proporcionar expresión documental alguna con la información solicitada por el ciudadano, ya que no se aprecia que se hubiera solicitado información que deba estar documentada en los formatos que obran en los archivos a resguardo de esta unidad administrativa, tomando en cuenta que la LGTAIP es clara al establecer que las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos y proporcionar información que se encuentre en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones. Sirve de apoyo a lo anterior el Criterio 7/17 emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, el cual señala lo siguiente:

Criterio 7/17

Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia




HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
Unidad de Legislación Tributaria
Coordinación de Legislación en
Impuestos Directos

Oficio 350-A-VII-04/2023

manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información.

Lo antes citado, sin perjuicio de la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, órganos autónomos, así como de cualquier otro sujeto obligado que se encuentre señalado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Atentamente,

Juan José Luis García Legaspi
Coordinador

AMC/ERC/ACB

4

Palacio Nacional, Plaza de la Constitución esquina con Moneda, Edificio Polivalente, Piso 2, Colonia Centro,
06060, Alcaldía Cuauhtémoc, Ciudad de México. Tel: 55 5148-7748, www.gob.mx/shcp



2023
Francisco
VILLA
EL GOBIERNO DEL ESTADO

Anexo 9 (Respuesta SHCP-UPIT)



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Unidad de Política de Ingresos Tributarios
Coordinación de Política Impositiva II**

Atenta Nota No.09

Ciudad de México, a 21 de abril de 2023

**LIC. RAÚL JAVIER MUÑOZ CORDOVA
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
P R E S E N T E.**

Me refiero a la solicitud de acceso a la información con folio **330026323001049**, misma que a continuación se transcribe:

"Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporcione la información siguiente: 1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00. f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00. h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Unidad de Política de Ingresos Tributarios
Coordinación de Política Impositiva II**

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal no lo ha hecho? 4. Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?

Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adiciones y otras modificaciones."(sic)

Al respecto, se hace de su conocimiento que no se advierte obligación alguna para contar con información que posea las características requeridas por el solicitante.

En efecto, se considera que en el presente caso nos encontramos frente a una solicitud que no puede atenderse proporcionando la información o documentación que los sujetos obligados deben poner a disposición del público, toda vez que conforme a los artículos 3o., fracción VII y 129, primer párrafo de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIIP), los sujetos obligados deben otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo a sus facultades, competencias o funciones en los formatos existentes. Para pronta referencia a continuación se transcriben los artículos mencionados:

Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública

"Artículo 3o. Para los efectos de la presente Ley se entenderá por:

VII. Documento: Los expedientes, reportes, estudios, actas, resoluciones, oficios, correspondencia, acuerdos, directivas, directrices, circulares, contratos, convenios, instructivos, notas, memorandos, estadísticas o bien, cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades, funciones y competencias de los sujetos obligados, sus Servidores Públicos e integrantes, sin importar su fuente o fecha de elaboración. Los documentos podrán estar en cualquier medio, sea escrito, impreso, sonoro, visual, electrónico, informático u holográfico;

"Artículo 129 Los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los Documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo



Unidad de Política de Ingresos Tributarios Coordinación de Política Impositiva II

con sus facultades, competencias o funciones en el formato en que el solicitante manifieste, de entre aquellos formatos existentes, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre así lo permita.

(Énfasis y subrayado añadido)

De las transcripciones anteriores se desprende que los sujetos obligados solo deben otorgar acceso a los documentos que de acuerdo con sus facultades generan y que se encuentran en sus archivos.

Una vez precisado lo anterior, respecto a los numerales 1 y 2 de la solicitud de acceso a la información que se atiende, se realizó una búsqueda amplia y exhaustiva dentro de los archivos de trámite y concentración (tanto físicos como digitales) en poder de esta unidad administrativa, sin que se encontrara documento alguno que atienda lo requerido por el ciudadano, toda vez que esta Coordinación en el ejercicio de sus atribuciones no ha intervenido en proceso legislativo alguno en el que haya emitido observaciones, anotaciones o comentarios sobre los temas a que se refiere la solicitud de información.

Ahora bien, en cuanto a los numerales 3 y 4 de la solicitud que se atiende, se debe destacar que el peticionario realiza cuestionamientos específicos sobre una situación en particular en donde requiere que el sujeto obligado haga un pronunciamiento oficial, por lo que es claro que, no solicitó el acceso a ningún documento que previamente haya emitido esta unidad administrativa en ejercicio de sus funciones; situación que en términos del referido artículo 129 de la LGTAIP, no puede traducirse en un requerimiento de acceso a un documento específico.

Por lo expuesto, esta unidad administrativa se encuentra imposibilitada jurídica y materialmente para proporcionar expresión documental alguna con la información solicitada por el ciudadano, ya que no se aprecia solicitud de información alguna que deba estar documentada en los formatos que obran en los archivos a resguardo de esta unidad administrativa, tomando en cuenta que la LGTAIP es clara al establecer que las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos y proporcionar información que se encuentre en sus archivos o que estén obligados a documentar de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones. Sirva de apoyo el **Criterio 7/17** emitido por el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, el cual señala lo siguiente:



**Unidad de Política de Ingresos Tributarios
Coordinación de Política Impositiva II**

Criterio 7/17

Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información.

Lo antes citado, sin perjuicio de la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, órganos autónomos, así como de cualquier otro sujeto obligado que se encuentre señalado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Finalmente, de acuerdo con lo señalado previamente, y con base en los artículos 131, 134 y 135, primer párrafo de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, se solicita se tenga por atendida la solicitud realizada mediante folio **330026323001049**.

Sin otro particular, le envío un cordial saludo.

**Atentamente
La Coordinadora**

Mtra. Edith Cortés Ángeles

C.c.p. Dr. Francisco Javier Arias Vázquez. Jefe de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios.
Mtra. Alejandra Huerta Pineda. Directora de Enlace de la Unidad de Política de Ingresos Tributarios.
ECA/EPG

Anexo 10 (Respuesta SHCP-PFF)



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF

PROCURADURÍA FISCAL
DE LA FEDERACIÓN

Procuraduría Fiscal de la Federación
Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta
Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal

Oficio No. 529-II-DGLCF-168/2023

Ciudad de México, a 03 de mayo de 2023

LIC. RAÚL JAVIER MUÑOZ CÓRDOVA
TITULAR DE LA UNIDAD DE TRANSPARENCIA DE LA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Presente

Me refiero a la solicitud de acceso a la información número **330026323001049**, remitida el tres de mayo de 2023, por la Unidad de Transparencia a su cargo en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIPI), mediante la cual se solicita lo siguiente:

Descripción clara de la solicitud de información: "Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo que proporcione la información siguiente: 1. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.c). El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogada, pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00 f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00 h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. 2. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR? 3. ¿Acaso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario? 4. Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario? Datos complementarios: Iniciativas, anteproyectos de iniciativas, proyectos de



Av. Insurgentes Sur 795, piso 12, Col. Nápoles, Alcaldía de Benito Juárez, C.P. 03810, Ciudad de México.
Tel. +52 (55) 3688 7052 www.hacienda.gob.mx



2023
Francisco
VELA



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL
DE LA FEDERACIÓN

Procuraduría Fiscal de la Federación
Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta
Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal

iniciativas, decretos, dictámenes, opiniones y demás documentos relativos a la Ley el Impuesto sobre la Renta vigente (a partir de enero de 2014) y de sus subsecuentes reformas, adicionales y otras modificaciones." (Sic).

Al respecto, con fundamento en los artículos 8, fracción XI y 27 D, en relación con el diverso 27 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP); 3, fracción VII, 19, 20, 129, primer párrafo de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIPI); así como el artículo 13 y 130, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIPI), en el ámbito de competencia de esta Dirección General, se realiza la siguiente consideración:

I. INEXISTENCIA DE LA INFORMACIÓN SOLICITADA

Respecto de la solicitud de información de mérito, se señala que esta Unidad Jurídica realizó una búsqueda exhaustiva de la información requerida dentro de sus archivos, sin encontrar información o documentación que coincida con las especificaciones contenidas en el requerimiento del solicitante, es decir, **i. Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto al uso de cantidades nominales monetarias en las disposiciones que se señalan a continuación? a. El artículo 18, fracción XI de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$600,000.00. b. El artículo 27, fracción III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00.c. El artículo 36, fracción II de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$175,000.00 y \$250,000.00. d. El artículo 76, fracción IX de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$13'000,000.00 y \$3'000,000.00. e. El artículo 111 de la LISR (fue derogado, pero pervive a través de disposiciones transitorias). La cantidad nominal monetaria usada: \$2'000,000.00 f. El artículo 113-E de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: tres millones quinientos mil pesos. g. El artículo 147, fracción IV de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$2,000.00 h. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas: \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. i. El artículo 155, fracciones I, II y III de la LISR. Las cantidades nominales monetarias usadas \$125,900.00 y \$1'000,000.00 y \$1'000,000.00 respectivamente. j. El artículo 185, fracción I de la LISR. El artículo 154, fracciones I, II y III de la LISR. La cantidad nominal monetaria usada: \$152,000.00. ii.-Durante el proceso legislativo (incluida la presentación de la Iniciativa) de la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente, o de manera posterior y hasta la fecha, ¿qué observaciones, anotaciones o comentarios emitió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal respecto a la omisión de actualización periódica, conforme al efecto inflacionario, de estas cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR?**

En tal sentido, se identifica un supuesto de inexistencia de la documentación solicitada, razón por la cual no resulta necesaria la confirmación del Comité de Transparencia, como se desprende del **Criterio 07/17** del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI):

"Criterio 07/17

Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL
DE LA FEDERACIÓN

Procuraduría Fiscal de la Federación
Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta
Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal

En tal virtud, esta Unidad Jurídica reitera no contar con la documentación e información con las especificaciones que el solicitante formula en su petición.

II. FORMULACIÓN DE CONSULTA

Asimismo, por lo hace a la solicitud del particular, consistente en *iii. ¿Acaso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal ha propuesto que las cantidades nominales monetarias en las disposiciones anteriormente referidas de la LISR sean sustituidas por el uso de la Unidad de Medida y Actualización (UMA)? Y si no lo ha propuesto, ¿cuál es el motivo por el cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?* *iv. Se solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Poder Ejecutivo Federal que responda cuál es su opinión respecto a la siguiente pregunta: ¿Es posible que las disposiciones anteriormente referidas de la LISR transgredan el principio de proporcionalidad tributaria o algún otro derecho de los contribuyentes o demás sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, al establecer cargas y derechos tributarios con límites fijados en cantidades nominales monetarios que no se actualizan periódicamente conforme al efecto inflacionario?*; al respecto se determina que la misma se constituye como una consulta y no así como una solicitud de acceso a la información en términos de la LFTAIP y la LGTAIP, sin que exista fundamento jurídico que habilite a esta área jurídica para elaborar opiniones jurídicas a consultas formuladas por particulares, aunado a qué –como se señaló en el apartado precedente– dicha solicitud no corresponde a documentos que obren en los archivos de la misma o que ésta se encuentre obligada a documentar de acuerdo con sus facultades, competencia o funciones.

Nota: Lo subrayado es nuestro.

Sirve de apoyo el **Criterio 28/10** que señala lo siguiente:

"Cuando en una solicitud de información no se identifique un documento en específico, si ésta tiene una expresión documental, el sujeto obligado deberá entregar al particular el documento en específico. La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental tiene por objeto garantizar el acceso a la información contenida en documentos que los sujetos obligados generen, obtengan, adquieran, transformen o conserven por cualquier título; que se entienden como cualquier registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados sin importar su fuente o fecha de elaboración. En este sentido, cuando el particular lleve a cabo una solicitud de información sin identificar de forma precisa la documentación específica que pudiera contener dicha información, **o bien pareciera que más bien la solicitud se constituye como una consulta y no como una solicitud de acceso en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental**, pero su respuesta puede obrar en algún documento, el sujeto obligado debe dar a la solicitud una interpretación que le dé una expresión documental. Es decir, si la respuesta a la solicitud obra en algún documento en poder de la autoridad, pero el particular no hace referencia específica a tal documento, se deberá hacer entrega del mismo al solicitante."

Nota: Lo subrayado es nuestro.

III. DOCUMENTO AD HOC

Por otro lado, resulta inviable jurídicamente dar una expresión documental a la solicitud formulada por el peticionario, ya que para atender su petición se requeriría la elaboración de un documento **AD HOC** en el que se detalle la información y documentación específica que solicita el particular; esto es, la elaboración de una respuesta determinada en la que se realice



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

PFF
PROCURADURÍA FISCAL
DE LA FEDERACIÓN

Procuraduría Fiscal de la Federación
Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta
Dirección General de Legislación y Consulta Fiscal

el análisis particular de la situación jurídica de uno o varios sujetos, lo cual es contrario a lo dispuesto por los artículos 129, primer párrafo de la LGTAIP y 130, cuarto párrafo de la LFTAIP.

Sirve de apoyo el **Criterio 03/17** emitido por el INAI, que a la letra dice:

Criterio 03/17

"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."

Sin otro particular, le envío un cordial saludo.

**ATENTAMENTE
EL DIRECTOR GENERAL**

JOSÉ FEDERICO COTA FÉLIX

C.c.p. Lic. Luis Cornu Gómez. - Subprocurador Fiscal Federal de Legislación y Consulta. - Para su conocimiento.
Lic. Edgar Benítez Serrato. - Enlace de transparencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación. - En atención a su Atenta Nota No. A-0175/2023.

Folio: 2247-

ASH

Anexo 11 (Entrevista)**Entrevista a Experto Contador Fiscalista**
Generalidades**Sobre el entrevistado:**

El entrevistado de nombre Carlos Humberto López de la Vega es contador público, maestro en impuestos y actual coordinador de la Comisión de Fiscal- Investigación del Colegio de Contadores Públicos de Mexicali.

Objetivo de la entrevista:

La presente entrevista semiestructurada tiene el objetivo de conocer la opinión de un experto fiscalista sobre la afectación que ciertas disposiciones de la LISR con cantidades nominales monetarias ocasionan sobre los contribuyentes.

Antecedentes:

La LISR vigente se publicó en Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 y entró en vigor el 1 de enero de 2014. Desde entonces a la fecha, el fenómeno de la inflación ha incrementado el valor de los bienes y servicios. Sin embargo, en la LISR existen disposiciones en las que se petrificaron límites mínimos y máximos usando cantidades nominales monetarias, específicamente pesos mexicanos. Estas disposiciones establecen derechos o cargas tributarias a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria.

Pregunta 1**Introducción:**

En las disposiciones de la LISR vigente, el legislador usa unidades de cuenta que son variables, es decir, unidades de referencia. La unidad de referencia más común es el salario mínimo. Sin embargo, entre las reformas y expedición de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA) de 2016,

se desindexó al salario mínimo como unidad de referencia para asuntos ajenos a la materia del trabajo. Ahora las referencias realizadas a salarios mínimos (en disposiciones normativas ajenas a la materia del trabajo) se entenderán realizadas a la UMA. La LISR incluso prevé el uso de las UDI (Unidad de Inversión) en algunas disposiciones.

Pregunta:

Aun así, el legislador usó cantidades nominales monetarias (pesos mexicanos) para fijar límites mínimos y máximos en la LISR. ¿Cuál considera que haya sido el motivo para que el legislador realizara este uso indistinto entre unidades de referencia para algunas disposiciones mientras usó cantidades nominales monetarias en otras?

Pregunta 2

Introducción:

En ciertos ordenamientos fiscales, como el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Aduanera (LA) y Ley Federal de Derechos (LFD), el legislador y la autoridad fiscal han sido cautelosos de plasmar una leyenda al inicio del cuerpo normativo que remite a otro instrumento normativo secundario en el que se actualizan de manera generalizada las cantidades nominales monetarias. En el CFF, la leyenda prevé *“Cantidades actualizadas y compiladas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 27-12-2022”*. En la Ley Aduanera, la leyenda al inicio del ordenamiento estipula *“Cantidades actualizadas por Reglas Generales de Comercio Exterior DOF 27-12-2022”*. En la Ley Federal de Derechos se establece lo siguiente al inicio: *“Cantidades actualizadas por Resolución Miscelánea Fiscal DOF 27-12-2022”*. Sin embargo, en la LISR se omite tal previsión.

Pregunta:

Es decir, para las cantidades nominales monetarias de la LISR no aplica una actualización periódica generalizada. ¿Por qué considera usted que el legislador y la autoridad fiscal han sido cuidadosos para actualizar periódicamente y de manera generalizada las cantidades nominales monetarias en el Código Fiscal de la

Federación, en la Ley Aduanera y en la Ley Federal de Derechos pero no en la LISR?

Pregunta 3

Introducción:

El artículo 17-A de Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento para determinar el factor de actualización. Es una forma en la que el sistema tributario mexicano, a través de este código adjetivo fiscal, reconoce el efecto inflacionario. El párrafo sexto del 17-A del CFF estipula que las cantidades en moneda nacional se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez exceda del 10%.

La LISR, en su artículo 152, también prevé un mecanismo actualizar las cantidades en moneda nacional de las tarifas previstas en este artículo (impuesto anual de personas físicas) y 96 (pago provisional de personas físicas). Sin embargo, esta actualización de las cantidades nominales monetarias, según el artículo 152 de la LISR, se realizará hasta cuando la inflación acumulada desde el último mes en que se actualizaron haya excedido el 10%.

Pregunta:

¿Qué sucede durante todo ese tiempo en el que sí existe inflación pero esta inflación acumulada aún no excede ese umbral del 10%? ¿El contribuyente debe padecer las distorsiones económicas en su tributación aun cuando la inflación se encuentre en un 9.99%?

Pregunta 4

Introducción:

Si las cantidades nominales monetarias referidas en la pregunta anterior no se actualizan hasta que la inflación acumulada exceda el umbral del 10%, entonces se podría decir que la LISR impone una contribución que ignora el efecto inflacionario entre el 0.01% hasta el 9.99%. Las distorsiones económicas

provocadas por la inflación distancian cada vez más el valor real presente de esas cantidades de su valor nominal original.

Es decir, ante la omisión de actualizar las cantidades en moneda nacional que fijan los límites mínimos y máximos de los tramos de las tarifas para el impuesto de personas físicas, los contribuyentes se están desplazando injustamente a tramos con tarifas más altas.

Consecuentemente, el contribuyente paga un impuesto mayor que no se encuentra acorde a su auténtica capacidad contributiva, puesto que se ha omitido actualizar las cantidades nominales monetarias debido a que la inflación acumulada no ha excedido el 10%.

Pregunta:

Si el contribuyente paga un mayor impuesto que no se apega a su auténtica capacidad contributiva, debido a que esta omisión de actualización conforme a la inflación ocasiona que se determine una contribución sobre el cálculo de una manifestación de riqueza ficticia o inexistente, ¿acaso no se transgrede el principio de proporcionalidad tributaria? ¿Acaso no se trata de impuesto confiscatorio?

Pregunta 5

Introducción:

Como ya se expuso, existen algunas disposiciones de la LISR que contienen cantidades nominales monetarias que sí se actualizan conforme a la inflación. El ejemplo son esas cantidades en moneda nacional que fijan los límites mínimos y máximos en los tramos para establecer las tarifas del impuesto para personas físicas, tanto en el pago del impuesto anual como en los pagos provisionales.

Sin embargo, existen otras disposiciones de la LISR que usan cantidades nominales monetarias que no se actualizan periódicamente conforme a la inflación. A continuación, se enuncian algunas disposiciones selectas de la LISR:

- A. El artículo 18, fracción XI establece un límite máximo de \$600,000 pesos de préstamos o aportaciones para aumentos de capital en efectivo para que no sean considerados ingresos acumulables. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$600,000 es de \$905,894.08.

- B. El artículo 27, fracción III y el artículo 147, fracción IV prevén, para personas morales y físicas respectivamente, como requisito de las deducciones autorizadas, su pago mediante transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monedero electrónico, cuando rebasen \$2,000 pesos. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$2,000 es de \$3,019.65.
- C. El artículo 36, fracción II establece un monto máximo de \$175,000 pesos para la deducción de inversiones en automóviles y de \$250,000 para automóviles eléctricos o híbridos. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$175,000 y \$250,000 es de \$264,219.11 y \$377,455.87 respectivamente.
- D. El artículo 76, fracción IX prevé la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de ingresos y deducciones efectuadas de acuerdo con precios entre partes independientes en operaciones comparables. La exención de esta carga formal se limita a aquellos contribuyentes cuyos ingresos superen, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior, \$13'000,000 por actividades empresariales, o de \$3'000,000 pesos por actividades profesionales. Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$13'000,000 y 3'000,000 es de \$19,627,705.16 y \$4,529,470.42 respectivamente.
- E. El artículo 111 fue derogado en noviembre de 2021. Este precepto establecía un límite máximo de ingresos anuales de \$2'000,000 para que el contribuyente tributara en el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de \$2'000,000 del RIF es de \$3,019,646.95. Este artículo derogado pervive para algunos contribuyentes en virtud de las disposiciones transitorias del decreto de reforma.
- F. El artículo 154 establece las tasas del ISR a los extranjeros sobre ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. Se exenta del impuesto por los primeros \$125,900 pesos de estos ingresos por el año calendario; establece una tasa del 15% para aquellos cuyos ingresos excedan ese monto, pero no superen \$1'000,000 pesos; quienes superen este último monto pagarán con tasa del 30%. . Con el factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de esos \$125,900 y \$1'000,000 es de \$190,086.78 y \$1'509,823.47 respectivamente. Una situación similar acontece con el artículo 155.
- G. El artículo 185 otorga un estímulo que permite a las personas físicas restar, de la base del impuesto prevista en el artículo 152: depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro; pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro; o adquisiciones de acciones de los fondos de inversión. Pero este estímulo está topado por un límite máximo: la suma de estos conceptos durante el año no podrá exceder de \$152,000 pesos. Con el

factor de actualización de enero 2014 a enero 2023, el valor presente de aquellos \$152,000 es de \$229,493.17.

Disposición LISR	CNM en LISR	CNM (valor Enero-2023)
Art. 18, f. XI	\$600,000.00	\$905,894.08
Art. 27, f. III y Art. 147, f. IV	\$2,000.00	\$3,019.65
Art. 36, f. II	\$175,000.00 \$250,000.00	\$264,219.11 \$377,455.87
Art. 76, f. IX	\$13'000,000.00 \$3'000,000.00	\$19,627,705.16 \$4,529,470.42
Art. 111	\$2'000,000.00	\$3,019,646.95
Art. 154 y Art. 155	\$125,900.00 \$1'000,000.00	\$190,086.78 \$1'509,823.47
Art. 185	\$152,000.00	\$229,493.17

Pregunta:

¿Considera usted que las disposiciones con cargas y derechos tributarios previstos en estas disposiciones, inmutables ante la inflación, no constituyen la violación de derechos del contribuyente?