



**UNIVERSIDAD MICHOACANA  
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURIA  
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

**LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN MÉXICO.  
UN NUEVO PARADIGMA E INTERPRETACIÓN**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:  
MAESTRA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

**PRESENTA:  
ANDREA ENRÍQUEZ PEREA TORIJANO**

**DIRECTORA DE TESIS:  
DRA. PRISCILA ORTEGA GÓMEZ**

**MORELIA, MICH. MAYO 2024**



## ÍNDICE

<b>GLOSARIO</b> .....	5
<b>RESUMEN</b> .....	7
<b>ABSTRACT</b> .....	9
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	10
<b>CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA</b> .....	12
1.1 Planteamiento de la investigación.....	12
1.1.2 Descripción del problema .....	15
1.1.3 Situación de la “Capacidad Contributiva” en México .....	16
1.1.4 Preguntas de investigación .....	22
1.1.4.1 Pregunta general .....	22
1.1.4.2 Preguntas específicas.....	22
1.2 Objetivos generales y específicos.....	23
1.2.1 Objetivo general.....	23
1.2.2. Objetivos específicos.....	23
1.3 Justificación.....	24
1.4 Hipótesis de la investigación.....	26
<b>CAPÍTULO 2. MARCO JURÍDICO REFERENCIAL</b> .....	27
2.1 Las contribuciones en México .....	28
2.1.1 Fundamento constitucional .....	30
2.2 La potestad tributaria .....	31
2.2.1 La función recaudadora del Estado .....	31
2.3 Justicia Administrativa.....	32
2.3.1 El Sistema Tributario Mexicano .....	33
2.3.2 Autoridad fiscal.....	34
2.3.3 Contribuyente.....	36

2.3.4	Derechos humanos en materia fiscal.....	36
2.3.5	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente .....	40
2.3.6	La capacidad contributiva.....	43
2.3.7	Regulación jurídica actual.....	43
2.3.7.1	Doctrina .....	45
2.3.7.2	Jurisprudencia .....	46
2.3.8	Derecho comparado .....	48
2.3.8.1	España .....	48
2.3.8.2	Perú.....	49
	<b><i>CAPÍTULO 3. DISEÑO METODOLÓGICO .....</i></b>	<b><i>51</i></b>
3.1.	Metodología .....	51
3.2	Recolección de información .....	52
3.3	Tipo de estudio .....	53
3.4.	Construcción del instrumento para el análisis .....	53
	<b><i>CAPÍTULO 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....</i></b>	<b><i>69</i></b>
4.1.	Resultados .....	69
4.1.1	Opinión de los mexicanos de su sistema fiscal.....	78
4.1.2	Derechos humanos del contribuyente.....	80
4.1.3	Resistencia hacia las responsabilidades tributarias .....	81
4.2	Discusión .....	84
4.2.1	Nuevo Paradigma sobre capacidad contributiva .....	86
	<b><i>CONCLUSIONES .....</i></b>	<b><i>88</i></b>
	<b><i>RECOMENDACIONES.....</i></b>	<b><i>95</i></b>
	<b><i>Fuentes de información .....</i></b>	<b><i>98</i></b>
	<b><i>Bibliografía.....</i></b>	<b><i>98</i></b>
	<b><i>ANEXO .....</i></b>	<b><i>106</i></b>
	<b>Anexo I. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente .....</b>	<b>106</b>

*A ti, Lolita: “El amor es lo único que somos capaces de percibir que trasciende las dimensiones de tiempo y de espacio” [Interstellar, 2014]*

*A la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, a sus profesores y Coordinador, gracias por hacer todo lo posible para fomentar la investigación en materia tributaria.*

*A la Dra. Priscila Gómez Ortega, por su paciencia y consejos en la elaboración de la tesis.*

*A mis papás y a mi hermano, gracias.*

## GLOSARIO

**Actividad financiera del Estado.** A través de la misma se satisfacen las necesidades sociales, según sea el enfoque dado a dicha encomienda.

**Capacidad contributiva.** Es la posibilidad que le asiste al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria para cumplir con sus obligaciones en materia fiscal, tomando en cuenta para ello, sus ingresos de forma real y concreta, en estricta relación con sus gastos, erogaciones, deducciones; actividad a la que se dedica; así como otros elementos objetivos que le permitan hacer frente al mandato constitucional tributario sin que le impida continuar con su nivel de vida.

**Contribución.** Carga unilateral a cargo del pagador de impuestos, la cual se debe cumplir con determinados principios para su legalidad y validez, como lo son la proporcionalidad y la equidad, con el fin de no rebasar la capacidad de pago del contribuyente.

**Contribuyente.** Es el sujeto pasivo que conforma la relación jurídico tributaria, a su cargo se encuentra el cumplimiento de obligaciones tributarias, como la presentación de declaraciones, el manejo de su contabilidad, el entero de las contribuciones, así como la forma de extinguir las mismas.

**Derecho al mínimo vital.** Se entiende como el bien jurídico tutelado que protege al particular para que la autoridad se abstenga de requerirle la obligación de contribuir al Estado, en virtud de que existen circunstancias que le impiden cumplir con ello; subsistiendo con lo indispensable que le permita proteger su dignidad humana.

**Derecho fiscal.** Conjunto de normas y disposiciones que regulan los ingresos del Estado a través de figuras e instituciones que dan los lineamientos correspondientes.

**Derechos humanos.** Prerrogativas que de manera automática salvaguardan íntegramente al ser humano, desde la dignidad humana hasta su propiedad,

libertad, seguridad, entre otros; hasta hacer valer los derechos de segunda y tercera generación, dentro de los cuales encontramos precisamente los de corte económico. Su término debe ser entendido de forma amplia y con mayores alcances a los clásicos y antiguos conceptos al haber quedado rebasados.

**Jurisprudencia.** Fuente jurídica que contiene la interpretación judicial de los tribunales, juzgados y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con la finalidad de resolver el criterio prevaleciente para la aplicación del derecho a un caso en concreto.

**Leyes fiscales.** Fuente jurídica primaria por la que se rigen los sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria, ya que a través del principio de legalidad surge la posibilidad de cobro, de coacción, intervención, resarcimiento e, incluso, de regularización.

**Obligación fiscal.** Es el lazo o vínculo jurídico que une al Estado a través de la autoridad fiscal con el contribuyente, derivando del mismo, derechos y obligaciones que ambos deberán cumplir equitativamente.

**Potestad tributaria.** También conocido como el poder de la autoridad tributaria, a través del mismo, se impone a la sociedad las contribuciones necesarias para afrontar los gastos públicos.

**Principio jurídico.** Se entiende como una herramienta que le permite al operador jurídico interpretar y aplicar el derecho, al maximizar el contenido y alcance de la norma jurídica, protegiendo con mayor eficacia el derecho más vulnerable.

## RESUMEN

El Derecho Fiscal es la rama de la ciencia jurídica que se avoca al estudio de las contribuciones, la recaudación, los ingresos y los cálculos que el Estado debe realizar para cumplir con su cometido y que sufrague el gasto público; no obstante, esta definición implica un trasfondo más amplio, ya que no puede escapar de sus fines y objetivos, la sinergia derivada de la relación jurídica del contribuyente y las autoridades tributarias y los factores relacionados con sus derechos humanos y la justicia tributaria.

Esta investigación inicia con el análisis actual del marco jurídico de la capacidad contributiva en nuestro país, para después examinar y comparar fuentes internacionales que regulan el citado principio, revisando aportes jurisprudenciales nacionales y diversos criterios fijados por las autoridades fiscales. Asimismo, fue necesario analizar las encuestas realizadas a distintos grupos de contribuyentes para conocer la percepción que tienen sobre el tema y observar por qué es necesario redefinir el principio de capacidad contributiva, para finalmente justificar la construcción de un nuevo paradigma a través de los resultados obtenidos en esta investigación.

Los objetivos específicos consisten en: Identificar la viabilidad un nuevo paradigma de la capacidad contributiva en México, que resulte eficiente en su aplicación e interpretación, así como que garantice su observancia y aplicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes; elaborar un concepto de capacidad contributiva claro y comprensible; trazar soluciones a partir del referido paradigma a favor de los contribuyentes; y, finalmente, esbozar a través de este principio jurídico, un escenario en materia tributaria confiable, legítimo e incorruptible.

La metodología empleada a lo largo de la tesis fue de carácter cualitativo apoyado con datos estadísticos con un enfoque inductivo a través de la revisión de doctrina, leyes nacionales e internacionales, criterios jurisprudenciales en materia constitucional, tributaria y de derechos humanos, principalmente.

**Palabras Clave:** Derechos Humanos, Contribuyente, Derecho Fiscal, Argumentación e Interpretación jurídica.

## **ABSTRACT**

Tax Law is the branch of legal science that is dedicated to the study of contributions, collection, income and calculations that the State must carry out to fulfill its mission and defray public spending; However, this definition implies a broader background, since it cannot escape its aims and objectives, the synergy derived from the legal relationship of the taxpayer and the tax authorities and the factors related to their human rights and tax justice.

This research begins with the current analysis of the legal framework of the taxable capacity in our country, and then examines and compares international sources that regulate the principle, reviewing national jurisprudential contributions and various criteria established by the tax authorities. Likewise, it was necessary to analyze the surveys carried out on different groups of taxpayers to know their perception on the subject and observe why it is necessary to redefine the principle of contributory capacity, to finally justify the construction of a new paradigm through the results obtained. in this research.

The specific objectives consist of: Identifying the viability of a new paradigm of taxable capacity in Mexico, which is efficient in its application and interpretation, as well as guaranteeing its observance and application between tax authorities and taxpayers; develop a clear and understandable concept of contributory capacity; outline solutions based on the aforementioned paradigm in favor of taxpayers; and, finally, outline through this legal principle, a reliable, legitimate and incorruptible tax scenario.

The methodology used throughout the thesis was qualitative in nature supported by statistical data with an inductive approach through the review of doctrine, national and international laws, jurisprudential criteria on constitutional matters.

## INTRODUCCIÓN

Desde la reforma constitucional de 2011 en materia de Derechos Humanos (DOF), el Estado Mexicano ha sido entusiasta en acoplarse a la realidad mundial a través de la firma y ratificación de diversos tratados internacionales, lo cual le ha permitido reflexionar sobre los cambios internos por realizar a efecto de estar a la altura de sus pares, advirtiendo que la materia tributaria es uno de los rubros que más retos ha enfrentado debido a la complejidad que implica la recaudación y repartición de recursos para los fines estatales, en los que aún permea una postura conservadora frente al pensamiento garantista.

El presente trabajo se originó con base en una reflexión en el año 2020 cuando observamos los daños ocasionados por la pandemia del virus Covid 19 en México y en el mundo, afectando severamente, entre otros, el ámbito de la salud, las fuentes de trabajo y la economía.

Ante esa situación, era claro que la vida había cambiado y, por tanto, el Estado debía entenderlo para renovarse, ya que de lo contrario (para el caso que nos ocupa), sería muy complicada la tarea de recaudar; lo que incluso afectaría a los derechos humanos, en caso de que no otorgarse un cambio de visión para reducir los estragos y las adversidades de la época en el ámbito tributario.

Dicha problemática nos obligó a plantear lo que se entiende por capacidad contributiva y lo que debería entenderse respecto de este principio jurídico, ya que, a nuestra consideración, ni la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni alguna otra ley secundaria; si bien el artículo 31, fracción IV de la Constitución acuña una definición, deja sus alcances a la interpretación.

En ese sentido, la propuesta de este trabajo tiene por objeto elaborar un nuevo paradigma de la capacidad contributiva, entendiendo por ello, en palabras de Thomas Kuhn (2004), se trata de un “modelo o patrón aceptado” (pág. 57), además de ser “realizaciones científicas universalmente reconocidas que, durante cierto tiempo, proporcionan modelos de problemas y soluciones para una comunidad científica” (pág. 102). El bosquejo de un concepto totalmente

distinto para responder otro tipo de preguntas, en el que su contenido sea lo suficientemente claro, a fin de que con ello, la dinámica y el engranaje del sistema tributario mexicano se vea equilibrado y beneficie la credibilidad en la actuación de las autoridades fiscales a la luz de los estándares internacionales, así como de la justicia tributaria.

Por lo antes precisado, el desarrollo de esta tesis se integra de cuatro capítulos. El primero de ellos, comprende los fundamentos de la investigación de la capacidad contributiva, iniciando por el planteamiento del problema, su respectiva descripción y su situación actual, para después seguir con las preguntas de investigación, su justificación e hipótesis.

El segundo capítulo identifica el marco referencial que gira en torno al principio de la capacidad contributiva, su regulación e interpretación conforme diversas fuentes jurídicas mexicanas. En ese mismo eje, se comparará la referida figura jurídica con ejemplos de otros países a través de la lectura de diversos textos constitucionales, para sinterizar los elementos coincidentes e indispensables para que la nueva propuesta del paradigma sea idónea y cumpla su objetivo.

El tercer capítulo tiene el objetivo de observar y analizar los datos estadísticos que rodean algunos fenómenos en torno a la tributación en México, que justifiquen la necesidad de elaborar un estudio en torno a la capacidad contributiva, como pilar que fundamenta y legitima a las contribuciones y las cargas que de ellas emanan. Este apartado otorga la validez en la construcción de la propuesta que deriva de la presente investigación mediante la exposición de los resultados provenientes de diferentes encuestas sobre los temas tributarios y la percepción de los contribuyentes sobre ellos.

Finalmente, el cuarto capítulo aborda los resultados y las conclusiones del proceso de esta investigación, en el que se comprobará la factibilidad de las hipótesis y los objetivos trazados una vez agotadas las líneas metodológicas procedentes, con la intención de que la propuesta sea válida y congruente a los fines que persigue el Derecho.

# CAPÍTULO 1. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

## 1.1 Planteamiento de la investigación

Esta investigación plantea que derivado de la ausencia de un concepto de capacidad contributiva acorde al sistema fiscal de México, conforme a las nuevas dinámicas de vida que se generaron con motivo de la pandemia ocasionada por el virus de Covid 19, la forma de recaudar, de distribuir dicha riqueza y de cumplir con los satisfactores indispensables a los ciudadanos, lo cual nos obliga a realizar una introspección de su importancia para renovar dicho ciclo.

La tributación debe de ser el reflejo de la sanidad del país y de la calidad de vida de los contribuyentes; sin embargo, la opinión de éstos respecto de las autoridades fiscales, así como del manejo que hacen de los recursos, es apenas aprobatoria y hasta cierto punto desconocida. Por ello, en este trabajo nos damos la tarea de analizar qué no ha logrado el Estado para salvaguardar los derechos inherentes a los contribuyentes, conforme la visión trazada a la luz de la reforma constitucional de 2011, donde a pesar de los esfuerzos constantes por hacer eficiente el sistema tributario, el panorama sigue siendo complejo para quienes lo integran, debido a factores que inciden en ello, como la falta de cultura contributiva (PRODECON, 2011)<sup>1</sup>, el desconocimiento de la materia y el nulo acceso a los recursos digitales, por mencionar sólo algunos.

---

<sup>1</sup> Conforme al texto intitulado “Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México” emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se puede advertir que, en años recientes, el contribuyente se encuentra ante retos complejos por cuanto se refiere al cumplimiento de sus obligaciones tributarias; particularmente, por la excesiva y compleja regulación de los impuestos lo que provoca un gran desaliento. Es un hecho que “las dificultades comienzan con el trámite de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y su respectiva incorporación a un determinado régimen fiscal [...], determinar y enterar correctamente sus impuestos [...] lo que requiere instrumentar una contabilidad especial para efectos fiscales [...], cumplir con requisitos adicionales para hacer efectivas las deducciones, presentar numerosas declaraciones provisionales, anuales e informativas, así como integrar una estructura informática mínima para emitir la facturación electrónica y, en su caso, retener y enterar impuestos de terceros”. En el mismo texto, se destaca también la complejidad de la interpretación de la norma tributaria y, con ello, la diversidad de criterios entre asesores, contribuyentes y abogados.

Si bien, actualmente existen un sin número de figuras jurídicas que podrían enriquecer nuestro sistema tributario a través de la renovación de su marco referencial; únicamente estudiaremos lo concerniente al principio de capacidad contributiva, siendo trascendental la revisión de su contenido y de su vigencia, toda vez que es claro su desconocimiento entre los contribuyentes, lo que genera la falta de certeza de su función y de los límites en la recaudación, existiendo una amenaza a la esfera de los derechos de los contribuyentes y de su dignidad humana, en virtud de que se continúa con un modelo no acorde a la realidad actual de los pagadores de impuestos.

En otras palabras, dichas circunstancias suelen traducirse en obstáculos que imposibilitan los fines estatales de la recaudación (PRODECON, 2011)<sup>2</sup> y la distribución de la riqueza y, por otro lado, también menoscaban los derechos y las garantías del contribuyente, relativos a la seguridad jurídica, la legalidad, el acceso e impartición de justicia, así como al novedoso concepto del “Derecho al Mínimo Vital”, en virtud de que es indispensable incorporarlo en el nuevo paradigma sobre el que se debe enfatizar el principio de capacidad contributiva; mismo que ha pasado desapercibido al carecer de la fuerza de un criterio legal que le permita frenar al Estado como vía de excepción, provocando reiteradamente resoluciones arbitrarias y/o ilegales.

Lo anterior, sirve para reflexionar sobre una construcción justa y equitativa del Estado de Derecho en materia fiscal, en concordancia a los principios constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV; numeral que prevé diferentes mandatos de optimización de la contribución como herramienta hermenéutica que, si bien pretende armonizar la sinergia en el ámbito fiscal, es

---

<sup>2</sup> Por si fuera poco, se exponen estudios en materia económica por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del Banco Mundial (BM), de cuyo resultado interesa hacer notar la mala recaudación que en México; citando las cifras enunciadas en 2008, la recaudación fue del 16.91% del Producto Interno Bruto (PIB), aunado a que conforme el análisis denominado *Doing Business 2011* del Banco Mundial, nuestro país tiene una compleja carga tributaria que afecta a su propio sistema. En seguimiento al porcentaje de recaudación aludido, México se mantuvo con dicha cifra entre 2017 y 2018, lo que equivale a \$3'3434,314 y \$3'527,123 millones de pesos respectivamente. (*Estadísticas tributarias ALC: principales resultados para México*, OCDE, 2022)

claro que actualmente debe renovarse, a través de un cambio de paradigma que lo defina de manera clara y concreta para que permita su entendimiento (CPEUM, 1917).

Ante tales consideraciones, la ausencia de un concepto elemental en el escenario actual de la tributación mexicana provoca que tanto contribuyentes como la autoridad fiscal sugieran opiniones, interpretaciones e ideas al respecto; no obstante, no es suficiente para lograr unanimidad o una aproximación por cuanto toca a su significado, lo que conlleva a aplicarlo de manera discrepante e incluso arbitraria o injusta.

En consecuencia, será materia de la presente investigación desentrañar si con la propuesta de un nuevo paradigma de la capacidad contributiva se mitigarán las arbitrariedades cometidas por las autoridades fiscales y, conforme a ello, vislumbrar si para lograr nuestros objetivos debemos plasmar en futuros trabajos herramientas argumentativas que permitan mejorar su diseño a favor del contribuyente.

### **1.1.2 Descripción del problema**

Partiendo de lo expresado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), todo ciudadano mexicano tiene la obligación de contribuir al gasto público de forma equitativa y proporcional conforme a los ingresos que éste obtenga; de ahí que nazca la idea de reflexionar sobre qué indicadores miden dicha capacidad, ya que, como se desprende de su lectura, éstos se reducen a la equidad y a la proporcionalidad.

No obstante, al dejar fuera de dicho precepto lo que se entiende por “capacidad contributiva” y tampoco verlo expresado en las leyes fiscales vigentes, se puede afirmar que existe un vacío legislativo al respecto, cuya problemática afecta el pleno ejercicio de los derechos del contribuyente, ya que el Estado, a través de la autoridad fiscal, seguirá llevando a cabo sus facultades, imponiendo obligaciones sustantivas y cargas pecuniarias, pasando desapercibido que como límite a éstas, se encuentra el derecho del contribuyente del “mínimo vital” y de la dignidad humana.

De esta manera, resalta en esta investigación que la problemática que se plantea, ante la ambigüedad y la falta de certeza jurídica que existe en el panorama fiscal debido a la ausencia del concepto del principio jurídico de la capacidad contributiva, incide en otorgarle diversas interpretaciones y, por tanto, una aplicación inexacta a su objeto.

En ese sentido, es indispensable retomar cuáles son los fines del Estado frente a la sociedad y demostrar que es necesario priorizar al ser humano y sus necesidades básicas frente a sus obligaciones fiscales, al no existir propiamente un análisis individual que permita determinar si se cuenta o no con una capacidad para contribuir a la recaudación. Aunado a ello, como se verá más adelante, son muchas las circunstancias que ponen en desventaja al contribuyente, pues el sistema legal en México carece de bases sólidas que le permitan ser eficiente.

### **1.1.3 Situación de la “Capacidad Contributiva” en México**

El concepto de capacidad contributiva en el sistema jurídico mexicano resulta limitado en su aplicación, debido a que únicamente ha sido abordado por la doctrina y por criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, por lo que carece de alcances legales y constitucionales por cuanto se refiere a su definición, lo que representa hoy en día un punto de partida para reflexionar sobre el panorama tributario y su regulación, los objetivos que no se han alcanzado y las alternativas que pudieran servir para ello.

Resulta importante referir que el término en estudio no tiene la fuerza ni la obligatoriedad necesaria al derivar de fuentes interpretativas que muchas veces se reduce a la apreciación de los operadores jurídicos, sin que propiamente exista una normativa que lo regule y lo vuelva obligatorio.

A continuación, se citan algunos ejemplos donde se describe que es la capacidad contributiva para algunos autores:

En 2020, Gabriela Ríos Granados y Rubén Sánchez Gil en su texto: “Principios Constitucionales en Materia Tributaria: Derechos Humanos de los Contribuyentes” consultable en la obra intitulada “Manual de Derecho Fiscal” mencionan que si bien el término de “capacidad contributiva” se encuentra expresamente sancionado en las Constituciones de España, Italia y Alemania.

La evolución de dicho principio en México fue distinta: al no estar debidamente reconocido en la Constitución, pero sí vía jurisprudencial, lo que ayudó a deslindar la proporcionalidad tributaria de la equidad, al haber sido considerados sinónimos por mucho tiempo, concluyendo que debe entenderse por dicho principio jurídico la medida de la igualdad tributaria.

Los autores señalan que en 1999, la Suprema Corte estableció a través de su jurisprudencia que la proporcionalidad tributaria era concebida como una garantía que meramente impedía que el impuesto fuera ruinoso, lo que implica

una mutación constitucional, es decir, un cambio de normas a través de su interpretación, pero no por la modificación formal de su texto.

En ese orden de ideas, desde el ámbito jurisprudencial la capacidad contributiva es: “la potencialidad real de pago de contribuciones”, en tanto que la doctrina mexicana la entiende como “la aptitud real de pago de contribuciones” (Ríos Granados G. y Sánchez Gil, 2020, págs. 19-20).

En 2006, Gerardo Novoa Hernández a través de su artículo “El Principio de la Capacidad Contributiva” sostuvo que el principio de capacidad contributiva es el deber de todo ciudadano de contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en los que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas (pág. 101)

El citado autor refirió más adelante en su texto, que aunque ese principio goza de muchísimas características particulares, la más importante es la de ser el límite material del poder tributario. Lo anterior, ya que este sólo puede imponer tributos a sus súbditos en proporción a sus riquezas, lo cual significa que el legislador tiene la tarea ineludible de decidir cuáles hechos reflejan dicha capacidad, cómo, cuándo y en qué medida. (Novoa Herrera, 2006, pág.104)

En 2002, se publicó el artículo “El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal” visible en la obra colectiva intitulada: “Conceptos de Reforma Fiscal, en el que Marco César García Bueno refirió que el legislador debe tomar en cuenta para la creación de la normativa tributaria, entre otros aspectos, la condición del sujeto frente al tributo, de tal forma que todo el sistema fiscal, esté basado bajo dos postulados: la suficiencia y la equidad (García Bueno, 2006, pág. 46)

De ahí que el principio de capacidad contributiva se considere como el elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos; razón por la que no puede ser un producto de una concepción eminentemente jurídica, sino que su contenido se determina por decisiones de carácter político, económico y social.

Finalmente, el autor refiere que debe cuidarse los fines que persiguen los tributos, ya que si uno de ellos atenta contra algún derecho, como lo es, el patrimonio, debe valorarse si dicha lesión es menor al beneficio alcanzado. Luego, para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gastos: un sustento económico de riqueza disponible (riqueza efectiva) (García Bueno, 2002, págs. 45-55).

Respecto de las fuentes jurisprudenciales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los años de 1997 y 1998 respectivamente, empleó el término de “capacidad contributiva” para justificar la hipótesis de traslación del impuesto al valor agregado (como son el adquirir determinado bien, usar o gozar temporalmente de algún bien o recibir un servicio) sosteniendo que reflejan la misma capacidad contributiva de los consumidores finales que deben pagar dicho tributo, independientemente de su situación económica, respetando el principio de proporcionalidad tributaria consignado en la fracción IV del artículo 31 constitucional. (SCJN, El Tribunal Pleno. Tesis número XI/1997; 20 de enero de 1997).

Por su parte, en la tesis intitulada: “CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”, el Poder Judicial de la Federación sostuvo que la potestad tributaria es la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción. (SCJN, El Tribunal Pleno. Tesis número LXXIX/1998; 19 de noviembre de 1998).

Los criterios más recientes que se encuentran en el Seminario Judicial de la Federación respecto de la “capacidad contributiva”, son:

IMPUESTOS ADICIONALES. LOS ARTÍCULOS 36 A 41 DE LA LEY NÚMERO 134 DE INGRESOS PARA EL MUNICIPIO DE ACAPULCO DE JUÁREZ DEL ESTADO DE GUERRERO, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016 QUE LOS PREVÉN, AL NO PARTICIPAR DE LA MISMA NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO PRIMIGENIO, NI REFLEJAR LA VERDADERA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA” (SCJN, Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. Tesis XXI.2o.P.A.26 A (10a.); 22 de junio de 2018)

RENTA. EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER QUE NO SE DARÁ EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (SCJN, Segunda Sala. Tesis2a. /J. 184/2016 (10a.); 2 de diciembre de 2016)

En la primera de las mencionadas, de forma sustancial, se sostiene que los artículos 36 a 41 de la Ley número 134 de Ingresos para el Municipio de Acapulco, Guerrero para el ejercicio fiscal 2016 no reflejan la verdadera capacidad contributiva de los causantes, por lo que violan el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer impuestos adicionales a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos por concepto de impuestos y derechos del Municipio de Acapulco de Juárez, Guerrero, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fueron diseñados para gravar, en un segundo nivel, determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición.

El contenido del segundo criterio aludido, refiere que el artículo 39, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta al establecer que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; no obstante que el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido

desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, por lo que al no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a su capacidad contributiva, en razón de que los artículos 44, 45 y 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conminan a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta.

De la lectura a ambos criterios, se advierte que ninguno define qué es la capacidad contributiva, ni enlista sus elementos o características; ni siquiera se toma como base para explicar su objeto o utilidad, sino que sólo lo ocupan de parámetro para analizar su legalidad de la situación en concreto a la luz de los preceptos legales aplicables y los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributaria. Ello significa la ausencia expresa de qué es la “capacidad contributiva”.

De lo previamente expuesto, es dable apuntar que la definición de capacidad contributiva en México se encuentra implícita, por lo que es susceptible de interpretar, sin que verdaderamente se extraiga de su contenido uno o varios elementos objetivos que sirvan de base para frenar el poder de imperio del Estado.

En efecto, se pretende no sólo ser coincidentes en las aportaciones doctrinales, sino en proteger al contribuyente cuando deba cumplir con una carga tributaria, cuidando que se observen los límites sobre los cuales se está midiendo su “riqueza”, individualizando dicho parámetro de forma individual, conforme a los fines y objetos públicos, pero también salvaguardando los derechos humanos conforme a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Por lo previamente expuesto, se considera importante proponer una definición del concepto de capacidad contributiva que se ubique a nivel

constitucional, que sea lo suficientemente claro, comprensible y congruente con la actualidad.

## **1.1.4 Preguntas de investigación**

### **1.1.4.1 Pregunta general**

¿Por qué es necesario un cambio de paradigma del concepto de capacidad contributiva como propuesta de mejora del sistema tributario en México?

### **1.1.4.2 Preguntas específicas**

1. ¿Qué características y elementos debe contener el paradigma de capacidad contributiva en México, propuesto en esta investigación?
2. ¿Cuáles son los límites y los alcances del nuevo paradigma de la capacidad contributiva en el país?
3. ¿Qué objetivos debe cumplir el principio de capacidad contributiva para mejorar el sistema tributario mexicano?

## **1.2 Objetivos generales y específicos**

### **1.2.1 Objetivo general**

Demostrar el porqué es necesario un cambio de paradigma del concepto de capacidad contributiva en México que defina con precisión sus alcances y sus límites; cuyo propósito es garantizar la consolidación y preservación del Estado de Derecho a través de un marco jurídico renovado y acorde a las necesidades sociales, que por tratarse de un instrumento hermenéutico, brinde seguridad jurídica a los contribuyentes y proteja sus derechos humanos.

### **1.2.2. Objetivos específicos**

1. Identificar la viabilidad un nuevo paradigma de la capacidad contributiva en México, que sea eficiente en su aplicación e interpretación y garantice su observancia y aplicación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

2. Construir el contenido del concepto de capacidad contributiva que se propone, el cual deberá ser claro para su debida comprensión, aplicación e interpretación.

3. Trazar soluciones a partir del nuevo paradigma de capacidad contributiva casos concretos a favor de los contribuyentes, por tratarse de una herramienta que permita hacer extensiva la argumentación e interpretación de la norma jurídica mediante la observancia a sus derechos de seguridad jurídica y legalidad.

4. Esbozar a través de este principio jurídico, un escenario en materia tributaria confiable, legítimo e incorruptible.

### 1.3 Justificación

La justificación de este trabajo se centra en la necesidad de proponer un paradigma viable del principio de capacidad contributiva a efecto de que la autoridad fiscal tenga un margen de interpretación en casos especiales, atendiendo a las circunstancias de excepción que viven los pagadores de impuestos ante supuestos imprevistos como casos fortuitos, de fuerza mayor o crisis económicas, entre otras, atendiendo la corriente *iusgarantista* prevista en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la obligación de toda autoridad de proteger desde el ámbito de cada una de sus competencias los derechos humanos.

Asimismo, considero que dicho tema es trascendente debido a los cambios tan bruscos que hemos experimentado en mayor o menor medida a nivel mundial, pues obligó a cada país a buscar alternativas de “flote” de sus políticas públicas en materia de salud, economía y seguridad principalmente, sin tener mayores estrategias para futuro lejano, ni que las mismas prevalezcan de forma permanente a través de una obligatoriedad prevista en ley.

En suma, en el caso particular de México es notoria la desigualdad en el escenario fiscal entre autoridad y contribuyente lo que supone la desventaja al primero de ellos, debido a la falta de apoyos, incentivos, prerrogativas y beneficios, es decir, lejos de tener un gobierno empático con las “pérdidas” que genera la propia situación, dejan vulnerable al contribuyente, al punto de que su actividad económica se ve suspendida, y en ciertos casos, nulificada hasta trastocar su derecho al mínimo vital, sin que de por medio exista algún elemento jurídico que pueda ser invocado eficientemente para detener la actuación de la autoridad, como una especie de clausula o principio fiscal.

Con el alcance de esta investigación se buscan dar respuestas a las interrogantes formuladas con relación al objeto de estudio, es decir, proponer una nueva conceptualización e interpretación del concepto de “capacidad contributiva” como elemento indispensable de la contribución en el sistema mexicano, para que el lector de este trabajo comprenda el fenómeno analizado,

sus características, las partes que lo componen y su alcance. De esta forma, estimo que el alcance de esta investigación es de naturaleza explicativa, pues en ella se explorará, describirá y correlacionarán diversa información afín.

## **1.4 Hipótesis de la investigación**

A través de la identificación de los elementos y las características que debe reunir el nuevo paradigma de capacidad contributiva, aumentará la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, pues su objetividad garantizará su observancia y aplicación.

De manera secundaria, se pretende que mediante el conocimiento y entendimiento de dicho paradigma, permee un equilibrio y mejore la sinergia del sistema tributario, debido a una mayor confiabilidad e incentivo en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Por otro lado, este nuevo paradigma permitirá una mejora en la argumentación e interpretación de la norma jurídica a favor de los contribuyentes, a fin de consolidar un sistema confiable, legítimo e incorruptible.

Lo anterior se afirma, ya que como se ha descrito previamente, un gran número de mexicanos -muchos de ellos en su carácter de contribuyentes- desconocen las leyes, los parámetros y los criterios con los que las autoridades emiten las resoluciones en materia fiscal; razón por la cual, definir los alcances y límites del concepto de capacidad contributiva a la luz de los fines teleológicos de la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y las reformas fiscales respectivas, maximizará los derechos de los pagadores de impuestos debido a la construcción de un marco jurídico diseñado a sus necesidades, con apego a la legalidad y seguridad jurídica.

Se pretende que la renovación del concepto de capacidad contributiva deje de lado la vaguedad en su significado impulse las buenas prácticas dentro del servicio público y fomente la cultura contributiva, traducido en el equilibrio y consolidación del Estado de Derecho.

## **CAPÍTULO 2. MARCO JURÍDICO REFERENCIAL**

La presente investigación surge para entender y evolucionar el significado actual del principio de capacidad contributiva en México, conforme lo dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la doctrina y criterios emitidos por órganos jurisdiccionales en materia administrativa. Para lograr dicho objetivo, es necesario citar ejemplos de las referidas fuentes jurídicas, con la intención de abordar el panorama actual que rige dicho principio y que le permita al lector comprender el contexto actual y los elementos que rodean al tema en estudio.

En ese orden de ideas, este capítulo tiene por objeto describir las principales figuras jurídicas que intervienen en la tributación del país y que forman parte del panorama que se pretende modificar a favor del contribuyente, para que exista una mayor comprensión del tema en estudio.

De esta forma se aborda el significado actual de la capacidad contributiva en México y cómo a través de este elemento indispensable, las demás figuras del derecho tributario tienen eco en vínculo jurídico que constriñe al contribuyente, para después proponer una minúscula solución a la problemática planteada.

En consecuencia, el marco jurídico actual que rodea al principio de capacidad contributiva ayudará al lector a vislumbrar que no se cuenta con límites para su aplicación e interpretación, por lo que resulta necesario actualizar no sólo la concepción de dicha figura jurídica, sino también armonizar el sistema tributario con el reconocimiento del derecho del mínimo vital y los límites que, en su caso se determinen procedentes que eviten la incertidumbre en los pagadores de impuestos.

## 2.1 Las contribuciones en México

Desde la concepción moderna del Estado, los gobiernos correspondientes han sumado esfuerzos para concebir con más fuerza y solidez las herramientas que les permitan poner en marcha sus fines: como la seguridad, la educación, la justicia y el bien social, entre otros. Por ello, mientras más robusta fue la idealización del Estado y de la Constitución como norma fundante de la regulación social, uno de los elementos indispensables para su construcción, - como originalmente se le conocía-.

En ese sentido, es importante mencionar que históricamente su término ha ido evolucionando conforme la visión de cada país; de la mano de teorías garantistas en favor de los derechos humanos; situación que se puede apreciar desde la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789” (Asamblea Nacional Constituyente francesa, 1789), cuyo artículo 13 se refiere a los tributos como las aportaciones que tenían que hacer los gobernados para sostener los gastos de la administración; acepción no solo lingüística, sino garante por su amplitud de su contenido, en contraposición del concepto de “tributo” que inicialmente permeó en la antigua Roma, en virtud de que con el uso de éste se “repartía o pedía por tribus” (Soberanes Fernández, 2009, pág. 3816).

De ahí que inicialmente se concuerde con la postura del autor Armando Cortés Galván, cuando refiere que los tributos son—indistintamente—:

el medio para allegar al Estado de los recursos necesarios para sufragar los gastos que implican asegurar el orden, la paz y el bienestar sociales, a través del establecimiento y funcionamiento de las instituciones públicas que proporcionan la gobernabilidad, la seguridad pública, la procuración y administración de justicia, la educación, los servicios públicos generales, la búsqueda por la igualdad y la satisfacción de diversas necesidades humanas, entre otros parabiens que permiten a los gobernados, por una parte, para tener una vida digna en la que se respeten, protejan y garanticen los derechos humanos” (Cortés Galván, 2015, pág. 25).

Hoy en día el concepto “tributo” no sólo es sinónimo de “impuesto” sino también de “contribución”, por lo que su contenido vislumbra avances que modernizan dicha obligación, sin dejar de ver que también implica aspectos positivos como negativos; el primero de ellos, va encaminado a la construcción de un Estado, conforme los fines y presupuesto previstos en los fines fiscales correspondientes, en tanto que también supone una segunda connotación vista sólo como una carga excesiva hacia el particular; de ahí que sea importante no solo definirla, sino defenderla y explicarla.

En México, el primer acercamiento de la regulación de las contribuciones se advierte en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), en el artículo 31, fracción IV. Para después ser definida y clasificada en el numeral 2, del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente forma: a) impuestos, b) derechos, c) contribuciones de mejora y d) aportaciones de seguridad social.

Así las cosas, el referido ordenamiento legal tributario, construye el sistema impositivo a través de la contribución como sinónimo de tributo, cuyo principal objeto es enunciarla como el eje respecto del cual se detrae la riqueza de los particulares, aunque se hace la precisión de que en ningún momento lo define. Su función versa en que el contribuyente participa de su riqueza al ente público, para que éste último pueda satisfacer sus necesidades presupuestales. (García Bueno, 2020, pág. 93)

La regla general de la contribución es que atienda a la riqueza de cada contribuyente, bajo los principios constitucionales que la regulan, misma que deberá tener el soporte jurídico razonable y los elementos para justificar la verdadera contribución hacia el Estado, a efecto de calificar su idoneidad constitucional y legal; de no ser así, se incurre en detrimento del contribuyente y pierde de vista toda legitimidad.

### 2.1.1 Fundamento constitucional

A partir de la promulgación de la Constitución de 1917, se inscribió dentro de la carta fundamental el artículo 31, fracción IV, que a la letra refiere:

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

(...)

**Fracción 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.

De la transcripción que antecede, es evidente que el legislador ordinario dispuso que una de las obligaciones a cargo de los mexicanos es construir un nuevo modelo democrático de País, conforme una contribución en dinero proporcional y equitativa a sus ingresos, destinada a los gastos públicos, de la Federación, Estados, Ciudad de México y al Municipio en que residan.

Por ello, para García Bueno (2020) los elementos indispensables que definirán al tributo son: “Se trata de una obligación patrimonial que debe estar prevista en ley, condicionada a la presencia de una capacidad contributiva del sujeto pasivo, cuya naturaleza es coactiva cuando el obligado tributario incumple con ella, por lo que el Estado tiene la capacidad de ejercer su cobro.”

En seguimiento a esta idea, queda claro que el rango constitucional posiciona al tributo como el eje por el cual el Estado alcanzará sus fines y objetivos, de tal suerte que de no cumplir con ellos, su legitimidad será cuestionable para efectos recaudatorios.

Por otro lado, hay que olvidar que este precepto constitucional tiene en su contenido varios principios que lo hacen aún más flexible e interpretable y, a su vez, debatible ante las circunstancias actuales que atraviesa el País, como las sociales, económicas y políticas, lo que sin duda será el camino que lleve a debatir sobre que implica la capacidad contributiva de los pagadores de

impuestos en el tenor de la imprecisión en su conceptualización, o bien, debido a lo volátil que éste puede devenir ante circunstancias diversas y/o extraordinarias.

## **2.2 La potestad tributaria**

En este capítulo, se expone cómo nace el vínculo entre el Estado y el particular en materia tributaria y cómo derivado de esta relación jurídica, derivan derechos y obligaciones con la intención de equilibrar las cargas en medida de lo posible. Por otro lado, se referirán quienes son los sujetos que la integran y la regulación normativa que hoy en día permea para poner en contexto la función en materia fiscal.

En ese sentido, la obligación será definida como: “la obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las leyes de nuestra ciudad.” (Poder Judicial de Michoacán, s.f.)

Diego Robles Farías (2001) define a la obligación como una relación jurídica donde se relacionan dos partes denominadas acreedor y deudor, adquiriendo derechos y obligaciones recíprocos establecidos desde el inicio de la relación y no sólo haciendo alusión a dicha carga.

### **2.2.1 La función recaudadora del Estado**

Como es sabido, toda relación se conforma de al menos dos personas que tienen una participación en específico, y en el caso del derecho público, los participantes tienen una característica particular debido a la asimetría de su naturaleza jurídica (Poder Judicial de Michoacán, s.f.) ca, al intervenir –de forma activa– el Estado, a través de una autoridad fiscal y, por otro, al contribuyente– de forma pasiva–.

En ese sentido, es importante cuestionar quienes son los integrantes de dicha relación y comprender a fondo su naturaleza jurídica, a fin de emitir juicios de valor en torno a ellos debidamente fundados y motivados cuando se analicen

las cargas y los derechos –o la falta de ellos– respecto de cada uno de los involucrados.

Es importante recordar que desde el inicio de la historia, se han desarrollado diversas teorías para explicar qué es y para qué sirve el Estado (Diccionario Jurídico, s.f.); entendido como la forma de organización política, dotada de poder soberano e independiente, que integra la población de un territorio.

### **2.3 Justicia Administrativa**

La justicia administrativa tiene por objetivo de incorporar nuevas figuras e instituciones jurídicas tiene como sustento simplificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos relacionados<sup>3</sup>, de enmendar los errores que ocasionaron conflictos entre ellos y, en general, de satisfacer el fin último del Derecho, que es regular la conducta a partir de la norma jurídica. Es preciso recordar que este tema tiene que ver con la regulación legal del particular frente al poder de la Administración Pública y no así, con un agente de igual o de similares características; por lo que su tratamiento es de especial observancia por cuanto se refiere a la desproporcionalidad de capacidades entre ellos.

Trasladado lo anterior al ámbito del Derecho Fiscal, es claro que la evolución de la regulación tributaria en México ha tenido muchos reflectores y novedades debatibles sobre a donde se dirige el peso de la balanza, dado la evidente inequidad entre partes; de ahí que sea importante el análisis del cumplimiento de los derechos humanos a la luz de lo previsto en el artículo 1º,

---

<sup>3</sup> Entiéndase a los sujetos relacionados a aquellas autoridades que conforme el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.”

de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por parte de las autoridades inmiscuidas.<sup>4</sup>

### 2.3.1 El Sistema Tributario Mexicano

Conforme la Real Academia de la Lengua Española, un sistema es un conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí (RAE, s.f.), es decir, que los integrantes que lo conforman dependen de unos y otros.

En materia fiscal, el sistema impositivo o de recaudación tributaria es el conjunto de medidas que ordenan la obtención de ingresos tributarios para financiar el gasto público; esto es, se compone del conjunto de contribuciones establecidas mediante ley y que se aplican en un país en un momento determinado (PRODECON, 2015).

Por su parte, el sistema tributario también puede ser entendido como el conjunto de impuestos vigentes y que coexisten en un país, ordenados y coordinados entre ellos según unos principios generales y que persiguen unos determinados fines (Hernández Trillo, 2019, pág. 12), dentro de los que destacan tres elementos indispensables: **a)** Principios rectores, **b)** Conjunto de obligaciones y **c)** Los fines estatales. (PRODECON, 2015)

En ese sentido, dicho sistema debe ser entendido como un escenario en el que se reúnen una pluralidad de participantes bajo un mismo contexto e intereses en común; por lo que resulta indispensable para el Estado mexicano cuidar que las funciones, derechos y responsabilidades de quienes integran su sistema jurídico tributario, actúen conforme a lo previamente pactado en el ámbito de sus competencias para lograr, en el presente caso, los fines recaudatorios y de administración de los recursos de forma eficiente, en apego al marco legal aplicable.

---

<sup>4</sup> Artículo 1º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos.

### **2.3.2 Autoridad fiscal**

De conformidad con el artículo 2º, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, las autoridades fiscales federales son definidas como las Unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Servicio de Administración Tributaria, de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, de las dependencias, órganos administrativos desconcentrados y organismos descentralizados que ejerzan facultades en materia fiscal federal, organismos fiscales autónomos, así como particulares que actúen como auxiliares de la administración pública federal en su carácter de retenedores, recaudadores o con cualquier otro carácter; todos ellos, cuando en el ejercicio de las facultades conferidas por una norma general o en cumplimiento a alguna disposición legal, realicen actos que afecten los derechos de los contribuyentes en materia fiscal en el orden federal (2001, pág. 1).

Esto es, debe entenderse que cualquier actuación de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores, la Comisión Nacional del Agua y las haciendas locales que actúen con base en la Ley de Coordinación Fiscal son considerados como actos de molestia provenientes por autoridades fiscales federales.

Como bien lo apunta la investigadora Blanca Alicia Mendoza Vera (2018), es preciso que para hablar de este tema el lector se remita al numeral 16, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo contenido, refiere: “(...) es la norma que impone a las autoridades la obligación de actuar solamente cuando cuenten con competencia para ello, imponiéndoles además las de fundar y motivar debidamente sus actos, hacerlos constar en documentos y firmarlos”.

Añade que: “(...) esa certeza hace referencia a lo que conocemos como el principio de legalidad que consiste en que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permita, el cual es fundamental para la existencia de un verdadero Estado de Derecho” (2018, págs. 67 y 68).

Una vez precisado quiénes son las autoridades fiscales y cuál es el marco constitucional de su actuación, pareciera no existir mayor confusión sobre sus facultades y los límites que derivan de ellas; sin embargo, tal y como se mencionó, bajo la perspectiva del abogado postulante, es pertinente hacer la siguiente pregunta: ¿qué tanto la autoridad conoce y respeta los derechos humanos de los contribuyentes?

La respuesta pareciera ser debatible y no tener una única posibilidad, pues al menos de la lectura que se realice al Título III “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, es claro que las autoridades están obligadas a: i) Dar asistencia al contribuyente, ii) Atender las consultas que se les formulen, iii) Emitir criterios internos, iv) Resolver las aclaraciones que se presenten. Las autoridades también podrán llevar a cabo facultades de comprobación, atender los recursos de reconsideración y, en su caso, modificar las resoluciones respectivas, así como analizar y resolver los medios de defensa que le toque conocer.

Así las cosas, dentro del marco de legalidad del Código Fiscal de la Federación pareciera que las atribuciones de las autoridades y los derechos y obligaciones de los contribuyentes son claros; no obstante, la práctica tiene mayores matices que hacen compleja la relación jurídico-tributaria.

En este punto, debe recordarse que el interés principal de este trabajo radica en analizar los derechos humanos del contribuyente; particularmente los derechos que tienen que ver con informar al pagador de impuestos todo relacionado con sus obligaciones, sus alcances y consecuencias en caso de incumplimiento; posteriormente, los acuerdos de “amigable conciliación” que pudieran llegarse a dar entre ellos para evitar la interposición de medios de defensa largos y tediosos.

Entonces, de una nueva reflexión a la primera parte de esta sección es evidente que la obligación constitucional y legal de las autoridades no tiene mayor complejidad en su lectura, pero sí en su práctica y, es que la interpretación

a las nuevas “reglas del juego” y a los fines últimos de ambos sujetos son distintas y completamente diferentes, que lejos de fomentar una buena relación, se nota una ruptura: un fracaso en la observancia del Estado y de la preservación de los derechos humanos.

### **2.3.3 Contribuyente**

Derivado del nacimiento de la obligación tributaria, es claro que los sujetos que intervienen en ella propician la sinergia de la relación. En este caso, uno de los sujetos que integran la relación jurídico tributaria es el contribuyente, quien como sujeto pasivo, recaen sobre de él la mayor parte de las obligaciones tributarias de la referida relación.

Gómez Casas (2020) revisa lo expresado por Miguel Alvarado Esquivel, quien explica que el contribuyente es el sujeto pasivo (persona física o moral) que realiza el hecho generador de un tributo o contribución. También puede definirse como aquél que realiza el hecho imponible de la obligación prevista en la ley tributaria de forma directa, o bien, la persona física o moral, obligada a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico; resaltando que las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes (Código Fiscal de la Federación. Artículo 1º del 5 de enero de 2022. 31 de diciembre de 1981).

### **2.3.4 Derechos humanos en materia fiscal**

Desde la reforma constitucional de 2011, la renovación del sistema jurídico en México ha sido uno de los retos más grandes que los operadores han enfrentado, pues significa desasociar las concepciones “legalistas” que por mucho tiempo permearon frente a una metodología de interpretación cuyo objeto

varía a tal dimensión que incluso es posible incorporar de forma difusa normas jurídicas previstas en tratados internacionales en caso de que así sea necesario, sin que ello implique una invasión a la esfera competencia de la propia Constitución.

Es de explorado derecho que en el sistema jurídico mexicano existen diversos conceptos que se utilizan como sinónimos de los derechos humanos, pues se habla de “derechos fundamentales” y todavía del conservador término de “garantías individuales” para referirse a las prerrogativas inherentes a los seres humanos. Sin abundar más al respecto ni generar debate alguno sobre el correcto uso de los aludidos términos, para efectos de esta investigación nos quedaremos con el concepto de “Derechos Humanos,” (Carbonell, 2011) debido a que éstos abarcan una categoría más amplia y que, en la práctica se suele utilizar con menos rigor jurídico”, en tanto que éstos últimos “están previstos en el texto constitucional y tratados internacionales”; es decir, son también vistos como “derechos humanos constitucionalizados”.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la Jurisprudencia 2a.LXXXVIII/2018, intitulada: “**DERECHOS HUMANOS Y GARANTÍAS. SUS DIFERENCIAS**”(Semanao Judicial de la Federación, 2018), visible en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, ha diferenciado los derechos humanos de las garantías individuales entendiendo a los primeros como aquellos que:” aseguran la conservación de su carácter ontológico como límites jurídicos infranqueables para la potestad de la autoridad como lo ordena el primer párrafo del artículo 1º constitucional”, en tanto que las garantías: “operan como medidas jurídicas que tienen como finalidad lograr la consecución, vigencia y efectividad de los derechos humanos”.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal mediante la Jurisprudencia XXVII.3o. J/14 (10a.), cuyo rubro es: “**DERECHOS HUMANOS Y SUS GARANTÍAS. SU DISTINCIÓN**” (Semanao Judicial de la Federación, 2015 en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación de abril de 2015, señaló que:

para el constituyente permanente los derechos y sus garantías no son lo mismo, ya que éstas se otorgan para proteger los derechos humanos; constituyen según Luigi Ferrajoli, los deberes consistentes en obligaciones de prestación o prohibiciones de lesión, según que los derechos garantizados sean derechos positivos o negativos, es decir, son los requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones previstas en la Constitución y los tratados internacionales, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen como objeto proteger los derechos humanos; de ahí que exista una subordinación entre ambos conceptos, pues las garantías sólo existen en función de los derechos que protegen, de tal suerte que pueden existir derechos sin garantías, pero no garantías sin derechos. Así, a manera de ejemplo puede decirse que el derecho humano a la propiedad tiene, entre otras garantías, las de audiencia y legalidad, pues prohíbe a la autoridad a molestar a un particular sin mandamiento escrito en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

De lo anterior, se concluye que los derechos humanos son aquellas prerrogativas que de manera automática salvaguardan íntegramente al ser humano, desde la dignidad humana hasta su propiedad, libertad, seguridad, entre otros; hasta hacer valer los derechos de segunda y tercera generación, dentro de los cuales encontramos precisamente los de corte económico. Su término debe ser entendido de forma amplia y con mayores alcances a los clásicos y antiguos conceptos al haber quedado rebasados.

De ese modo devienen diversos instrumentos legales que forjan el marco constitucional antes detallado, cuya aportación radica en la especialidad de la materia. Por ejemplo, para el ámbito tributario tenemos la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente,<sup>5</sup> la cual se compone de 24 artículos, divididos en 5 Capítulos, con un contenido orientado a la regulación de los derechos y las garantías de los pagadores de impuestos frente a la obligación asumida con las autoridades fiscales, aplicando en su defecto tanto las leyes tributarias como el Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>5</sup> “creada en 2005, derivado de la necesidad de promover y fomentar una cultura contributiva que permita la incorporación voluntaria y espontánea de los contribuyentes a la recaudación, regulando dentro de su contenido: información, difusión y asistencia al contribuyente, derechos y garantías en los procedimientos sancionadores y de comprobación, así como los medios de defensa que tienen ante la actuación de las autoridades fiscales” (PRODECON, s/f)

La premisa que se pretende resaltar de esta ley es que conforme al numeral 1º, segundo párrafo, los derechos y garantías consagradas en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, son aplicadas en beneficio de los contribuyentes en suma a los derechos constitucionales -sólo por mencionar algunos- de seguridad jurídica, legalidad, igualdad, audiencia y acceso a la justicia. A continuación, y para esbozar con mayor claridad de qué tratan los Capítulos aludidos se citan para su comprensión:

Capítulo I.- Disposiciones Generales

Capítulo II.- Información, difusión y asistencia al contribuyente

Capítulo III.- Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

Capítulo IV.- Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Capítulo V.- Medios de Defensa del contribuyente

Más adelante, será materia de análisis lo dispuesto en los dos primeros capítulos como contrapeso a lo que se estima pernicioso contra la salvaguarda y observancia de los derechos humanos del contribuyente, derivado de las reformas hechas por el legislador ordinario; sin embargo, por el momento únicamente se comentan *a priori* a efecto de que el lector tenga presente

Dicho lo anterior, si bien el pagador de impuestos cuenta con diversos medios a su alcance para su defensa, como en particular, el Juicio de Amparo, los procedimientos contenciosos ordinarios y la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)<sup>6</sup>, así como la instauración de diversos mecanismos de solución de controversias no jurisdiccionales (procedimiento de Queja y acuerdos conclusivos), no menos cierto lo es que al día de hoy, puede asegurarse que todos estos recursos son insuficientes cuando el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente no

---

<sup>6</sup> En este punto se pretende resaltar que existe una gran necesidad de salvaguardar los derechos humanos de los mexicanos que, de manera particular, la regla también aplica a los sujetos denominados contribuyentes, debido a la recurrente denuncia de acciones omisas y/o violatorias por parte de las autoridades fiscales federales. La procuraduría de la Defensa del Contribuyente entonces, nace a la luz de esta encomienda, y a través de los diversos servicios que ofrece y las facultades que le fueron delegadas procura: "El *Ombudsman* es una institución que protege a las personas contra los abusos o actos arbitrarios de la administración pública, que pueden afectar sus derechos y garantías fundamentales. (Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH), 2006).

conoce sus obligaciones y no está informado sobre los alcances y consecuencias que de ellos y la falta de su cumplimiento emanan.

Es indudable que el conocimiento es poder y en la materia tributaria esta regla no es la excepción, por lo que de respetarse se construiría un Estado de Derecho sólido, con el objeto (en esta rama) de la recaudación estimada, garantizando con ello el cumplimiento del máximo fin del Estado denominado “bien común<sup>7</sup>”. Empero, dejando de lado a aquellos contribuyentes malintencionados; el mayor reto que las autoridades fiscales tienen es el de educar al contribuyente sobre su condición, naturaleza, características y todos aquellos elementos que le permitan identificar donde está parado en el ámbito fiscal, para que desde su propio plano haga valer sus derechos humanos, sabiendo también cuando una autoridad por acción u omisión no los respeta.

Finalmente, para hacer valer lo anterior, es importante mencionar que a través del *ombudsperson* fiscal,<sup>8</sup> se han implementado diversos mecanismos para frenar las violaciones que las autoridades fiscales federales lleven a cabo en contra de los pagadores de impuestos; entendiendo que ésta institución es un organismo protector de derechos no jurisdiccional, cuya función esencial es la de observar las acciones de las autoridades, a efecto de velar en todo momento por los derechos de los contribuyentes, así como investigar aún de oficio, las violaciones que puedan llegar a cometerse en perjuicio de aquellos; pues debe recordarse que el Ombudsman, de cuya naturaleza participa la Procuraduría, tiene el carácter de defensor del pueblo, con lo que su actuación se legitima en la tutela y protección de los derechos fundamentales de los gobernados.

### **2.3.5 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

---

<sup>7</sup> “Se refiere en general al bien (estar) de todos los miembros de una comunidad y también al interés público, en contraposición al bien privado e interés particular; también puede definirse como el fin general o los objetivos y valores en común, para cuya realización las personas se unen en una comunidad” véase el artículo en: “El bien común” (Schultze, 2014)

<sup>8</sup> CRITERIO NORMATIVO 7/2014/CTN/CN (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 29/08/2014)

De manera particular, el ámbito tributario ha dejado desprotegidos a los contribuyentes quienes, en su mayoría, desconocen sus principales obligaciones y derechos en la materia; de ahí que, ante determinadas prácticas incorrectas e ilegales de parte de las autoridades, se vuelva un ciclo vicioso la comisión de los mismos errores, que no sólo lesionan sus derechos y garantías, sino también provocan efectos colaterales de mayor peso, como la falta de recaudación, la falta de seguridad y legalidad de la captación de recursos, así como la puesta en marcha de los proyectos presupuestados para ello.

Una vez mencionado el propósito de un ombudsman, vale la pena recapitular de otros autores su significado. Para ello, Jorge Fernández Ruíz (1995), refiere que el ombudsman es:

la figura jurídica alternativa que funge como un receptor de quejas populares contra el poder público, al detectar y apoyar a los gobernados contra la indebida actuación de los servidores públicos; es también un mecanismo de defensa de los derechos humanos contra posibles actos violatorios realizados por servidores públicos; un órgano autónomo de vigilancia del poder público; apolítico y con el propósito de ser útil hacia el pueblo, debido a los requisitos mínimos que sus procedimientos establecen

En el texto denominado Colección de Textos sobre Derechos Humanos, la palabra ombudsman es definida como:

un órgano autónomo, independiente de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial... en la actualidad, las instituciones nacionales de promoción y protección no jurisdiccional de los derechos humanos, cuyos titulares se encargan de la defensa y promoción de los derechos humanos, a través de la observancia de las conductas de los servidores públicos para evitar la violación de derechos humanos, corrigiendo estas conductas mediante recomendaciones y demás actos diversos a éstos. (Castañeda, 2015)

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se erige como *Ombudsman Fiscal* para garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, así como el fomento de una nueva cultura contributiva.

Es así que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público, independiente y autónomo de cualquier Secretaría de Estado, que toma sus propias decisiones con la intención de proteger los derechos de los pagadores de impuestos federales en México brindando servicios de manera gratuita, ágil y sencilla.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge por primera vez en el ámbito normativo de México el 5 de enero de 2004, con motivo de la adición al Código Fiscal de la Federación (CFF) del Artículo 18-B, en el que se introdujo la figura de PRODECON como un “organismo autónomo” encargado de la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes.

En el año de 2006, con la publicación del Decreto por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, es en ese momento en que nace PRODECON estableciendo su estructura y funcionamiento, lo anterior debido a la necesidad de fortalecer la relación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

En atención a lo anterior, el 28 de abril de 2011, fue electa por el Senado de la República, de entre una terna propuesta por el Presidente de la República Felipe Calderón Hinojosa, la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, convirtiéndose así en la primera Ombudsperson fiscal del país, quien sería la responsable de poner en funcionamiento la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente dentro de los 120 días siguientes a su nombramiento, lo cual aconteció el día 1° de septiembre de 2011, fecha en la que PRODECON abrió sus puertas al público.

Con su creación en 2011, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita servicios de orientación, asesoría, consulta, representación y defensa legal, investigación, recepción y trámite de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales

que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

Su naturaleza jurídica la caracteriza como un ombudsman especializado en la materia fiscal, cuyo principal eje de acción es la vigilancia y procuración de los derechos humanos del contribuyente contra actos de autoridad que pudiesen ocasionarle perjuicios en su ejercicio.

### **2.3.6 La capacidad contributiva**

Uno de los principales motivos que se tiene para llevar a cabo esta investigación es la falta de la regulación constitucional y legal del concepto de “capacidad contributiva”, lo que sin duda deja diversos problemas tanto para su aplicación, como su interpretación en el quehacer diario del sistema tributario mexicano.

No sólo provoca incertidumbre e inseguridad jurídica el no contar con un concepto, sino una falta de defensa propia a favor del contribuyente y de su esfera jurídica frente al Estado, además de que provoca un sinnúmero de malas y deficientes consideraciones al respecto, que lejos de llevar a cabo los fines últimos del Estado, provoca confusión.

### **2.3.7 Regulación jurídica actual**

De la investigación que se ha puesto en marcha para encontrar la definición de “capacidad contributiva” en México, sólo se han encontrado aproximaciones a este concepto, elementos y características que lo integran, mas no propiamente una definición realmente construida y aceptada que a nivel constitucional, legal o doctrinal al que el interesado pueda consultar para invocar como fuente jurídica en sus argumentos.

Parafraseando al Maestro Jorge Luis Revilla de la Torre (s.f.) el punto de partida para desarrollar el concepto de “capacidad contributiva” surge a partir del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al ser éste el precepto que obliga a los ciudadanos mexicanos a contribuir al gasto público, de ahí que surjan varios principios de la justicia fiscal o tributaria, los cuales deben cumplir con los fines de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

Hace un especial énfasis en que la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar los impuestos. En ese sentido, una vez teniendo ese contexto, devienen el concepto de “capacidad contributiva”, el cual deberá referirse que incide únicamente sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no se vuelva confiscatorio.

En esa misma línea del pensamiento, sostiene que la “capacidad contributiva” depende de que el pagador de impuestos se ubique en la hipótesis de causación, o bien conocida como la base imponible del impuesto.

Por otro lado, atendiendo al estado del arte de la “capacidad contributiva” encontramos dos hallazgos que nos acercan más a su significado. Mario César García Bueno (2002), menciona que la capacidad contributiva está condicionada e íntimamente relacionada con la capacidad económica; no obstante una de la otra son dos cuestiones diversas que no deben ser confundidas, ni mucho menos tomadas como sinónimos. Lo anterior, debido a que el origen de la “capacidad contributiva” no tiene su origen en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el Estado y el contribuyente.

Además, menciona que entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, una que va ligada de la otra, puesto que para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de los ingresos, patrimonio o gasto; es decir, de un sustento económico y, por tanto, de una riqueza disponible.

El autor enfatiza en que la capacidad contributiva exige, en su carácter material de la tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación, pues para él:

El legislador, en ningún momento está autorizado para establecer cargas tributarias donde no existe un objeto para ser gravado; en cambio, la presencia de una renta, patrimonio o un índice de gasto sí exteriorizan movimientos de riqueza de los ciudadanos, lo que presume su aptitud para contribuir (García Bueno, 2002, pág. 53).

De lo previamente referido, se considera que aunque existan autores que se han dedicado a desentrañar el significado y alcances de la “capacidad contributiva”, no existe un término propiamente establecido en las fuentes jurídicas mexicanas vigentes lo que provoca un margen amplio de interpretación y de error en su aplicación, por lo que para evitar mayores conflictos entre los operadores jurídicos es necesario preguntarse si este concepto puede establecerse en ley, o incluso, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicha interrogante es la base de esta investigación, al proponer un cambio de paradigma que se ajuste a la realidad de México a partir de los contextos político, económico, social y jurídico, donde el beneficiado directamente sea el contribuyente, al establecer un concepto formal, con elementos básicos indispensables, características generales en exigencia y congruencia con la teoría de los derechos humanos y su reforma constitucional implementada en el país en 2011.

#### **2.3.7.1 Doctrina**

Por otro lado, se encuentra atractivo el artículo de Marco César García Bueno, intitulado: “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal” (2002), quien hace un estudio de cómo impacta al deudor tributario su participación con los gastos públicos; no obstante, su regulación constitucional mediante los principios de proporcionalidad y equidad.

Se considera que es importante el concepto en estudio pues refiere que:

Cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria, se produce una lesión al principio de capacidad contributiva (...) en tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, si es necesaria y, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados. (García Bueno, 2002, pág. 49)

No se omite mencionar que con relación las teorías que se emplearán en el presente caso son: *iuspositivista* e *iusnaturalista*, en conjunto con conceptos meta jurídicos.

### **2.3.7.2 Jurisprudencia**

Las dos principales fuentes jurídicas que se consideran pertinentes citar respecto de qué es la “capacidad contributiva” y el grado que ésta juega en la relación jurídico-tributaria, así como sus límites y características para los fines fiscales sometidos a consideración de nuestro Máximo Tribunal, son las siguientes.

El primero de ellos es el Amparo en Revisión 1926/2003, resuelto en mayo de 2004, en donde se analizó la simetría fiscal a la luz del numeral 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el concepto de “riqueza” y el precedente de inconstitucionalidad de la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (Amparo en Revisión 1926/2003, 2004)

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate, lo anterior, conforme las diversas tesis sustentadas por el Pleno de dicho Tribunal Constitucional, que son del tenor literal siguiente:

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. (1999)

Asimismo, las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P. /J. 10/2003 que aparece publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, que es del tenor literal siguiente:

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las

diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de estos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción (2003).

### **2.3.8 Derecho comparado**

Una de las directrices que modifica a la ciencia jurídica es el análisis comparado que se realiza con otros países respecto de la regulación normativa de una o varias figuras. En este caso, y toda vez que se plantea la necesidad de contar con un concepto sobre que es la capacidad contributiva en ley, debido a que no se tiene y porque los alcances de su definición no son suficientes para su implementación en la argumentación e interpretación a favor del contribuyente, se ha decidido buscar si existen algunos otros países que sí hayan positivizado el concepto en cuestión.

#### **2.3.8.1 España**

En cambio, la Constitución Española en su artículo 31.1 se aproxima ligeramente al término de “capacidad contributiva” al mencionar que el sistema tributario funcionará en virtud de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. (Constitución Española. Art. 31.1<sup>5</sup>.29 de diciembre de 1978)

En ese sentido, María Elena Páez Medina sostiene que la “capacidad contributiva” si bien es un concepto amplio en el tiempo y en el corolario de la modalidad de riqueza; abarca así la propia actitud de consumo hasta el reflejo de la capacidad de recepción de beneficios por una actividad o servicio público. Es un principio cuya función tiene un límite cuantitativo desvincula la capacidad de pago, es decir, que nadie debe pagar impuestos por debajo de un límite

mínimo de riqueza que revela la ausencia de la capacidad económica; por otro lado, el impuesto debe ser razonable sin convertirse en confiscatorio. (Páez Medina, 2012, pág. XXV)

Por lo anterior, la primera aproximación que se hace sobre este concepto en el derecho tributario español, deja ver que existe una regulación constitucional sobre la capacidad económica del contribuyente como indicador de qué tanto puede aportar al sostenimiento de los gastos públicos que a diferencia de México (CPEUM, art. 31, fracción IV, 5 de febrero de 1917) o de Perú (Constitución Política del Perú, artículo 77, 29 de diciembre de 1993) no sucede.

### **2.3.8.2 Perú**

En Perú, Jorge Bravo Cucci sostiene que el Tribunal Constitucional define a la “capacidad contributiva” (Bravo Cucci, 2009) como la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza. Es la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta con base en determinados hechos reveladores de riqueza.

Luego, ese principio es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador, sino un mandato preceptivo y vinculante. En ese orden de ideas, si bien no existe en la Constitución un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, éste emana del principio de igualdad de conformidad con la sentencia 0033-2004-AI/TC.

A mayor abundamiento, Gerardo Novoa Herrera (2006) propone que la “capacidad contributiva” es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado, por lo que se encuentra íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia, es decir, constituye la medida con la que él puede contribuir a los gastos públicos. Es la

carga económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado.

El Doctor Raúl Barrios Orbegoso desde 1966 definió a la capacidad contributiva como: “la capacidad económica de poder contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad” (Derecho Tributario, 1966).

De este modo, podemos observar que en la legislación de los países anteriores existen elementos que se acercan al paradigma de la capacidad contributiva y que contienen algunos de los elementos y principios clave que deben considerarse. La importancia para que México considere dicho paradigma es fundamental como precedente frente a otras naciones y para establecer la protección de los contribuyentes y de su patrimonio, sin menoscabar la obligación de contribuir al gasto público.

## **CAPÍTULO 3. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **3.1. Metodología**

La metodología constituye el pilar fundamental que guía el proceso intelectual y material de un investigador en la construcción y análisis de conocimiento. Inicia con la identificación de un interés o problema, seguido por la observación de un fenómeno que requiere un abordaje desde una perspectiva científica (Mario Bunge, 2003). En este contexto, el enfoque metodológico específico se caracteriza por su aplicación a un tema concreto, a través del cual se explicarán, describirán, analizarán, propondrán y verificarán modificaciones sustanciales en el objeto de estudio.

En el ámbito de la ciencia jurídica, se presentan diversas modalidades para abordar el conocimiento, determinadas por los objetivos perseguidos. Coincidimos con Bunge (2003) al reconocer la distinción entre el conocimiento primario y el conocimiento racional, cuya diferencia radica en la necesidad de presupuestos de intersubjetividad que requieren racionalización. Esto crea un vínculo intrínseco entre epistemología, metodología y teorías explicativas, permitiendo la defensa de una postura.

En la presente tesis, se plantea como objetivo la creación de un paradigma jurídico que permita comparar y evaluar la eficacia del sistema tributario en México. Este enfoque tiene como finalidad garantizar un Estado de Derecho sólido, capaz de proteger los derechos humanos de los contribuyentes. Dada la ambigüedad y falta de aplicación del sistema actual, esta investigación busca armonizar los objetivos fiscales del Estado con la protección de los pagadores de impuestos.

En este contexto, el enfoque adoptado es cualitativo apoyado con datos estadísticos, comenzando con una teoría particular que posteriormente se contrasta con dichos datos relacionados con la fiscalidad con el fin de verificar la validez de la teoría en la práctica. Este enfoque se considera inductivo, ya que explora y describe los hallazgos para generar perspectivas teóricas (Sampieri,

2006). De esta manera, la investigación se inicia con una idea o tema y se acerca a la realidad subjetiva a través de diversas fuentes de información, como experiencias, material documental, textos teóricos, testimonios y bases de datos oficiales.

El proceso de investigación comienza con la identificación de un problema y su posterior estructuración a través de objetivos, preguntas, justificación y trascendencia. Se desarrolla un marco teórico, se define el alcance de la tesis, se propone una hipótesis, se diseña el estudio y se seleccionan y recolectan datos, culminando con el análisis y la presentación de los resultados.

Además, esta investigación se basa en un diseño transversal, recolectando datos en un solo momento, con un enfoque exploratorio y descriptivo. Aunque el diseño podría abarcar múltiples grupos o subgrupos, se destaca que el tema de estudio está poco explorado en la población mexicana.

El propósito último de esta tesis es definir la capacidad contributiva a través de un nuevo paradigma, lo que requiere un diseño transversal exploratorio que permita conocer una variable poco conocida y así generar nuevos descubrimientos, manteniendo una visión del problema presente en todo el proceso.

### **3.2 Recolección de información**

Las técnicas e instrumentos son pilares esenciales para que el investigador logre los objetivos planteados en su tesis y pueda aportar al conocimiento científico de su campo. En este caso, la presente tesis tiene como función interpretar variables cualitativas y cuantitativas para abordar el problema planteado.

Dado que la tesis adopta un enfoque cualitativo, auxiliado por datos estadísticos, se utiliza la revisión y análisis de encuestas elaboradas por organismos especializados como la principal técnica para la observación de datos. Además, se recurre a fuentes escritas (doctrina, ley, jurisprudencia y

derecho comparado) para respaldar la hipótesis planteada, y se considera la información obtenida de organismos colegiados y entidades gubernamentales. El diseño de observación de datos cuantitativos se complementa con la revisión teórica y la propuesta de un nuevo paradigma.

Las técnicas prioritarias para la recolección de datos son la observación de datos cuantitativos a partir de encuestas del gobierno y órganos colegiados. Estas encuestas permiten obtener opiniones y percepciones que tienen un peso significativo para la validez científica.

La recolección de datos busca tipificar elementos sustanciales que contribuyan a la construcción del concepto final sobre temas como responsabilidades ciudadanas, justicia en el pago de impuestos y relaciones de intercambio fiscal.

### **3.3 Tipo de estudio**

Este estudio es de tipo cualitativo, utilizando datos cuantitativos obtenidos de encuestas nacionales pero interpretadas a través de análisis cualitativo basado en la teoría del derecho y opiniones sobre derechos humanos. De esta manera, se logra un análisis interpretativo y descriptivo de la capacidad contributiva.

### **3.4. Construcción del instrumento para el análisis**

Para alcanzar los objetivos de la tesis, se establecen dimensiones y subdimensiones a partir de tres tablas de variables. Estas tablas facilitan la tipificación de los datos encontrados y permite la construcción de la categoría de capacidad contributiva actual. Los resultados se analizan e interpretan a partir de gráficos y conclusiones teóricas en el apartado de resultados, sin embargo, a continuación, se presentan tres tablas de variables la cuales se componen de lo siguiente:

1. Figura 1 Variables cuantitativas
  - 1.1 Fuente de consulta
  - 1.2 Dimensiones
  - 1.3 Subdimensión
  - 1.4 Código
  - 1.5 Indicador
  
2. Figura 2 Datos institucionales
  - 2.1 Fuente de consulta
  - 2.2 Dimensión
  - 2.3 Subdimensión
  - 2.4 Dato
  
3. Figura 3 Variables cualitativas
  - 3.1 Fuente de consulta
  - 3.2 Dimensión
  - 3.3 Subdimensión
  - 3.4 Definición

**FIGURA 1 TABLA DE VARIABLES CUANTITATIVAS<sup>9</sup>**

VARIABLES CUANTITATIVAS					
FUENTE	DIMENSIÓN	SUBDIMENSIÓN	PREGUNTAS	CÓDIGO	INDICADOR
INEGI. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2018 y 2020.	Perfil	SEXO	3. SEXO	1	1.Hombre
				2	2.Mujer
	Ocupación o empleo	N/A	1	1 Crédito para vivienda (Infonavit, Fovissste)	
			2	2 ¿Guardería?	
			3	3 ¿tiempo para cuidados maternos o paternos?	
			4	4 fondos de retiro (SAR o Afore)	
			5	5 ¿seguro de vida?	

				6	6 ¿seguro privado para gastos médicos?
				7	7 préstamos personales y/o caja de ahorro
		ESTADO	1. Entidad federativa	1	1.Aguascalientes
				2	2.Baja California
				3	3. Baja California Sur
				4	4.Campeche
				5	5. Coahuila
				6	6.Colima
				7	5.Chiapas
				8	6.Chihuahua
				9	7.Duerango
				10	8.Ciudad de México

				11	9. Guanajuato
				12	10. Guerrero
				13	11. Hidalgo
				14	12. Jalisco
				15	13. México
				16	Michoacán
				17	Morelos
				18	Nayarit
				19	Nuevo León
				20	Oaxaca
				21	Puebla
				22	Querétaro

				23	Quintana Roo
				24	San Luis Potosí
				25	Sinaloa
				26	Sonora
				27	Tabasco
				28	Tamaulipas
				29	Tlaxcala
				30	Veracruz
				31	Yucatán
				32	Zacatecas
a		Edad	4. ¿Cuántos años tiene cumplidos?	N7	.
		INGRESOS		1	1 menor

				2	2 igual a esta cantidad
				3	3 más de 1 salario mínimo hasta 2
				4	4 más de 2 salarios mínimos hasta 3
			6c. Actualmente el salario mínimo ¿la cantidad que ... obtiene al mes por su trabajo es	5	5 más de 3 salarios mínimos
				6	6 más de 5 salarios mínimos hasta 10
				7	7 más de 10 salarios mínimos
Necesidades sociales (derecho mínimo vital)	Alimentación	1.En los últimos tres meses, por falta de dinero o recursos, ¿alguna vez usted se preocupó de que la comida se acabara	1	1.si	
			2	2.No	
		2.En los últimos tres meses, por falta de dinero o recursos, ¿alguna vez se quedaron sin comida	1	1.Si	
			2	2.No	
		3.En los últimos tres meses, ¿alguna vez se quedaron sin dinero o recursos para obtener una alimentación sana y variada	1	1.Si	
			2	2.No	

			8. En los últimos tres meses, por falta de dinero o recursos, ¿alguna vez usted o algún adulto en su hogar sólo comió una vez al día o dejó de comer todo un día?	1	1. SI
				2	2.No
		Vivienda	1.Esta vivienda es:	1	1.Casa Independiente
				2	2.Departamento en edificio
				3	3.Vivienda Vecinal
				4	4.vivienda en cuarto de azotea
				5	5.Local no construido para habitación
		Salud	Por parte de este trabajo ¿... tiene acceso a atención médica en	6	1 el Seguro Social (IMSS)? 2 el hospital o clínica naval, militar o de Pemex? 3 el ISSSTE? 4 el ISSSTE estatal (ISSSTELEON, ISSEMYM)?5 otra institución médica? 6 No recibe atención médica 9 NS
		Educación	Máximo nivel educativo	N/A	.
		ENCUESTA NACIONAL DE	Confiabilidad	Gobierno	11.1 En su opinión, ¿cuánta confianza le generan...

CALIDAD E IMPACTO GUBERNAMENTAL ENCIG 2021		Instituciones gobierno		2	Algo de confianza
				3	Algo de desconfianza
				4	Mucha desconfianza
				1	Mucha confianza
				2	Algo de confianza
				3	Algo de desconfianza
		Servidores públicos	11.1 En su opinión, ¿cuánta confianza le generan...	1	Mucha confianza
				2	Algo de confianza
				3	Algo de desconfianza
				4	Mucha desconfianza
				1	Mucha confianza
				2	Algo de confianza
3	Algo de desconfianza				
4	Mucha desconfianza				

Fuente: Elaboración propia con los datos de las encuestas

**FIGURA 2 VARIABLE DE DATOS**

<b>MATRIZ DE INFORMACIÓN</b>			
<b>FUENTE</b>	<b>DIMENSIÓN</b>	<b>SUBDIMENSIÓN</b>	<b>CIFRAS</b>
Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022.	Capacidad contributiva	GASTOS	\$47,396.00
		Gastos	\$47,396.00
		Ingresos	\$50,309
		ISR	2,273.8 mmdp
		IEPS	117.5 mmdp
		IVA	1,221.8 mmdp
		Recaudación tributaria	3812.5 mmdp
	Sistema tributario	Trámites fiscales	93%
		Evasión fiscal	80.30%
		SAT	70%.
Trámites fiscales		94%	

Fuente: elaboración propia con información del Informe Tributario 2022

**FIGURA 3 VARIABLE CUALITATIVAS**

<b>VARIABLES CUALITATIVAS</b>			
<b>FUENTE</b>	<b>DIMENSIÓN</b>	<b>SUBDIMENSIÓN</b>	<b>DEFINICIÓN</b>
Dorantes, F., Gómez, M. (2014). Derecho Fiscal. Editorial Patria	Seguridad jurídica	Capacidad económica	Es la posibilidad que tienen las personas de hacer frente a erogaciones financieras que no excedan del valor de su patrimonio, en otras palabras, es el límite al que pueden llegar las personas en sus gastos a fin de que no se excedan gastando más de lo que constituye su patrimonio.
Ferrer, E., Martínez, F., Figuroa, G. (2014). Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional Tomo II. IJ UNAM		Certidumbre de derechos	La previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las acciones de cada sujeto: concretamente, previsibilidad de las decisiones de los jueces y, más en general, de los órganos de aplicación (la administración pública, pero también los supremos órganos constitucionales).

Linarez, J. (2008). LA ARBITRARIEDAD COMO NEGACIÓN DEL DERECHO.		Eliminación de arbitrariedad	La erradicación de la arbitrariedad, esto es, que la misma se reduzca a casos excepcionales, implica la constitución de un real y auténtico Estado de Derecho, el cual tiene que construirse progresivamente.
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta		Ordenamiento establecido	Orden, como buena disposición material.   Organización.   Elevación al sacerdocio.   Ley o conjunto de ellas.   Escala de fuentes jurídicas
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta	Derechos humanos	Universalidad	Conjunto de bienes, y en ocasiones también de deudas, que forman un todo jurídico y que se rigen legislativamente de manera distinta de la que correspondería a cada una de las cosas que integran el conjunto.   Calidad de lo universal (v.)
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta		Interdependencia	Concepto del Derecho Internacional Público según el cual no hay ningún Estado que pueda depender exclusivamente de sí mismo, sino que todos ellos se encuentran sometidos a dependencias recíprocas. La interdependencia “es necesidad o principio tan evidente como la sociabilidad entre los individuos”

			(Cabanellas). Como constituye un principio basado en conceptos de libertad y de igualdad, es negado por los regímenes nacionalistas y totalitarios, por cuanto consideran que su soberanía es absoluta y no puede estar vinculada con ninguna otra.
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta		Indivisibilidad	Calidad aplicable a aquellas cosas materiales o intelectuales que no pueden ser divididas sin afectar su esencia. El concepto tiene importancia jurídica en relación con las obligaciones que no pueden ser divididas. Es también de interés en cuanto al modo de resolver una comunidad de dominio que se ejerce sobre cosas indivisibles. (V. CONDOMINIO.)
Mancilla, Gustavo. (2015). El principio de progresividad en el ordenamiento constitucional mexicano. Cuestiones constitucionales		Progresividad	El principio de progresividad surge en el derecho internacional, y tiene entre sus primeros antecedentes al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966) y a la Convención Interamericana de Derechos Humanos (1969). A pesar de esto, existía un antecedente doctrinario, pues algunos teóricos (como Mario L. Deveali) referían principios, por ejemplo el de "progresión racional", como las bases del desarrollo del derecho laboral.

		Pro persona	El principio pro persona se refiere a que en caso de que un juez o autoridad tenga que elegir qué norma aplicar a un determinado caso, deberá elegir la que más favorezca a la persona, sin importar si se trata de la Constitución, un tratado internacional o una ley. Bajo esta lógica, el catálogo de derechos humanos ya no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta	Principio jurídico	Generalidad	El primer aspecto consiste en el área del derecho a la cual se esté aplicando el principio (derecho internacional y constitucional, por ejemplo), y el segundo aspecto a la actividad jurídica que se esté realizando (interpretación o mutación jurídica).
Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta		Obligatoriedad	La cualidad de necesidad de obrar o de abstenerse que deriva de una obligación (v.), de modo más imperativo cuando proviene de la ley y de forma no menos compulsiva en la valoración moral cuando deriva de un lícito compromiso espontáneo.

<p>Tenorio, I. (S.F.). Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital.</p>		<p>Vinculación de gasto publico proporcional</p>	<p>"...de la manera proporcional..."- A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán</p>
<p>Tenorio, I. (S.F.). Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital.</p>		<p>Vinculación del gasto público equidad</p>	<p>"...y equitativa..."- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra</p>

<p>Ossorio, M. (2000). Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta</p>		<p>Legalidad</p>	<p>Calidad de legal (v.).   Régimen político estatuido por la ley fundamental del Estado. En este último sentido se habla de gobierno legal con referencia al establecido de acuerdo con las normas de la Constitución. Por ello, los gobiernos de facto son insanablemente ilegales, salvo cuando proceden de una revolución triunfante para un cambio de régimen y hasta tanto se sancione la nueva Constitución por el Poder Constituyente.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--	------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Elaboración propia

## **CAPÍTULO 4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

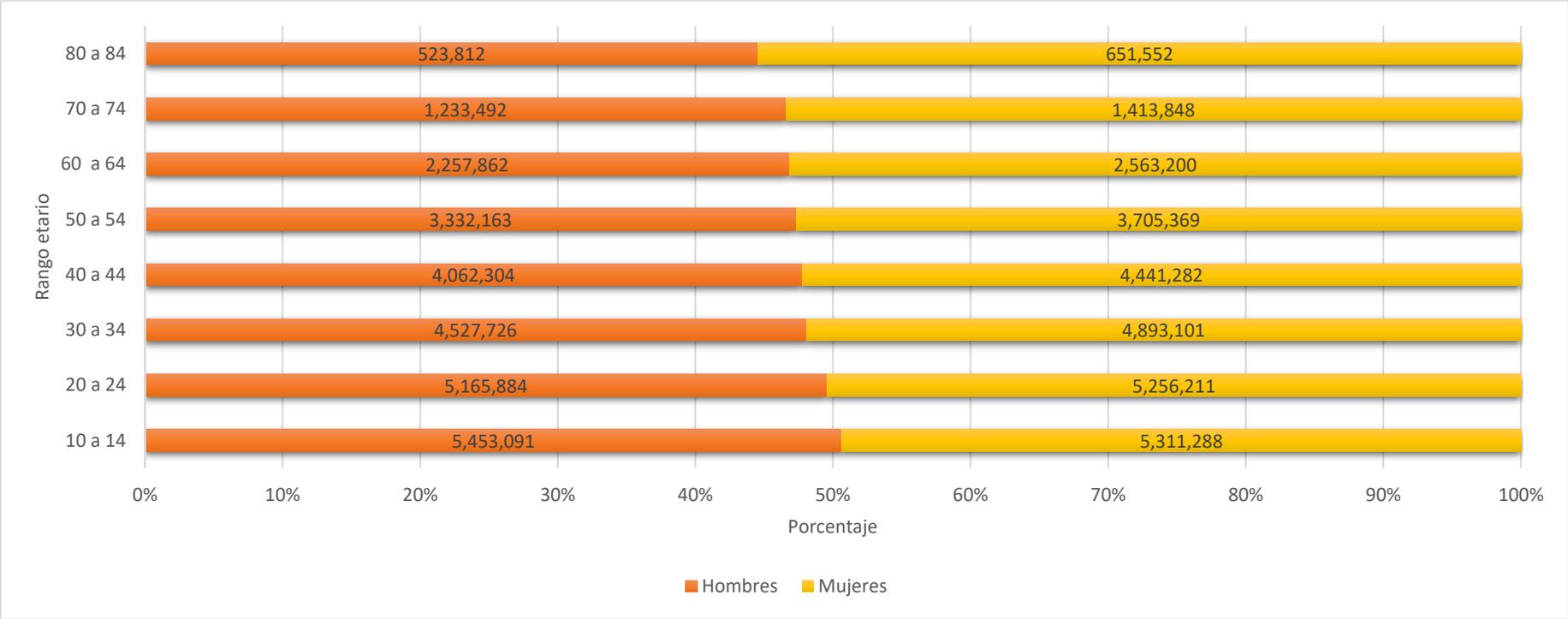
### **4.1. Resultados**

Este capítulo tiene como objeto plasmar los resultados obtenidos a lo largo de la presente investigación, con base en los datos y estadísticas recolectadas que, en su conjunto, justifiquen un conocimiento novedoso respecto del tema principal de la tesis, para después discutir los mismos y fijar tanto las limitantes como las oportunidades que se desprendan en torno a la capacidad contributiva en México.

Se pretende que el conocimiento que se genere a través de estas líneas de investigación procure que el nuevo paradigma propuesto sea válido, de conformidad con la revisión de diversas fuentes para su correspondiente presentación y discusión, previo a esgrimir las conclusiones.

Para dar cuenta de la realidad y lograr sustentar el paradigma descrito aquí, se realizó un cruce de datos para describir la realidad observada y posteriormente presentar el análisis correspondiente. A continuación, se presentan las gráficas que resultaron de ese cruce y las conclusiones particulares de cada una de las variables cualitativas, esto permitió trazar de manera lógica y formal el paradigma propuesto.

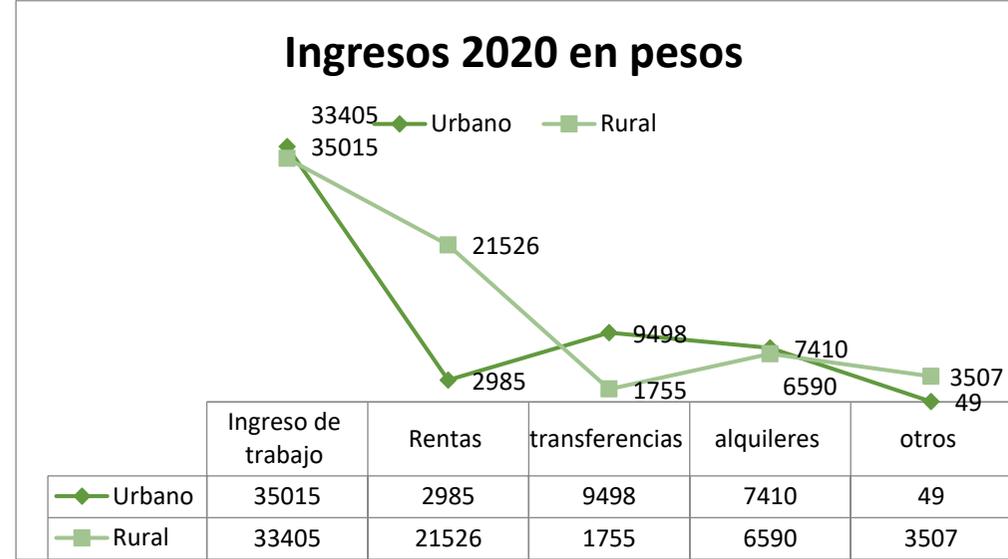
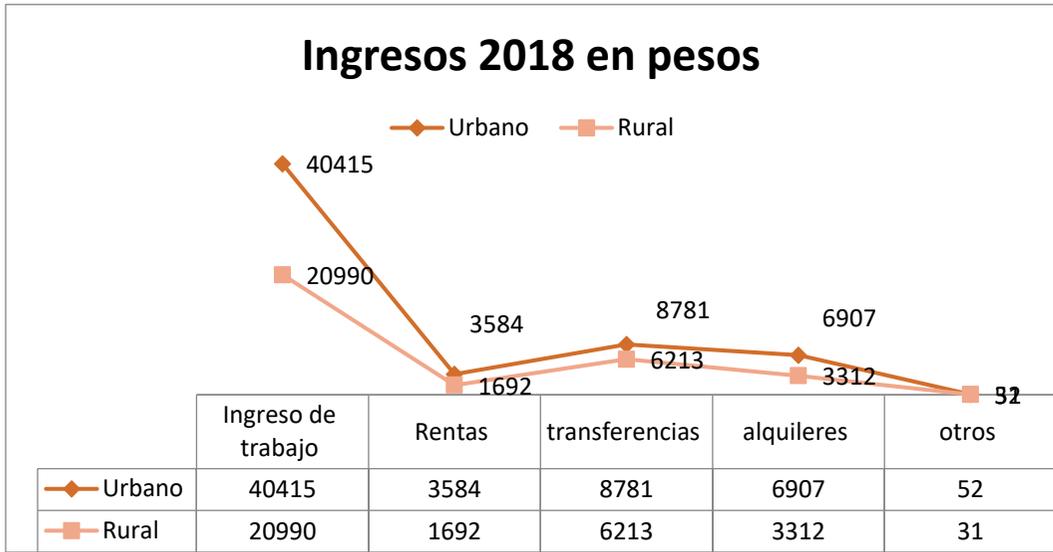
**FIGURA. DISTRIBUCIÓN DE LA POBLACIÓN MEXICANA POR DECILES**



Fuente: Elaboración propia con datos del Censo de Población y Vivienda 2020 (INEGI)

En la figura se muestra la composición de la sociedad mexicana, la que nos permite analizar temas de representatividad, particularmente del sector mayoritario y sobre todo, determinar qué población funge actualmente como contribuyente.

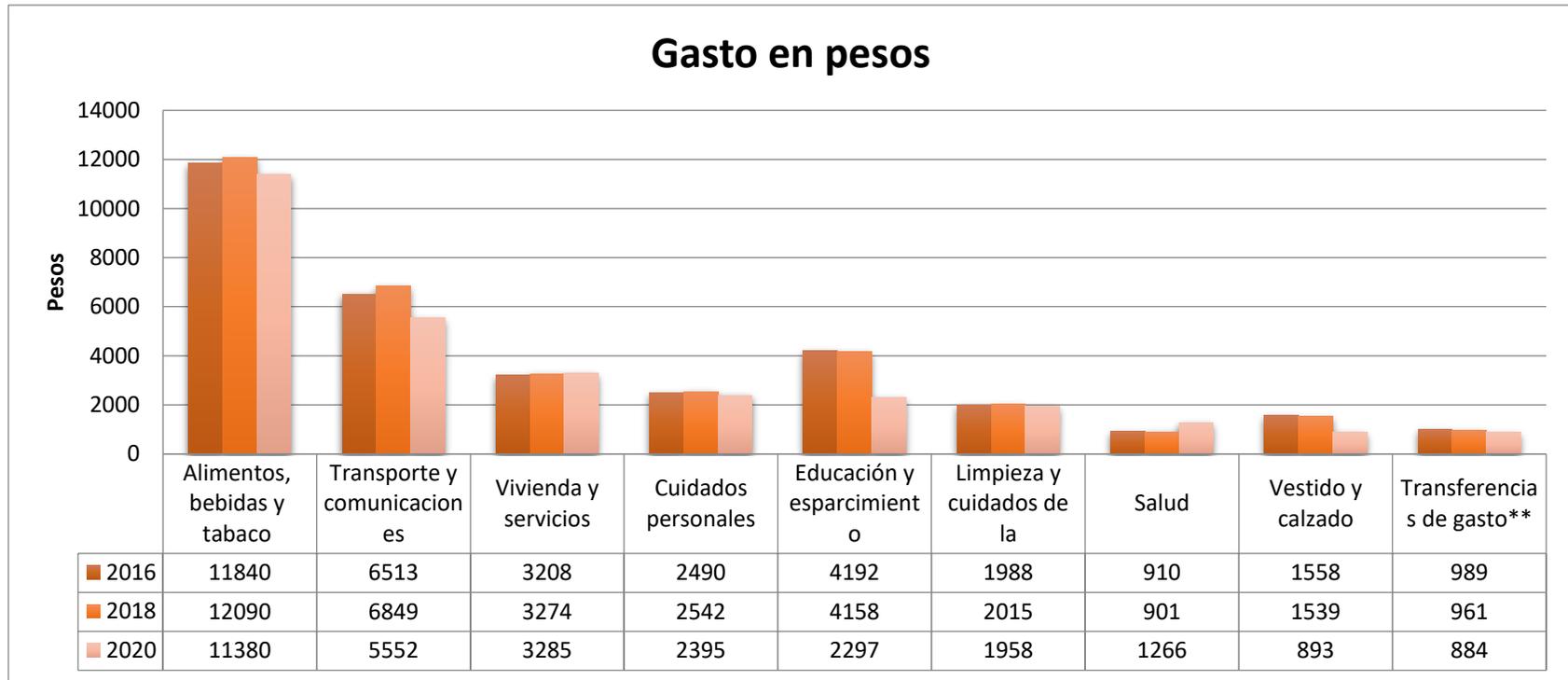
**FIGURA. COMPARATIVA DE INGRESOS**



Fuente: Elaboración propia con datos de la ENIGH (2020)

En esta figura, se desprende el ejercicio comparativo para conocer cuántos ingresos se perciben por zonas, de las que participan todas las entidades federativas del país y la evolución comparativa del año de pandemia y del periodo previo.

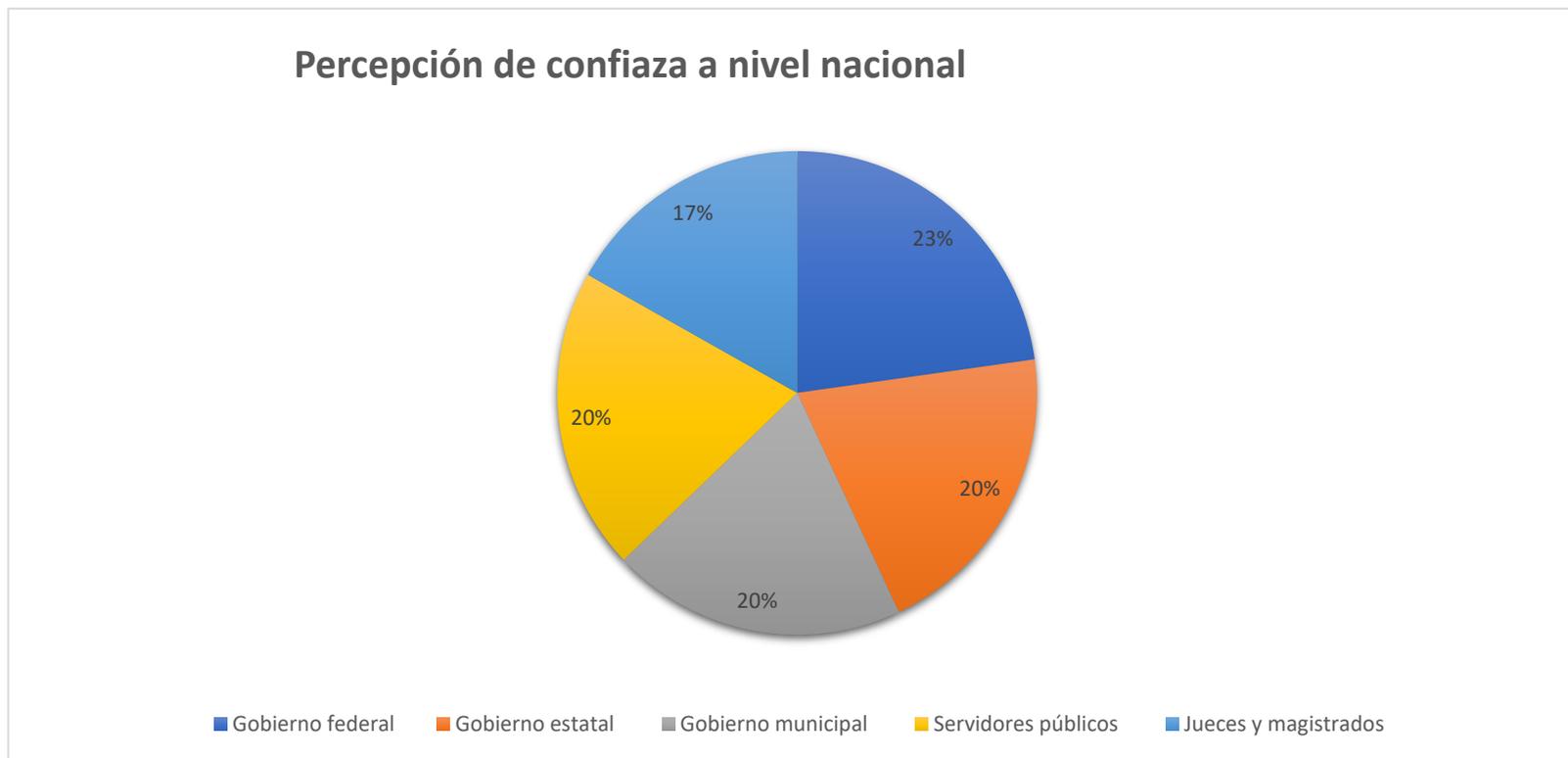
**FIGURA. GASTO DE LOS HOGARES**



Fuente: Elaboración propia con información de la ENIGH (2020)

En esta gráfica se cruzaron los tipos de gastos que realizan los ciudadanos de tres años diferentes para determinar que les representaba más gasto, con la finalidad de saber en qué sectores se recaudaba más impuesto como el IVA para así detectar que se tenía que atender en la proposición del paradigma.

**FIGURA. PERCEPCIÓN DE LA CONFIANZA EN LAS INSTITUCIONES**



Fuente: elaboración propia con datos de la encuesta nacional de calidad e impacto gubernamental (ENCIG 2021)

Finalmente, a través de la presente figura se detecta el nivel de confianza de los mexicanos en diferentes tipos de autoridades en los sectores administrativos y judiciales, así como en los tres tipos de niveles de competencia.

De conformidad con el informe Tributario y de Gestión - Cuarto Trimestre 2022 que presenta la información más actualizada podemos decir que respecto a la Capacidad Contributiva y el Balance Financiero, se registraron ingresos por un total de \$50,309 millones, mientras que los gastos ascendieron a \$47,396 millones. Esto resultó en un balance financiero positivo que contribuyó a fortalecer la estabilidad económica en este periodo.

Así mismo la recaudación tributaria en el cuarto trimestre de 2022 alcanzó la cifra de \$3,812.5 millones de pesos. Este monto refleja el esfuerzo y compromiso de la administración fiscal en la captación de recursos para el financiamiento de programas y servicios públicos donde específicamente el Impuesto Sobre la Renta (ISR) contribuyó con \$2,273.8 millones de pesos a la recaudación tributaria. Por su parte, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) aportó \$117.5 millones de pesos, mientras que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) sumó \$1,221.8 millones de pesos. Durante este periodo hubo un alto incremento sobre el cumplimiento por parte de los contribuyentes. Se destaca que el 93% de los trámites fiscales fueron realizados de manera eficiente.

Por otro lado la evasión fiscal sigue siendo un desafío en términos recaudación. Durante el cuarto trimestre de 2022, se estima que la evasión fiscal representó el 80.30% de los ingresos potenciales. Para abordar esta problemática, se requerirán medidas y estrategias que fomenten un mayor cumplimiento tributario. Esto iría de la mano de una mejora en el Servicio de Administración Tributaria que durante este periodo obtuvo un cumplimiento del 70%

Podemos concluir que la recaudación tributaria obtuvo un avance significativo, sin embargo, la evasión fiscal aún representa un problema constante, y se requerirán las acciones para combatir esta problemática.

- **La Importancia de los Principios Institucionales en el Desarrollo de una Sociedad**

En el desarrollo de una sociedad los principios institucionales juegan un papel fundamental. Estos principios abarcan aspectos clave que promueven un sistema ordenado y justo, garantizando el respeto de los derechos individuales y colectivos.

Uno de estos principios es la "Capacidad Económica", que se refiere a la habilidad de las personas y organizaciones para generar riqueza y recursos. En el contexto de las instituciones en México, esta capacidad económica se traduce en la posibilidad de emprender proyectos, invertir y contribuir al crecimiento económico del país. Una sociedad en la que se fomente y proteja la capacidad económica de sus miembros tiende a ser más próspera y resiliente.

La "Certidumbre de Derechos" es otro pilar esencial. Cuando los derechos legales y fundamentales de todos los ciudadanos están asegurados y respetados, se crea un ambiente de confianza en el que las personas pueden desarrollarse plenamente. En México, como en cualquier sociedad, la certidumbre de derechos es crucial para la convivencia pacífica y el progreso colectivo.

La "Eliminación de Arbitrariedad" refleja la importancia de tomar decisiones basadas en principios objetivos y reglas establecidas, en lugar de decisiones subjetivas o caprichosas. La arbitrariedad puede socavar la confianza en las instituciones y afectar la equidad en la aplicación de las leyes. Garantizar la eliminación de la arbitrariedad promueve la justicia y la igualdad ante la ley.

El "Ordenamiento Establecido" se refiere a la existencia de un marco legal claro y definido que rige las interacciones entre individuos y organizaciones. En México, como en cualquier sociedad, un ordenamiento establecido es esencial para prevenir conflictos y promover la cohesión social. Además, proporciona la base para el desarrollo normativo continuo y la adaptación a las necesidades cambiantes de la sociedad.

Por último, el "Desarrollo Normativo" implica la capacidad de una sociedad para crear, modificar y mantener regulaciones que se ajusten a su evolución y transformación. En México, el desarrollo normativo adecuado permite abordar nuevas realidades y desafíos, manteniendo la relevancia de las leyes y regulaciones en un mundo en constante cambio.

En conclusión, los principios institucionales de capacidad económica, certidumbre de derechos, eliminación de arbitrariedad, ordenamiento establecido y desarrollo normativo son fundamentales para el desarrollo y bienestar de una sociedad. Al honrar estos principios, las instituciones en México pueden trabajar hacia una sociedad más justa, equitativa y próspera.

### **• Los Pilares Fundamentales de los Derechos Humanos y su Impacto en la Sociedad**

Los derechos humanos, un conjunto de principios y normas que garantizan la dignidad y el bienestar de todos los individuos, son la base de una sociedad justa y equitativa. Estos derechos, que se consideran inherentes a todas las personas sin discriminación alguna, son esenciales para fomentar la paz, la igualdad y el desarrollo en todo el mundo. Vamos a explorar algunos conceptos clave relacionados con los derechos humanos y su influencia en la sociedad global.

#### **• Derechos Humanos: La Esencia de la Dignidad Humana**

Los derechos humanos son los cimientos sobre los que se construye una sociedad respetuosa y justa. Representan los valores fundamentales de dignidad, igualdad y libertad, y están consagrados en documentos como la Declaración Universal de Derechos Humanos de las Naciones Unidas. Estos derechos abarcan una amplia gama de aspectos, desde los derechos civiles y políticos hasta los derechos económicos, sociales y culturales.

### • **Universalidad: Más Allá de Fronteras y Diferencias**

La universalidad de los derechos humanos implica que estos son aplicables a todas las personas, sin importar su nacionalidad, origen étnico, género, religión u orientación sexual. Este principio subraya la importancia de tratar a todas las personas con igualdad y respeto, independientemente de sus diferencias.

### • **Interdependencia e Indivisibilidad: Un Enfoque Holístico**

Los derechos humanos son interdependientes e indivisibles, lo que significa que están estrechamente relacionados y no pueden ser tratados por separado. Los derechos civiles y políticos, como la libertad de expresión, están vinculados a los derechos económicos, sociales y culturales, como el derecho a la educación y la atención médica. El avance de un conjunto de derechos a menudo beneficia al logro de otros, creando un equilibrio que promueve el bienestar general.

### • **Progresividad: Un Camino Hacia un Futuro Mejor**

El principio de progresividad establece que los Estados deben trabajar continuamente para mejorar la protección y el respeto de los derechos humanos. Esto significa que las sociedades deben esforzarse por avanzar constantemente en la promoción y garantía de los derechos, adoptando medidas concretas para asegurar un mayor acceso y cumplimiento de estos derechos con el tiempo.

### • **Pro Persona: Centrados en la Persona y su Dignidad**

El principio pro persona destaca que las leyes y políticas deben estar diseñadas para proteger y beneficiar a las personas en lugar de limitar sus derechos. Este enfoque coloca la dignidad humana en el centro de todas las decisiones y acciones, asegurando que se evite cualquier práctica que pueda socavar la integridad y el bienestar de las personas.

#### **4.1.1 Opinión de los mexicanos de su sistema fiscal<sup>10</sup>.**

De las estadísticas observadas, puede notarse que en 2016 la opinión general de los mexicanos respecto del conocimiento de la materia fiscal es negativa, ya que si bien cerca de un 53% refirió tener conocimiento de la existencia del Servicio de Administración Tributaria, sólo el 42% de los encuestados tenía una buena opinión y el 33% una mala opinión.

Para 2017, aumentó un 13.8% el número de personas que conocía o había escuchado hablar del Servicio de Administración Tributaria; sin embargo, sólo el 10.7% de ellos percibió como justo el pago que realizaba en cuestión de impuestos, mientras que el 33.1% le parecía injusto y el 2.1%, manifestó no tener ingresos.

Resulta relevante que en 2016, la opinión de las personas respecto del gasto público se redujo al 17% de quienes calificaron de buena calidad los servicios que prestaba el gobierno, en tanto que el 61% los calificó en negativo; además, el 83% consideró ineficiente el gasto del gobierno (CESOP, 2016)

En ese mismo año, en materia de ingresos, el 74% de los encuestados percibió un incremento del empleo informal durante 2015, en tanto que sólo el 23% estimó que el país ha crecido económicamente. (CESOP, 2016)

Ahora bien, en un universo territorial más reducido, una muestra estadística nos da la información respecto de la percepción de los ciudadanos en Jalisco sobre los impuestos en el año de 2022, la cual confirmó que la materia tributaria es ajena y poco justa, pues si bien el 93.3% manifestó saber o haber escuchado respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el 58.1% del Impuesto sobre la Renta (ISR); el 85.3% consideró alto el IVA y el 72.5% consideró alto el ISR; además, el 25.9% sabía en que se usan sus impuestos y el 57% no; finalmente,

---

<sup>10</sup> Si bien son del 2016 y 2017 respectivamente, el Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública de la Cámara de Diputados, no ha realizado una encuesta nacional telefónica en “materia tributaria” desde ese entonces a la fecha.

el 14.9% consideró que sus impuestos se ven reflejados en servicios públicos y el 80.2% no. (IIEG, 2022)

En adición a lo anterior, se encontró un estudio elaborado en 2016 por el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria intitulado: “*Moral tributaria en México: Factores que afectan el pago de impuestos*” que muestra cómo las finanzas públicas del país tienen repercusiones por el incumplimiento en el pago de impuestos, ya que la tasa de evasión ascendió a más de 510 millones de pesos, o el equivalente al 2.6% del PIB de ese año, lo que significó el doble del presupuesto asignado al ISSSTE en ese año (SHCP 2016; Reynat et al. 2016); y es que tal como lo refiere Erick Ortiz Covarrubias, no sólo importa el incumplimiento en la materia, sino la desconfianza de los mexicanos en las autoridades tributarias, ya que el 70.3% de los encuestados declaró tener poca o nula confianza en el gobierno mexicano (Latinobarómetro 2016).

En ese sentido, los índices antes esbozados sirven para darnos cuenta que existe gran desconfianza de parte de los mexicanos hacia el Estado, además de un desconocimiento de la ley fiscal que, en conjunto, fomentan una asimetría entre el contribuyente y la autoridad fiscal, en virtud de las deficiencias que impiden materializar el uso de los recursos y del gasto público en satisfactores sociales; de ahí que sea indispensable implementar decisiones enfocadas en motivar al pagador de impuestos a cumplir con sus obligaciones, a transparentar sus acciones y a rendir cuentas -en un sentido amplio- respecto de sus funciones, como ejercicio democrático y de empoderamiento de la sociedad civil.

Por lo anterior, coincidimos en que “si las personas perciben que los servicios públicos que utilizan son de mala calidad y que sus contribuciones se desvían para el provecho de una minoría, no puede existir una disposición favorable al pago de impuestos”, por tanto, “el fortalecimiento de la moral tributaria en el país requiere de una mayor rendición de cuentas de parte de las autoridades. Los recursos públicos deben verse reflejados en la vida diaria de las personas para que consideren que la relación Estado sociedad es equitativa” (Covarrubias 2020)

#### 4.1.2 Derechos humanos del contribuyente

Un tema que resulta muy importante para esta investigación son los derechos humanos del contribuyente, mismos que recientemente fueron reconocidos bajo esa particular denominación, no obstante su longeva existencia; y es que a pesar de la notoria especialización que implica la materia tributaria, tal y como se hace hecho mención en capítulos previos, no fue sino hace casi diez años que el legislador ordinario dio cabida a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y al *ombudsperson* encargado de la salvaguarda de dichas prerrogativas; circunstancia que resulta insuficiente para informar y proteger los derechos de los contribuyentes y, sobre todo, los medios que tienen a su alcance para poder hacerlos valer y defenderse cuando éstos se estimen vulnerados.

Al respecto, puede afirmarse que los derechos humanos están olvidados por el Estado y por los ciudadanos, pues incluso el Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública de la Cámara de Diputados sólo llevó un único estudio relacionado al respecto durante 2016; el cual confirma el rezago cultural que prevalece, de cuyo resultado conviene destacar que el 80% de la población entrevistada creyó que en México no se respetan los derechos humanos; mientras que el 87% estaba en desacuerdo o muy en desacuerdo respecto que en México se aplica la ley a todos por igual; incluso, el 67% estaba de acuerdo en que organismos internacionales de derechos humanos evaluaran las políticas de derechos humanos del gobierno mexicano y el 77% se encontraba insatisfecho o muy insatisfecho con las acciones del Gobierno Federal en defensa y protección de los derechos humanos de las personas en México. (CESOP, 2016)

Por lo tanto, puede afirmarse que la sociedad no tiene un significado claro del significado de los derechos humanos, ni del objetivo por el que fueron elevados tanto a nivel constitucional como legal; asimismo, trasciende el rechazo y la desconfianza sobre la utilidad de éstos, razón por la cual, se deduce el nulo conocimiento e importancia que ese tópico representa para la agenda del Estado y de la población; situación que pudiese ser un punto de partida para obligar al

Estado a rediseñar los componentes esenciales de la tributación, a partir de la educación y cultura contributiva.

#### **4.1.3 Resistencia hacia las responsabilidades tributarias**

Finalmente, el tercer rubro de los resultados obtenidos en el presente trabajo de investigación tiene que ver con falta en el cumplimiento de las obligaciones y, por lo tanto, la resistencia a las responsabilidades fiscales de los contribuyentes, ya que como puede observarse de las encuestas realizadas en el año de 2016, casi la mitad de los encuestados (47%) señaló que la razón por la que se evaden los impuestos atiende a la corrupción. (CESOP, 2016).

En 2017 los números no mejoraron, pues sólo el 12% de los entrevistados consideró que en ese año la situación económica del país mejoró, en tanto que el 73.3% consideró que empeoró; de igual forma, el 89.1% de los entrevistados percibió que en su familia rendía menos el dinero que ganaban y que para impulsar la economía, era necesario aumentar el salario mínimo (30.4%), el 27.1% estimó que debía combatirse la corrupción, el 21.1% que debía haber una mayor generación de empleos, el 13.3% que debía haber inversión de la pequeña y mediana empresa y el 1.8% optó por una mayor inversión.

En cuanto al poder adquisitivo en México destacó una baja, pues el 47.7% de los entrevistados manifestó que vivía al día, en tanto que el 11.7% refirió que sólo le alcanzaba para planear de 2 a 4 días de la semana, el 30.2% manifestó que podía planificar la semana completa. Por su parte, el 8.1% de los encuestados señaló que vivía holgadamente, en tanto que sólo el 2.9% de la población participante, había adquirido una propiedad en los últimos doce meses; adicionalmente, sólo el 15.1% había tenido la probabilidad de ahorrar y el 84.7% no lo había hecho.

En ese mismo año, el 43% de los encuestados señalaron que habían tenido problemas para pagar la renta o hipoteca, al 69% de ellos se les complicó pagar la luz, el agua, teléfono, gas u otro servicio; al 72% se le dificultó pagar o comprar

ropa o zapatos; y el 56.8% refirió que no tenía por lo menos 3 alimentos al día (ENIIG, 2017).

Por último, la estadística arrojó que el 56.2% de los hogares de las personas encuestadas ganaba más de \$80.04 pesos (salario mínimo), el 22.2% ganaba el equivalente a un salario mínimo al día y el 13.6% ganaba menos de \$80.04 pesos diarios (ENIIG, 2017).

Otro estudio que se estima pertinente citar en este apartado tiene que ver con la desigualdad. En el texto de Raymundo M. Campos Vázquez denominado “¿Cuánta igualdad queremos y cuántos impuestos queremos pagar?” junto con las investigadoras del Colegio de México Alice Krozer y Aurora Ramírez, en sinergia con Roberto Vélez y Rodolfo de la Torre del Centro de Estudios Espinosa Yglesias, quienes a través de una encuesta a “nivel urbano” realizada en 2020, se formularon las siguiente interrogantes: ¿qué tanta igualdad cree que hay en el país?, ¿cuál debería ser el nivel de igualdad?, ¿cuánto creen que se paga de impuestos? y ¿cuánto se debería pagar?.

Con base en el *Latinobarómetro*, se encontró que el 75% de la población mexicana creía que la distribución de la riqueza era injusta o muy injusta, y que la mayoría deseaba que se dividiera equitativamente, y en conjunto con el Informe del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), se obtuvo que la mayoría de las personas en México y Latinoamérica creía que la desigualdad en educación y salud son las peores; por lo que las consideraron como áreas prioritarias por mejorar. Cobró relevancia que gente prefería un sistema impositivo progresivo donde los ricos pagaran en proporción a su ingreso, mucho más que las personas que viven peores condiciones de pobreza (tasa del 41% -ricos- frente a la tasa del 13% -pobres-); finalmente, la gente responde en las encuestas que no desea pagar más impuestos, sino menos, debido a que alrededor del 50% de la población cree que los impuestos se van a la corrupción o se gastan mal. (Campos Vázquez, 2022).

Del análisis integral a los rubros antes señalados, se advierte que varios temas de la materia tributaria parecen no ser relevantes para el Estado debido a

las pocas acciones y encuestas implementadas al respecto, generando desconfianza y reticencia tanto en las autoridades como en su labor recaudatorio, así como para cumplir con sus obligaciones al no ver resultados objetivos que los beneficie como sociedad.

También puede observarse que la mayoría de la sociedad conoce someramente cómo funciona el engranaje de la captación de ingresos y su correspondiente distribución, por lo que al no entender ciertos aspectos se vuelve confuso tener una perspectiva objetiva sobre la eficiencia de su actuación, derivando cargas desiguales y una marcada distancia entre el Estado y el contribuyente dentro de un panorama de incertidumbre, malestar, inseguridad y hasta ilegalidad.

Por lo anterior, el objetivo de esta tesis se ha logrado gradualmente, ya que efectivamente, resulta procedente reflexionar qué elementos de la materia tributaria pueden renovarse en función de la nueva realidad del país y de una protección extensiva del contribuyente. Para ello, es indispensable un esfuerzo serio y permanente del Estado, a través de directrices y políticas que incluyan a la ciudadanía, de autoridades preparadas y de una educación de calidad para los contribuyentes, es decir, su compromiso debe ser acorde a las obligaciones que impone.

Trazado el punto de partida para lograr mayor reciprocidad y beneficio mutuo, conviene señalar que esta tarea no es aislada, pues la transparencia y rendición de cuentas son un eje indispensable para lograr el cometido, cuestión que implica la participación de la sociedad civil por cuanto hace a la evaluación de las autoridades; finalmente, la real aplicación de procedimientos y sanciones cuando la ley sea trasgredida. De esta manera, el principio de capacidad contributiva tendrá la fuerza suficiente para cubrir los vacíos legales en función a su modulación interpretativa y argumentativa.

En seguimiento a ello, procurar la procedencia de la inclusión del nuevo paradigma de la capacidad contributiva en el derecho positivo mexicano con el

objeto de lograr una relación tributaria sana, con base en un marco referencial en congruencia a las necesidades sociales.

## **4.2 Discusión**

En este apartado de la tesis es indispensable revisar los resultados obtenidos para determinar si los mismos aportan o no al cumplimiento de los objetivos planteados inicialmente, para posteriormente elaborar las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

En principio, se estima que se ha logrado reunir la información suficiente para entender que el alcance actual del concepto de capacidad contributiva en México es insuficiente, aún y cuando diversas fuentes jurídicas coinciden con su contenido, no existe una definición legal de dicho principio, lo que se traduce en la viabilidad un nuevo paradigma de la capacidad contributiva en México, a eficiente en su aplicación e interpretación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

También resultó importante conocer el criterio de tribunales judiciales en el país y con base en ello, estudiar los casos de los que derivaron para poder interpretar dicha figura, para posteriormente, construir el contenido del concepto de capacidad contributiva que se propone para lograr una mayor efectividad en la sinergia del sistema tributario mexicano, el cual deberá ser claro para su debida comprensión, aplicación e interpretación.

El estudio de derecho comparado que se realizó respecto de la capacidad contributiva también benefició en determinar qué elementos integran dicha figura en otros países y como es su regulación normativa, lo que permitió aprender de otros funcionamientos orgánicos que pudieran resultar aplicables a las condiciones del país.

Por su parte, el apartado que analizó la opinión pública permitió confirmar la opinión de los mexicanos respecto de la materia tributaria, delimitando los temas prioritarios y aquellos indispensables para lograr un cambio estructural a

mediano plazo; lo que en conjunto, permite alcanzar los objetivos trazados en la presente investigación debido a que los resultados obtenidos en cada rubro guardan entre sí.

Por ello, con base en la propuesta que redefine el concepto que nos atañe, se trazan soluciones a partir del nuevo paradigma de capacidad contributiva a favor de los contribuyentes, por tratarse de una herramienta que permita hacer extensiva la argumentación e interpretación de la norma jurídica mediante la observancia a sus derechos de seguridad jurídica y legalidad.

De las fuentes consultadas no se advierten contradicciones entre las concepciones de la capacidad contributiva, pero si algunos cambios ligeros en las definiciones analizadas, sin que represente mayor obstáculo o impedimento para delimitar la propuesta en cuestión. Sin embargo, la limitación más próxima que pudiese surgir es la reticencia en aplicar correctamente el concepto de capacidad contributiva, pues dicha figura debe asimilarse a la luz de los derechos humanos previstos tanto en nuestra Constitución Federal como en los tratados internacionales de los que México es parte, bajo la estricta óptima de que este principio tiene la función de optimizar la protección de los contribuyentes en su beneficio; cuestión que puede llevar algún tiempo en consolidarse.

Finalmente, y toda vez que las aportaciones que resulten de este proceso científico resultan novedosas para el campo de estudio tributario, lo cierto es que tanto las conclusiones como las propuestas que se realicen son refutables, o bien, puede ser mejoradas o modificadas, según sea el caso. Lo anterior obedece a que la ciencia jurídica es cambiante, por lo que su vigencia varía permanentemente; de modo que es necesario ajustar la norma a la conducta en los términos y especificaciones requeridas.

Derivado de todo lo anterior, se delinea a través de este principio jurídico, un escenario en materia tributaria confiable, legítimo e incorruptible.

#### 4.2.1 Nuevo Paradigma sobre capacidad contributiva

Después del análisis realizado en esta tesis, podemos dar cuenta de un paradigma jurídico sólido que responda a un conjunto de principios, conceptos y valores que guíen y den forma al sistema legal mexicano, así como a su sociedad. La propuesta de este paradigma busca garantizar la claridad, coherencia y utilidad sobre la capacidad contributiva en la sociedad mexicana bajo el siguiente orden de interpretación.

1. Fundamentos filosóficos y éticos.
2. Definición de derechos y deberes.
3. Procedimientos legales.
4. Estructura del poder.
5. Jurisdicción y competencia.
6. Responsabilidad y rendición de cuentas.
7. Sanciones y penas.
8. Adaptabilidad y reforma.
9. Redacción clara y accesible.
10. Protección de minorías.

Así se define que, los principios fundamentales en justicia fiscal busquen ante la ley igualdad y solidaridad social, para que el sistema tributario reconozca el deber ser equitativo y contribuya al bienestar social, las y los ciudadanos deber contar con una carga fiscal justa y proporcional a su capacidad económica, teniendo así mismo el deber de contribución al gasto público de la mano de su capacidad individual como contribuyentes. El proceso de dicha recaudación debe tener en cuenta la transparencia y la revisión fiscal, promoviendo la sistematización y practicidad de sus procedimientos para garantizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

El poder legislativo tiene como responsabilidad la aprobación y vigilancia de mejoras a las leyes fiscales, para que así el poder ejecutivo pueda administrar y recaudar de manera honesta los impuestos de las y los contribuyentes. De la mano, tribunales y órganos fiscales deberán contar con la jurisdicción sobre los

asuntos del fisco o para resolver coyunturas sobre la aplicación de las leyes tributarias de acuerdo con los principios de justicia y equidad.

La protección de derechos debe ser una prioridad de cualquier órgano involucrado garantizando los derechos de las personas como la privacidad fiscal y la defensa jurídica, esto debe ir de la mano de funcionarios públicos alineados al margen de la transparencia en la gestión de los recursos públicos sobre recaudación y administración fiscal, así como a la redición de cuentas sobre cualquier otro recurso generado por las y los ciudadanos contribuyentes.

De no cumplir con todo lo anterior se implementarán sanciones y penalizaciones en materia fiscal a partir de cada una de las faltas, cuya medida tendrá que ser proporcional y justa, esto tendrá que ir de la mano de mejoras en la educación tributaria. En materia fiscal, se prohíbe la discriminación por género, religión, raza u orientación sexual, las y los contribuyentes deben contar con un trato igualitario por parte de cualquier órgano o servidor público.

Por último, se debe garantizar que el sistema tributario sea flexible y sujeto a reformas que correspondan a las necesidades de la sociedad y a la economía de estas, las leyes deben ser claras y accesibles para los contribuyentes y que estas puedan ser entendidas y cumplidas sin mayor dificultades, garantizado la protección de las minorías y grupos socialmente vulnerados.

Este paradigma jurídico contribuirá a que México comience a replantear la capacidad contributiva en ternos más justos, equitativos y mejorar la eficiencia, esto que son esto podemos garantizar de alguna forma el bienestar, la igualdad y la solidaridad con las y los mexicanos.

## **CONCLUSIONES**

Este apartado tiene una relevancia especial para la presente investigación, ya que no sólo significa que llegamos al final del estudio de la capacidad contributiva en México, sino que, constituye el paso preliminar para formular las aportaciones que realizaremos respecto del nuevo paradigma en cuestión.

### **Conclusiones por objetivos**

#### **Objetivo 1**

Para construir un nuevo modelo de capacidad que contribuya a la protección amplia de los derechos humanos de los contribuyentes a través de factores objetivos en su aplicación e interpretación, es necesario considerar una serie de factores y características principales. Aquí hay algunas conclusiones obtenidas:

##### **1. Universalidad y equidad:**

Concluye que el nuevo modelo debe basarse en la idea de universalidad, en la que todos los contribuyentes, independientemente de su situación económica, sean tratados de manera justa e igualitaria. Se debe demostrar equidad en la distribución de las cargas tributarias, evitando la discriminación y asegurando que quienes tienen mayor capacidad económica contribuyan proporcionalmente más.

##### **2. Transparencia y claridad de la normativa:**

La conclusión es que las normas tributarias deben ser claras y transparentes, evitando ambigüedades que puedan dar lugar a interpretaciones arbitrarias. La simplicidad y facilidad de comprensión de la legislación tributaria contribuye a su justa aplicación y protección de los derechos de los contribuyentes.

##### **3. Protección contra la arbitrariedad.**

Se concluye que el nuevo modelo debe incorporar mecanismos efectivos para proteger a los contribuyentes contra decisiones arbitrarias de las

autoridades tributarias. Establecer límites claros al ejercicio de las facultades recaudatorias para prevenir abusos y proteger los derechos fundamentales.

4. Participación ciudadana:

Concluye que la participación ciudadana activa en la formulación y evaluación de políticas tributarias es necesaria para garantizar un sistema respetuoso de los derechos humanos. La transparencia en la toma de decisiones y la participación ciudadana mejorarán la legitimidad del sistema tributario.

5. Adaptabilidad y actualizaciones:

Concluye que el nuevo modelo debe ser flexible y adaptable a los cambios económicos y sociales. La capacidad de actualizar las leyes tributarias garantiza la relevancia en el tiempo y la capacidad de responder a nuevas realidades económicas.

6. Mecanismo de revisión y queja:

Se concluye que la introducción de mecanismos efectivos de revisión y apelación es necesaria para remediar posibles errores y proteger los intereses de los contribuyentes. Establecer procesos transparentes y accesibles para que los contribuyentes impugnen decisiones tributarias.

7. Coherencia con los derechos fundamentales:

Concluye que cualquier medida fiscal debe ser coherente con los principios y derechos fundamentales internacionalmente reconocidos. Garantizar que las presiones fiscales no comprometan derechos fundamentales como el derecho a la vivienda, la alimentación y la educación. Estos hallazgos sugieren la necesidad de un enfoque integral que combine principios de justicia fiscal, transparencia, participación ciudadana y respeto a los derechos humanos para construir un modelo de capacidad que contribuya a proteger eficazmente los derechos de los contribuyentes.

## **Objetivo 2**

Al considerar el nuevo concepto de capacidad contributiva, que busca equilibrar las relaciones entre la autoridad administrativa y judicial en la aplicación e

interpretación de la ley fiscal, se pueden identificar casos concretos que ilustran esta transformación. Aquí hay algunos ejemplos:

1. Inclusión de Variables Socioeconómicas:

**Caso:** Un contribuyente de ingresos moderados impugna una determinada carga fiscal que considera desproporcionada.

**Transformación:** La autoridad administrativa, al adoptar el nuevo concepto, tendría en cuenta variables socioeconómicas, como el costo de vida en la región del contribuyente, para ajustar la carga fiscal. La interpretación judicial respaldaría este enfoque equitativo.

2. Empresas en Desarrollo:

**Caso:** Una empresa en crecimiento enfrenta una carga fiscal significativa que podría obstaculizar su expansión.

**Conversión:** Los órganos administrativos, en el marco del nuevo modelo, pueden considerar el estado de desarrollo de la empresa al momento de aplicar exenciones tributarias o plazos flexibles de pago de impuestos. La interpretación judicial apoyará esta revisión, facilitando un equilibrio entre el desarrollo empresarial y la recaudación de impuestos.

3. Impacto en sectores vulnerables:

**Caso:** Un grupo de contribuyentes de sectores vulnerables están impugnando ciertas disposiciones tributarias que impactan negativamente sus medios de vida.

**Transición:** La administración, al aplicar el nuevo enfoque, considerará el impacto directo de las medidas tributarias sobre estos colectivos, ajustando las obligaciones tributarias para proteger los derechos fundamentales. La interpretación judicial apoyará esta revisión.

4. Contribuyentes con responsabilidades familiares:

**Caso:** Los contribuyentes con responsabilidades familiares consideran que la aplicación estricta de determinadas normas tributarias afecta su capacidad para satisfacer las necesidades de su familia.

**Conversión:** Las autoridades administrativas, según el nuevo concepto, pueden tener en cuenta las obligaciones familiares al determinar la posibilidad de cotización. La interpretación judicial apoyaría este enfoque más equitativo, reconociendo la importancia de mantener un equilibrio entre las responsabilidades familiares y las obligaciones tributarias.

5. Contribuyentes con ingresos irregulares:

**Caso:** Contribuyentes con ingresos irregulares por la estacionalidad de sus actividades apelan la aplicación de una tasa impositiva única.

**Transformación:** Las Administraciones, bajo el nuevo modelo, pueden adoptar un enfoque más flexible al considerar modelos de ingresos irregulares. La interpretación judicial favorecería adaptar la carga tributaria a las circunstancias específicas del contribuyente.

Estos casos concretos reflejan situaciones en las que la aplicación e interpretación de la legislación tributaria, en el marco del nuevo concepto de capacidad contributiva, pretende equilibrar la obligación tributaria con las circunstancias personales del contribuyente. Esta práctica promueve un enfoque más equitativo y proporcionado, cambiando la visión de las autoridades administrativas y judiciales para lograr el equilibrio entre las partes interesadas.

### **Objetivo 3**

Para promover la visión de asegurar las metas y objetivos de los asuntos tributarios en México, con el fin de fortalecer un sistema de integridad, se pueden utilizar los principios de contribución constitucional. Aquí hay algunas consideraciones clave.

#### **Principios legales**

**Visión de aseguramiento:** Garantizar que todas las contribuciones estén reguladas por la ley y que los contribuyentes estén seguros de sus obligaciones tributarias.

**Fortalecimiento del sistema de integridad:** El estricto cumplimiento del estado de derecho reduce la posibilidad de corrupción al eliminar la discreción en la imposición de impuestos.

### **Principio de equidad**

Visión de garantía: Garantizar que la carga tributaria se distribuya de manera justa y proporcional, teniendo en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes.

Fortalecer los sistemas de integridad: La equidad reduce las percepciones de injusticia, contribuye a la legitimidad del sistema y reduce las tentaciones a la corrupción.

### **Principio de No Confiscatoriedad**

Visión Garantista: Evitar que las contribuciones excedan la capacidad económica del contribuyente, protegiendo sus derechos fundamentales.

Consolidación del Sistema Incorruptible: La imposición de cargas fiscales razonables y proporcionadas reduce la resistencia a cumplir con las obligaciones tributarias y disminuye las oportunidades para prácticas corruptas.

### **Principio de Progresividad**

Visión Garantista: Buscar que las cargas fiscales aumenten progresivamente con el nivel de ingresos de los contribuyentes.

Consolidación del Sistema Incorruptible: La progresividad contribuye a la justa distribución de la carga fiscal, minimizando la evasión y reduciendo la tentación de actos corruptos.

### **Principio de Publicidad y Transparencia**

Visión Garantista: Garantizar que las normas fiscales y las obligaciones tributarias sean claras y accesibles para todos.

Fortalecimiento del sistema de integridad: La transparencia reduce la opacidad del sistema tributario, lo que hace más difícil para los actores corruptos explotar lagunas o ambigüedades.

### **Principios de certidumbre**

Visión de garantía: Garantizar que las sanciones fiscales estén claramente prescritas por la ley y sean proporcionales a las violaciones.

Fortalecimiento del sistema de integridad: La legitimidad de las sanciones limita el potencial de corrupción al establecer límites claros y evitables.

### **Protección de derechos fundamentales**

Visión de garantía: Garantizar que las obligaciones tributarias no afecten derechos fundamentales como el derecho de propiedad y el derecho a la privacidad.

Fortalecimiento del sistema de integridad: La protección de los derechos fundamentales previene prácticas coercitivas inapropiadas y garantiza el respeto a la dignidad de los contribuyentes.

### **Objetivo 4**

La aplicación consistente de estos principios jurídicos constitucionales en materia tributaria en México puede promover una visión segura que proteja los derechos de los contribuyentes, al tiempo que contribuya al fortalecimiento de un sistema tributario con integridad. La transparencia, la equidad y el respeto de los principios legales fundamentales son esenciales para generar confianza en el sistema tributario y prevenir prácticas corruptas.

Una vez expuestas las conclusiones por objetivos, partimos desde el primer evento que nos llevó a querer ahondar en el tema, el cual tiene que ver con los estragos que causó la pandemia por COVID-19 y las consecuencias tan marcadas que el mundo tuvo que afrontar derivado de dicha crisis sanitaria a la fecha. En esa etapa se observaron nuevas realidades y lo que parecía inamovible cambió sin mayor explicación, las olas de incertidumbre no tardaron en llegar en diversos ámbitos de la vida, se registraron muchas pérdidas humanas, de trabajos y por supuesto, de poder adquisitivo, lo que en muchos casos llegó a representar una amenaza para el cumplimiento del derecho mínimo vital de los contribuyentes.

La mayoría de las obligaciones legales no presentaron ninguna facilidad para su cumplimiento, como prórrogas, descuentos o parcialidades, lo que ocasionó que las mismas pasaran desapercibidas porque resultaron imposibles

de atender; situación que al haber afectado a la materia tributaria surgió un punto de reflexión cuyo propósito fue analizar si era o no procedente proponer un nuevo paradigma de la capacidad contributiva que rigiera al sistema tributario mexicano.

En respuesta a dicha interrogante, se concluye que sí, ya que dicho principio al no estar previsto expresamente en ley disminuyó la efectividad de los fines recaudatorios del Estado y la protección de los derechos humanos de los contribuyentes ante las necesidades actuales, de ahí que para lograr un panorama fiscal con una perspectiva acorde al marco internacional, es indispensable acercar la cultura contributiva y los valores axiológicos a los principios jurídicos que rigen a la contribución.

Por ello, se propone la siguiente modificación al texto constitucional:

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

- I. 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; ***siempre y cuando se preserve la dignidad humana del contribuyente a través de la figura del mínimo vital.***

Una vez que adecuada la base constitucional, es necesario incluir en una ley secundaria el principio de capacidad contributiva para que defina su contenido, elementos y alcances, para lo cual se escogió el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1, al ser de aplicación para toda la materia. Por lo tanto, proponemos como nuevo paradigma de la *Capacidad contributiva* el siguiente: *Principio jurídico que reconoce la posibilidad real del contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias, siempre que sus necesidades básicas se encuentren cubiertas y le permitan salvaguardar su dignidad humana, de manera que el hecho imponible no lo pueda rebasar en ningún caso, por lo que la autoridad se encontrará obligada a establecer una correlación de la manifestación de la riqueza, los ingresos, gastos y deducciones de conformidad con la actividad económica preponderante y su régimen fiscal aplicable.*

El límite de aplicación de dicho principio jurídico deriva de la ponderación de la autoridad, en la que fundará y motivará los elementos puestos a su alcance en cada caso en concreto, pues recordemos que la pretensión de su redefinición y aplicación tiene ver con la protección del pagador de impuestos y no así con el uso arbitrario del mismo. Consideramos que este nuevo paradigma forjará las directrices del engranaje fiscal bajo un escenario donde se priorice la confianza en el Estado y se eficiente el manejo de los recursos, que acote la participación de los contribuyentes en función de resultados aprobatorios por ellos mismos

El alcance de este principio es que su aplicación es obligatoria para toda autoridad administrativa y jurisdiccional en el país; de esta manera, cumple con el objetivo de ser un elemento clave que busca renovar el sistema fiscal mexicano en un marco convencional y democrático, garantizando seguridad jurídica entre los contribuyentes y preservación del Estado de Derecho, pues su contenido es claro y acorde a las necesidades sociales.

## **RECOMENDACIONES**

Entendiendo que el nuevo paradigma que se plantea ayudaría a los contribuyentes, para lograr una efectividad y contundencia de solución, dicho concepto no puede estar aislado, por lo que a la par se proponen las siguientes acciones como *buenas prácticas* para así, tener una mayor educación a favor de un cambio positivo que beneficie a las personas y sea cambio social que devenga de la modificación del principio antes mencionado. Las buenas prácticas por considerar son:

**A) Educar a los contribuyentes:** Con esto podemos asegurar que los contribuyentes comiencen a ejercer sus obligaciones fiscales en el marco institucional con plena conciencia de cuáles son éstas, para así tener la certeza de que, a su vez, son respetados sus derechos y que con esto puedan mejorar su calidad de vida no sólo en su realidad financiera inmediata y de su propio entorno.

**B) Fomentar la cultura contributiva:** Parte de educar a los contribuyentes es generar un cambio social hacia la mejora de la vida y del cuidado mínimo indispensable que permita garantizarla, por tanto, se buscan acciones positivas para el ejercicio de sus derechos tributarios y hacer que tengan plena información de las acciones del Estado sobre el destino de los recursos obtenidos, para lograr que se rompa el estigma y la desinformación de lo que pasa con dichos recursos logrando que México pueda tener una cultura contributiva saludable y en concordancia con los convenios internacionales que ha suscrito con sus pares.

**C) Combatir corrupción:** No está sólo en manos del contribuyente ejercer estas buenas prácticas (es por eso que se mantiene en esta investigación como objetivo la observación legal y la propuesta de un paradigma) para lograr una cultura contributiva saludable, también es responsabilidad del Estado, combatir aquellas fallas que se encuentran en todo sistema, como en este caso es la corrupción, buscando el nulo ejercicio de esta práctica. De este modo, el Estado tiene como obligación hacer una observación activa de las instituciones y sus representantes para tomar acciones preventivas y sancionatorias sobre quienes no sigan códigos éticos y de transparencia sobre los procedimientos y recursos de la ciudadanía.

Para esta acción, deberán tomarse en cuenta las siguientes propuestas:

1. El mejoramiento de servidores públicos: gente especializada y con ética profesional para que puedan hacer cumplir la ley.
2. Establecer programas de promoción y permanencia de servidores públicos, instituciones gubernamentales y ofrecer al público en general o desde la iniciativa privada capacitaciones sobre buenas prácticas en materia de capacidad contributiva.
3. Evaluaciones y formación constante de cada uno de los miembros involucrados en el tema.

**D) Eficientar el uso de los recursos:** Como parte final, mejorar la eficiencia de los recursos obtenidos de las contribuciones y garantiza la mejora

de la calidad de vida de la ciudadanía, pero también de las instituciones de las que dependen los recursos obtenidos, por tanto, la implementación y ejercicio de la ley, tiene esto como fin último: mejorar y respetar los derechos y obligaciones de cada uno de los actores involucrados en el crecimiento de la capacidad contributiva en México.

Así se concluye que la definición de este paradigma es el inicio de un mejor y más transparente sistema fiscal en México, que garantice y beneficie a quienes tienen por la obligación de hacerlo, esto es, a los contribuyentes mexicanos, al reconocer forzosamente su dignidad humana y el sustento material para cubrir sus necesidades básicas antes del cumplimiento de cualquier obligación legal, para después individualizar objetivamente cuál es su capacidad contributiva.

Se pretende que este principio jurídico sea la base de una transformación democrática e incluyente que permita tomar conciencia tanto para los contribuyentes como para el propio Estado, como medio de control para lograr la tangibilidad de sus derechos humanos. Entendemos que si bien el camino de una recaudación sostenible en México es difícil debido a las deficiencias antes expuestas, es importante comenzar por modificar los principios de las contribuciones en favor un Estado de Derecho justo y equitativo; para que futuras investigaciones comparen los avances logrados e incluyan las propuestas que consideren idóneas para mejorar la relación jurídica tributaria del país.

## Fuentes de información

### Bibliografía

Amparo en Revisión 1926/2003, 1926/2003 (Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 31 de mayo de 2004). Obtenido de [http://www2.scjn.gob.mx/juridica/Engroses/3/2003/2/2\\_61076\\_0.doc](http://www2.scjn.gob.mx/juridica/Engroses/3/2003/2/2_61076_0.doc)

Asamblea Nacional Constituyente francesa. (26 de agosto de 1789). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*. Obtenido de Conseil Constitutionnel: [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/espagnol/es\\_ddhc.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf)

Barceinas Gallegos, R. I. (2001). Desconocimiento de la capacidad contributiva de los administrados por parte del sistema tributario mexicano. (*Tesis de licenciatura*). Facultad de Estudios Superiores de Aragón. UNAM, San Juan de Aragón.

Barrios Obregoso, R. (1966). Derecho Tributario. En R. Barrios Obregoso, *Teoría General del Impuesto* (Vol. 1, págs. 62-63). Lima.

Basteris, K. I. (2018). Una aproximación pragmática a la capacidad contributiva de un asalariado de clase media. Estudio comparado entre México y España. *Boletín mexicano de derecho comparado*, 51(152), 837–868. doi:<https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2018.152.12928>

Bravo Cucci, J. (2009). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del Principio de capacidad contributiva. *Ita ius esto*(3), 129-135. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4051224>

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (31 de diciembre de 1981). *Código Fiscal de la Federación*. Obtenido de Cámara de Diputados: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Camargo Mora, R. (2018). Propuesta para adicionar en la Ley del impuesto sobre la renta el derecho fundamental al mínimo vital como una alternativa de ahorro para los contribuyentes. (*Tesis de Licenciatura*). Facultad de Estudios Superiores de Aragón- UNAM, San Juan de Aragón.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, P./J. 109/99 (Pleno del Tribunal 1 de noviembre de 1999). Obtenido de <https://vlex.com.mx/vid/jurisprudencial-pleno-jurisprudencia-27206791>

Carbonell, M. (2011). *Los Derechos Fundamentales en México* (Cuarta ed.). México: Porrúa.

Castañeda, M. (2015). *La protección no jurisdiccional de los derechos humanos en México*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública (CESOP). (2016). *Materia Fiscal Encuesta Telefónica Nacional*. Obtenido de <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/camara/Centros-de-Estudio/CESOP/Opinion-Publica/Encuestas/Encuesta-telefonica-nacional-Materia-Fiscal>

Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL). (2020). *Medición multidimensional de la pobreza en México, 2016 -2020*. Obtenido de [https://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Documents/MMP\\_2018\\_2020/Pobreza\\_multidimensional\\_2016\\_2020\\_CONEVAL.pdf](https://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Documents/MMP_2018_2020/Pobreza_multidimensional_2016_2020_CONEVAL.pdf)

Constitución Española. (29 de diciembre de 1978). *Constitución Española*. Obtenido de La Moncloa: [https://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion\\_es1.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf)

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (5 de febrero de 1917). Artículo 31. México.

Cortés Galván, A. (2015). *El Concepto de Tributo en México*. México: Novum-Universidad Panamericana.

Covarrubias, E. O. (12 de marzo de 2020). *Moral tributaria en México: Factores que afectan el pago de impuestos*. Obtenido de Centro de Investigación Económica y Presupuestaria: <https://ciep.mx/moral-tributaria-en-mexico-factores-que-afectan-el-pago-de-impuestos/>

Diccionario Jurídico. (s.f.). *Estado*. Obtenido de Diccionario Jurídico: <http://diccionariojuridico.mx/definicion/estado/>

- Forbes Staff. (17 de noviembre de 2020). Si economía cae 7%, México tendrá 12 millones de nuevos pobres: BBVA. *Forbes*. Obtenido de <https://www.forbes.com.mx/noticias-mexico-roza-100000-muertes-de-covid-19-con-la-economia-moribunda-y-sin-antidoto/>
- García Bueno, M. C. (2002). El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. En G. (. Ríos Granados, *Conceptos de Reforma Fiscal* (págs. 31-75). México: Universidad Nacional Autónoma de México. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>
- García Bueno, M. C. (2020). Los tributos y sus elementos esenciales. En G. (. Ríos Granados, *Manual de derecho fiscal* (págs. 93-115). México: Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- García Bueno, M. C., & Ríos Granados, G. (2008). Alcance de los principios materiales de Justicia Tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria. En *Estudios en Homenaje a Héctor-Fix Zamudio* (págs. 447-479). México: IJ-UNAM. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2564/25.pdf>
- Giullani Fonrougue, C. (1962). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- Gómez Casas, M. G. (2020). Sujetos de la obligación tributaria. En G. (. Ríos Granados, *Manual de derecho fiscal* (págs. 117-132). México: Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/7a.pdf>
- Hernández Cháves, N. S. (2018). ELCONTRIBUYENTE Y EL RECONOCIMIENTO A SU DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ADECUACIÓN AL CONTROL DECONVENCIONALIDAD. (*Tesis de Maestría*). Facultad de Derecho-UNAM, México. Obtenido de <http://132.248.9.195/ptd2018/junio/0775437/Index.html>

- Hernández Sampieri, R. (2014). *Metodología de la investigación* (Sexta ed.). México: McGraw Hill. Obtenido de <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- Hernández Trillo, F. (2009). *Para entender. Los impuestos en México*. México: Nostra.
- Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad contributiva económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Instituto Interamericano de Derechos Humanos (IIDH). (2006). *La figura del Ombudsman. Guía de acompañamiento a los pueblos indígenas como usuarios*. San José, C.R.: Instituto Interamericano de Derechos Humanos. Obtenido de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/22612.pdf>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2021). *Censo de Población y Vivienda 2020. Diseño de la muestra censal*. Obtenido de <https://www.inegi.org.mx/app/biblioteca/ficha.html?upc=702825197629>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2021). *Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2020 (ENIGH)*. Obtenido de [https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/enigh/nc/2020/doc/enigh\\_2020\\_ns\\_presentacion\\_resultados.pdf](https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/enigh/nc/2020/doc/enigh_2020_ns_presentacion_resultados.pdf)
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2022). *Encuesta Nacional de Calidad e Impacto Gubernamental (ENIG 2021)*. Obtenido de <https://www.inegi.org.mx/programas/encig/2021/#Documentacion>
- Instituto Nacional de Geografía y Estadística (INEGI). (2017). *Encuesta Nacional de Empleo y Ocupación (ENOE)*. 2017: INEGI.
- Instituto Nacional de las Mujeres (INMUJERES). (2020). *Mujeres y hombres en México 2020*. Obtenido de [http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos\\_download/mujeresyhombres\\_enmexico2020\\_101353.pdf](http://cedoc.inmujeres.gob.mx/documentos_download/mujeresyhombres_enmexico2020_101353.pdf)
- Novoa Herrera, G. (2006). El Principio de la Capacidad Contributiva. *Derecho y Sociedad* AC(27), 101-106. Obtenido de

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/171>  
69

Novoa Herrera, G. (2006). El Principio de la Capacidad Contributiva. *Derecho & Sociedad*, 101-106.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Estadísticas tributarias ALC: principales resultados para México*. Obtenido de OECD: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Transparencia Fiscal en América Latina 2022 Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>

Páez Medina, M. E. (2012). La Capacidad Contributiva en los Tributos Medioambientales. (*Tesis doctoral*). Facultad de Derecho-Universidad de Salamanca, Salamanca.

Poder Judicial de Michoacán. (s.f.). *Capítulo I.- De las Obligaciones*. Obtenido de Poder Judicial de Michoacán: <https://www.poderjudicialmichoacan.gob.mx/tribunalm/biblioteca/luisfernando/conceptoobligacion.htm#1>

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON). (2015). *Cultura contributiva en América Latina*. Obtenido de [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/103127/Cultura\\_Contributiva\\_en\\_Am\\_rica\\_Latina\\_2015.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/103127/Cultura_Contributiva_en_Am_rica_Latina_2015.pdf)

PRODECON. (s.f.). *¿Qué es Prodecon?* Obtenido de PRODECON: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>

PRODECON. (2011). *Número I. Panorama de la Situación de los Contribuyentes en México*. Obtenido de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-i>

PRODECON. (2015). *Lo que todo contribuyente debe saber*. México.

PRODECON. (s.f.). *La facultad del Estado para cobrar contribuciones*. Obtenido de PRODECON:  
[https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo\\_loq\\_contribuyente\\_junio\[2\].pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio[2].pdf)

PRODECON. (s.f.). *La facultad del Estado para crear impuestos*. Obtenido de PRODECON:  
[https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/LQTCDS-2/files/downloads/folleto\\_final\\_26-02-1.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/LQTCDS-2/files/downloads/folleto_final_26-02-1.pdf)

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, P./J. 10/2003 (Tribunal Pleno de la Corte 1 de mayo de 2003). Obtenido de <https://vlex.com.mx/vid/jurisprudencial-pleno-jurisprudencia-27190842>

Revilla de la Torre, J. L. (s.f.). *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*. Obtenido de Suprema Corte de Justicia de la Nación:  
<https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/transparencia/documentos/becarios/188jorge-luis-revilla-de-la-torre.pdf>

Ríos Granados, G. (. (2020). *Manual de derecho fiscal*. México: IJ-UNAM. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

Ríos Granados, G. y. (2020). Principios Constitucionales en Materia Tributaria: Derechos Humanos de los Contribuyentes. En G. (. Ríos Granados, *Manual de Derecho Fiscal* (págs. 17-20). México, CDMX, México: Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

Robles Farías, D. (2001). La relación Jurídica Obligatoria (El actual concepto de Obligación Jurídica). *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*(31), 497-530. Obtenido de <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr31.pdf>

- Ruiz, J. F. (1995). *Derechos humanos y ombudsman en México*. México: IJ-UNAM.
- Sanabria Jerónimo, O. J. (2018). *El mínimo vital en las deducciones personales. (Tesis de especialidad)*. Facultad de Contaduría y Administración, México. Obtenido de <http://132.248.9.195/ptd2018/julio/0776904/Index.html>
- Schultze, R.-O. (2014). El bien común. En H. S. Arroyo, *Fundamentos, teorías e ideas políticas* (págs. 157-166). México: IJ-UNAM. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3710/24.pdf>
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). (2022). *Informe Tributario y de Gestión. Cuarto trimestre 2022*. Obtenido de [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/ITG\\_2022\\_4T.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ITG_2022_4T.pdf)
- Soberanes Fernández, J. L. (2009). *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Porrúa.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). (2018). Tesis Derechos Humanos y sus Garantías. Sus diferencias. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.*, 1213. Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017890>
- Tesis Contribuciones. La Potestad para determinar su objeto no se rige por el Principio de Generalidad, sino por el de Capacidad Contributiva., LXXIX/1998 (El Tribunal Pleno 19 de noviembre de 1998). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/194970>
- Tesis Derechos Humanos y sus Garantías. Su distinción., XXVII.3o. J/14 (10a.) (Tribunales Colegiados de Circuito 17 de abril de 2015). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2008815>
- Tesis Impuestos Adicionales. Violan el Principio de Proporcionalidad Tributaria., Tesis XXI.2o.P.A.26 A (10a.) (SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO 22 de junio de 2018). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017240>

Tesis Ley del Impuesto Relativo, Viola el Principio de Proporcionalidad Tributaria, pues impide la determinación de una Utilidad acorde a la Capacidad Contributiva de los causantes de dicho gravamen., Tesis: 2a./J. 184/2016 (10a.) (Segunda Sala 2 de diciembre de 2016). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2013226>

Tesis Valor Agregado, Impuesto al. Las hipótesis de su traslación reflejan exactamente la misma Capacidad Contributiva, independientemente de la situación económica de los consumidores finales., Número XI/1997 (Suprema Corte de Justicia de la Nación 20 de enero de 1997). Obtenido de <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/199480>

Vázquez, R. M. (26 de enero de 2022). *¿Cuánta igualdad queremos y cuántos impuestos queremos pagar?* Obtenido de Gatopardo: <https://gatopardo.com/opinion/impuestos-mexico-desigualdad-corrupcion/>

## **LEYES CONSULTADAS**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de Perú

Constitución Española

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

## **ANEXO**

### **Anexo I. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente**

#### **CAPÍTULO I - Disposiciones Generales**

**Artículo 1.** La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

**Artículo 2.** Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

1. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.
2. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.
3. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
4. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.
5. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.
6. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
7. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo

podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

8. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

9. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

10. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

11. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

12. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

13. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

14. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de

la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

**Artículo 3.** Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

**Artículo 4.** Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## CAPÍTULO II - Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente

**Artículo 5.** Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo, y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades fiscales, que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación, quedarán exentos de responsabilidad fiscal.

**Artículo 6.** Las autoridades fiscales realizarán campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.

**Artículo 7.** Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones. Las autoridades fiscales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación que tengan competencia en materia fiscal, deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

**Artículo 8.** Las autoridades fiscales mantendrán oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, facilitando, además, la consulta a la información que dichas autoridades tengan en sus páginas de Internet.

**Artículo 9.** Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

**Artículo 10.** Respetando la confidencialidad de los datos individuales, el Servicio de Administración Tributaria informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes.

- **Artículo 11.** Para estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes.

### CAPÍTULO III - Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

- **Artículo 12.** Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

- 

- **Artículo 13.** Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

- **Artículo 14.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

- **Artículo 15.** Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.
  
- **Artículo 16.** Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades

contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

▪ **Artículo 17.** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución

que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

- **Artículo 18.** Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

- **Artículo 19.** Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

- **Artículo 20.** Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

- **Artículo 21.** En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.
  
- **Artículo 22.** Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

#### CAPÍTULO V - Medios de defensa del contribuyente

- **Artículo 23.** Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.
  
- **Artículo 24.** En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos

jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial. Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo.