



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE
SAN NICOLÁS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**



**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS**

MAESTRÍA EN FISCAL

TESIS:

**“LOS EFECTOS LEGALES RESPECTO DEL IMPUESTO
AL VALOR AGREGADO SOBRE LOS PRODUCTOS DE
HIGIENE MENSTRUAL”**

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN FISCAL

PRESENTA:

LIC. KARINA PINTOR RODRÍGUEZ

DIRECTOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia, Michoacán, a noviembre de 2021.

ÍNDICE

RESUMEN	4
ABSTRACT.....	5
INTRODUCCIÓN.....	6
 CAPITULO I. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.	13
Objetivo General.....	13
Objetivos Particulares	13
Instrumentos de investigación	13
Planteamiento del problema.....	13
Problematización	14
Hipótesis.....	17
Justificación	17
Preguntas de investigación.....	19
Cuadro de congruencias metodológicas	19
Materiales a utilizar	21
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.	23
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	23
2.1.1. Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México.....	26
2.2 Jerarquización de las Leyes Fiscales en México.	28
2.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	31
2.2.2 Tratados Internacionales.....	31
2.2.3 Ley.....	32
2.2.4 Decreto-ley	33
2.2.5 Decreto-delegado	33
2.2.6 Reglamento	33
2.2.7 Circulares.....	34
2.3 Principios Constitucionales de las Contribuciones.	35
2.3.1 Principio de legalidad.....	36
2.3.2 Principio de generalidad.....	38

2.3.3	Principio de obligatoriedad.	39
2.3.4	Principio de destino al gasto público.	40
2.3.5	Principio de proporcionalidad tributaria.	41
2.3.6	Principio de equidad tributaria.	43
2.4	Principios teórico tributarios.	45
2.5	Antecedentes de los Impuestos en México.	49
2.5.1	Época Prehispánica.	50
2.5.2	La Conquista y la Nueva España.	51
2.5.3	México Independiente.	52
2.5.4	Revolución Mexicana y siglo XX.	53
2.6	ASPECTOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS.	54
2.6.1	Contribuciones e impuestos.	54
2.6.2	Elementos esenciales de los impuestos.	57
2.6.3	Clasificación de los Impuestos.	62
2.7	Impuesto al Valor Agregado.	66
2.7.1	Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.	66
2.7.2	Ley del Impuesto al Valor Agregado.	68
2.7.3	Elementos esenciales del IVA.	69
2.7.4	Tasa del Impuesto al Valor Agregado.	70
2.7.5	Actos exentos de IVA.	73

CAPITULO III. LA APLICACIÓN DEL IVA EN LOS PRODUCTOS DE HIGIENE MENSTRUAL. 74

3.1	Menstruación y sus productos de gestión.	74
3.1.1	Evolución de los productos de higiene menstrual.	76
3.1.2	Menstruación digna y políticas públicas.	80
3.2	El IVA y los productos de higiene menstrual.	86
3.2.1	Escenario económico actual de los productos de higiene menstrual.	88
3.2.2	Eliminación del IVA en productos de higiene menstrual en otros países en relación con México.	94
3.2.3	Productos de higiene menstrual ¿productos de lujo?	97

CAPITULO IV. INCONSTITUCIONALIDAD DEL IVA EN PRODUCTOS DE HIGIENE MENSTRUAL. 102

4.1	Generalidades respecto al test de igualdad y de proporcionalidad constitucional.	102
-----	---	-----

4.1.1	El principio de igualdad, la no discriminación y las categorías sospechosas.....	102
4.1.2	Test de igualdad y sus tipos de escrutinio.....	106
4.1.3	Test de proporcionalidad, sus gradas y tipos de escrutinio.	109
4.2	Test de igualdad respecto al IVA en productos de higiene menstrual.	112
4.3	Test de proporcionalidad respecto al IVA en productos de higiene menstrual.....	133
CONCLUSIONES.....		149
BIBLIOGRAFÍA.....		158

RESUMEN

El Impuesto al Valor Agregado es un tipo de contribución establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual es un impuesto de carácter federal, real e indirecto que puede ser trasladado hasta llegar al consumidor final de bienes y servicios conforme a la clasificación doctrinaria que se hace de los impuestos, por lo que el IVA es la contribución que se establece conforme se va incrementando valor a los bienes o servicios y en donde se da el traslado del impuesto al consumidor además de acreditar el impuesto que al proveedor se le haya trasladado. Este impuesto tiene como objeto gravar toda enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, uso o goce temporal de bienes, así como la importación de bienes o servicios realizados dentro del territorio nacional, los cuales estarán gravados a una tasa general del 16% según el artículo 1 de la Ley del IVA.

Ahora bien, este gravamen es aplicado a los productos de higiene menstrual a pesar de que los mismos tienen la calidad de bienes de primera necesidad al ser utilizados por las mujeres menstruantes como la única forma en que pueden gestionar el sangrado menstrual que se presenta mes con mes de una manera higiénica y libre de enfermedades. De esta forma, la aplicación del IVA en su tasa de 16% menoscaba los derechos de las mujeres menstruantes, al violentar el derecho de igualdad y no discriminación pues resulta ser un impuesto discriminatorio indirecto al hacer una distinción injustificada derivado de una cuestión de sexo, de género y de una condición de salud, que a su vez afecta el libre ejercicio del derecho de protección a la salud, al trabajo, la educación y al desarrollo libre de la personalidad. Así, resulta desproporcionado, excesivo y constitucionalmente no es justificado el gravar con una contribución un producto de uso indispensable para las mujeres menstruantes que les permite sobrellevar una condición biológica inherente a su sexo como es la menstruación, y la cual no se puede controlar ni decidir si sangrar o no mes con mes durante un promedio de 40 años evitando así que se vea afectada su salud y el desarrollo de sus demás derechos anteriormente mencionados.

Palabras clave: Gravamen, tasa, igualdad, inconstitucionalidad, menstruación.

ABSTRACT

The Value Added Tax is a type of contribution established in the Value Added Tax Law, and it is a federal, real and indirect tax that can be transferred to the final buyer or customer of goods and services according to the tax classification made by the legal doctrine, therefore the Value Added Tax is implemented when the value of the goods and services increases, hence this tax is transferred to the customer as well as it can be accreditation from the one the provider transferred before. Thus, the main purpose of this tax is to charge all kinds of goods sale, independent service delivery, temporal use of property and the importation of goods or the service delivery within the national territory, which will be charged with the 16% general tax rate as stated in the 1 article of the Value Added Tax Law.

Additionally, this tax is applied to menstrual hygiene products despite being basic necessity items, since they are used by women in their menstrual period as the only available method to handle or control the menstrual blood that comes every month, all in a sanitary and free of any disease way.

However, the application of the Value Added Tax to menstrual hygiene products in the 16% general tax rate, detracts the rights of women in their menstrual period since this tax violates the right to equality and no discrimination as a result of being an indirect discriminatory tax since causes an unjustified distinction based on a sex and gender issue, and what is more, results of a health condition differentiation that affects the free exercise of the health protection right as well as the right to work, to education and the free development of personality. Nonetheless, this tax outcome is as disproportionate, exaggerated and constitutionally it is not justified to tax an indispensable product for all menstruating women that allows them to endure a biological condition inherent to their sex such as menstruation, which cannot be controlled nor it can be decided to bleed or not every month for an average of 40 years, avoiding any type of health affectation in addition to contribute to the development of the rights previously mentioned.

INTRODUCCIÓN

En principio, se pensaría que no existe relación entre los productos de higiene menstrual y el Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, con el desarrollo de la presente investigación se podrá observar que no solo existe relación entre estos dos elementos, sino que, además, esto conlleva a que existan otras problemáticas entrelazadas tanto económicas como jurídicas y fiscales que derivan de esta conexión.

Inicialmente, debemos preguntarnos porqué los productos de higiene menstrual son considerados como objeto de gravamen por la legislación fiscal mexicana y como la aplicación a tasa general del IVA a afectado a estos productos de primera necesidad para las mujeres y personas menstruantes, así como indagar en cuales serían las implicaciones legales respecto a la eliminación del IVA en estos bienes objeto de impuesto.

Así, estos cuestionamientos adquieren relevancia dado que el hablar de menstruación, aún en nuestros tiempos modernos, sigue siendo un fenómeno del que poco se hace mención incluso entre las propias mujeres, aun cuando es un proceso biológico que está presente por décadas en la vida de las mujeres menstruantes y que de la misma forma han de usar productos que les permiten tener una gestión optima e higiénica del sangrado menstrual, mismos que son objeto de impuesto aun cuando esto significa vulnerar los derechos humanos de las mujeres y personas menstruantes. Sin embargo, para llegar a resolver dichos cuestionamientos resulta necesario realizar un estudio detallado de todas las implicaciones jurídicas y fiscales alrededor del tema a tratar.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se configura como la norma o ley fundamental que reúne los derechos de todas las personas dentro del territorio nacional, así como las obligaciones de los ciudadanos mexicanos y que establece la forma en que ha de darse la división de poderes del Estado y los límites de actuación de los diferentes órganos de dicho Estado. Dentro de esta norma suprema, encontramos en el artículo 31 fracción IV una de las tantas obligaciones

con que cuentan los mexicanos, la de contribuir al gasto público, configurándose así la base legal y constitucional de las contribuciones en México.

De esta forma, el pago de contribuciones e impuestos es una obligación a nivel constitucional para todas las personas físicas como personas jurídicas o morales que se encuentren en territorio nacional, y que habrán de contribuir frente a los tres niveles de gobierno en el país para así poder alcanzar la plena satisfacción de las necesidades de toda la población, siempre y cuando sea dentro de los márgenes marcados por las propias leyes y bajo la observancia de los principios tributarios.

Respecto a estos principios tributarios, como se mencionó anteriormente, podemos encontrarlos en el artículo 31 fracción IV Constitucional, entendiéndose como valores racionales e intrínsecos del hombre y que la legislación les ha otorgado el alcance de coadyuvar frente a los conflictos que pudieran suscitarse entre derechos. Así, estos principios marcan la pauta que toda contribución establecida por el Poder Legislativo ha de cumplir para realmente configurarse como tal, siendo un límite al poder tributario del Estado para así evitar la comisión de arbitrariedades en contra de los contribuyentes, protegiendo así sus derechos humanos establecidos en el propio texto Constitucional tales como el principio de proporcionalidad tributaria o el principio de equidad tributaria.

En relación con lo anterior, se debe precisar que las contribuciones se configuran como el género y los impuestos como la especie, es decir, los impuestos son un tipo de contribución junto con las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones de mejoras, conforme a lo establecido en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en donde se precisa que los impuestos son todo ingreso que percibe el Estado a cargo de los sujetos obligados por las leyes establecidas y que servirán para sufragar el gasto público.

Así pues, el Impuesto al Valor Agregado es un tipo de contribución establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado aprobada a finales de 1978 y que entró en vigor el 1 de enero de 1980. Dicho impuesto es de carácter federal, real e indirecto y que es trasladado hasta llegar al consumidor final de bienes y servicios conforme

a la clasificación doctrinaria que se hace de los impuestos, por lo que el IVA es la contribución que se establece conforme se va incrementando valor a los bienes o servicios y en donde se da el traslado del impuesto al consumidor además de acreditar el impuesto que al proveedor se le haya trasladado.

Ahora bien, el IVA, como cualquier otra contribución, cuenta con elementos esenciales que habrán de satisfacerse para su correcta aplicación y así brindar certeza jurídica a los contribuyentes. Dichos elementos son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. Así, el sujeto de este impuesto en cuestión, se encuentra establecido en el artículo 1 de la Ley del IVA refiriéndose a toda persona física y moral que dentro del territorio nacional realice los actos o actividades gravadas por la mencionada ley. En cuanto al objeto del IVA, de igual forma se encuentra establecido en el artículo 1 de mencionada ley y consiste en gravar la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes, así como la importación de bienes o servicios realizados dentro del territorio nacional.

Respecto a la base del IVA, esta se trata del valor de la operación y en el caso del IVA, solo se ha de casuar sobre cantidades efectivamente cobradas en su totalidad, por lo que cuando se establece el pago de la contraprestación en parcialidades o a crédito el IVA se causará hasta completado el pago total del acto. En cuanto a la época de pago del impuesto, el IVA se ha de pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se realizó alguno de los actos gravados establecidos por su propia ley especial.

Siguiendo con los elementos esenciales del IVA, la tasa o tarifa de este gravamen (porcentaje aplicable a la base para determinar el impuesto), se encuentra establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 1 en donde se maneja una tasa general del 16% mientras que el artículo 2-A de la mencionada ley contempla que ciertos actos y actividades han de estar gravados a una tasa preferencial de 0%, esta tasa no traslada ningún monto adicional a la operación que celebran, aunque si se producen los mismos efectos legales de aquellas actividades

por las cuales se paga la tasa 16% del impuesto, como el presentar la correspondiente declaración del impuesto cada 17 del mes.

La tasa 0% del IVA es contemplada por el sistema tributario de nuestro país como una forma de apoyo a ciertos sectores económicos, puesto que se aplica sobre la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar; la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, la enajenación de tractores para accionar implementos agrícolas, entre otros supuestos de actividades contenidos en el mencionado artículo 2-A de la Ley del IVA.

Otra figura a considerar inherente al IVA es la de los actos exentos, ya que las exenciones del impuesto son establecidas por el gobierno o por la propia ley, y consisten en excluir de la obligación de pago del impuesto al sujeto pasivo de la obligación tributaria. En el caso de la Ley del IVA, estas exenciones se encuentran contenidas en el artículo 9 e implica que a ciertos bienes enajenados no se les aplicará el impuesto ni en tasa 16% ni en tasa 0%, siendo el suelo, las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación, los bienes muebles usados, entre otros.

Ahora bien, el IVA es aplicado a los productos de higiene menstrual en su tasa del 16% al tratarse de bienes que son enajenados dentro del territorio nacional, lo que provoca que el impuesto este incluido en el precio final del producto que es comprado por el consumidor final, en este caso, quienes soportan la carga tributaria son las mujeres menstruantes en su calidad de contribuyentes del impuesto indirecto. Así, las mujeres menstruantes terminan pagando un impuesto sobre un producto indispensable y de primera necesidad, diseñado exclusivamente para contener el sangrado derivado de un proceso biológico fuera de todo control como es la menstruación.

Al respecto, debemos mencionar que la menstruación es un proceso biológico en donde se presenta sangrado por la descamación del revestimiento interno del útero,

el cual dura en promedio de 3 a 7 días manifestándose por primera vez aproximadamente entre los 10 y 15 años de edad y que termina en una edad promedio de entre los 45 y 55 años. Así, la menstruación ha de presentarse por aproximadamente 40 años de la vida de la mujer, periodo en el cual requiere hacer uso de materiales y productos que le ayuden a contener la pérdida de sangre tales como toallas sanitarias femeninas, tampones, copas menstruales, toallas de tela reutilizables y paño o tela menstrual.

Así pues, los productos de higiene menstrual con más presencia en el mercado y que resultan más accesibles de adquirir, así como su facilidad de uso para las mujeres menstruantes, son las toallas sanitarias femeninas y los tampones, aunque de apoco la copa menstrual se ha establecido como una opción ecológica pues una sola unidad puede ser reusable hasta por 10 años sin generar los desechos plásticos de los otros productos.

En cuanto al IVA y su impacto en el precio de los productos de higiene menstrual en el mercado, un paquete de 10 piezas de toallas sanitarias para flujo super abundante, por ejemplo, aumentó su precio en \$3.85 en 2020. Aquí vale la pena decir que, si bien las toallas sanitarias femeninas resultan la opción más accesible de productos de higiene menstrual, el gasto que representan para las mujeres menstruantes puede elevarse hasta \$51.60 de manera mensual ya que una toalla sanitaria debe ser cambiada después de 6 horas de uso por lo que al día se usan 4 toallas durante aproximadamente 3 a 7 días (duración promedio del periodo menstrual cada mes), por lo que este monto resulta elevado al considerar el salario mínimo que perciben muchas mujeres de estratos económicos bajos y que muchas veces es menor al mínimo.

Con todo lo anteriormente expuesto, los productos de higiene menstrual deben ser considerados dentro de los bienes sujetos a la tasa 0% del IVA, esto es así ya que esta tasa, al buscar la protección de los sectores sociales más vulnerables sin aplicar gravamen alguno a bienes básicos y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, debe aplicarse también a estos productos al tener el carácter de bienes básicos e indispensables para las mujeres y personas

menstruantes, pues son la mejor manera de lograr una adecuada gestión del sangrado menstrual en condiciones de salud además de que el uso de estos productos deriva de un proceso biológico fuera de cualquier control y que no debería estar sujeto a impuesto alguno.

Finalmente, la menstruación y sus productos de higiene menstrual deben ser asunto de índole público que debe ser tratado adecuadamente por el Estado en todos los niveles de gobierno y por los diferentes órganos del mismo, para así asegurar una menstruación digna para todas las mujeres y personas menstruantes lo que implica que se tenga acceso a productos de higiene y gestión menstrual, agua potable, educación sobre higiene menstrual, gestión de desechos, educación sexual adecuada en las escuelas, incentivar la impartición de atención médica especializada para detectar alteraciones del ciclo menstrual, realizar campañas de información respecto a la menstruación y aplicar una política fiscal que deje de considerar a los productos de gestión menstrual como objetos del Impuesto al Valor Agregado.

De esta forma, en el capítulo uno de la presente investigación, se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones administrativos y fiscales consideran, detallando paso a paso los procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal y que fundamentan las líneas más importantes de todo proceso de investigación científica.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, se realizó una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado “Marco Teórico”. En dicho capítulo se encuentra la fundamentación y motivación de la investigación en la ciencia de lo fiscal, base primordial que correlaciona el capítulo uno con el capítulo dos, y así profundizar en la ciencia.

Respecto al capítulo tres, se exponen las particularidades del tema de investigación y que, por ser referentes a un tópico concreto como es la menstruación y los

productos de gestión e higiene menstrual, debían ser tratados en un apartado especial denominado “La aplicación del IVA en los productos de higiene menstrual”, que de igual manera se entrelaza con el contenido del capítulo dos y que a su vez sirve de base para la presente investigación.

Retomando lo referente al capítulo cuatro, tenemos que este contiene un análisis respecto a la inconstitucionalidad del impuesto IVA y su aplicación sobre los productos de higiene menstrual. Para ello, se realizaran los respectivos test de igualdad y de proporcionalidad, los cuales nos permitiran determinar la inconstitucionalidad de la aplicación del IVA en productos de higiene menstrual al darse una violación y menoscabo al derecho de la igualdad y no discriminación de las mujeres menstruantes por una condición del sexo, el género y una condición de salud, además de violarse el principio de proporcionalidad tributaria ya que con este gravamen no se toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva del contribuyente consumidor final, en este caso, de las mujeres menstruantes.

CAPITULO I. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE LA INVESTIGACIÓN.

Objetivo General

Analizar la inconstitucionalidad de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la tasa de 16% que versa sobre los productos de higiene menstrual.

Objetivos Particulares

- Demostrar la violación al derecho de igualdad consagrado en el artículo primero quinto párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, derivado de la aplicación del IVA sobre productos de higiene menstrual.
- Demostrar la violación al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, derivado de la aplicación del IVA sobre productos de higiene menstrual.
- Analizar las características de las distintas tasas de IVA.
- Describir la naturaleza jurídica de una política fiscal con perspectiva de género respecto de los productos de higiene menstrual.
- Comparar el avance que se ha dado en otros países respecto a la eliminación total de los gravámenes a los productos de higiene menstrual respecto a los avances que se han dado en México.

Instrumentos de investigación

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

Planteamiento del problema

El impuesto al valor agregado (IVA) en su tasa del dieciséis por ciento grava, entre otros supuestos, la enajenación de ciertos bienes dentro del territorio nacional que, por regla general, son artículos considerados como de lujo; sin embargo, los productos de higiene menstrual son catalogados por la legislación fiscal mexicana dentro de esta concepción de fastuosidad, siendo que estos son insumos de primera necesidad para todas las mujeres en periodo menstruante.

Problematización

La menstruación ocupa gran parte de la vida de las mujeres ya que se presenta aproximadamente entre los 10 y 15 años cuando ocurre el primer sangrado o menarquía¹ y termina tentativamente entre los 45 y 55 años con la menopausia, siendo este el periodo donde el sangrado va disminuyendo hasta desaparecer ². Así, las mujeres se ven en la necesidad de usar diversos productos que les permitan retener el sangrado de manera higiénica y que a su vez les permita desempeñar sus actividades sin complicaciones a lo largo del día durante un promedio de 3 a 5 días y en otros casos por un periodo de 2 a 7 días³.

Así, a lo largo de la historia las mujeres han hecho uso de diferentes elementos para intentar contener este sangrado, siendo hasta el siglo XX que se logró el desarrollo de las toallas sanitarias y los tampones los cuales ayudan a gestionar el flujo menstrual absorbiéndolo, principalmente, dentro de sus capas de tela de algodón. Actualmente existen en el mercado diferentes opciones de estos productos ya que, por lo general, resultan ser más “accesibles” de adquirir por todas las mujeres menstruantes.

¹ Rady Children’s Hospital San Diego. “Todo sobre la menstruación”, 2013. [Fecha de consulta: 26 de marzo de 2021] Disponible en: <https://www.rchsd.org/health-articles/todo-sobre-la-menstruacin/>

² Oficina para la Salud de la Mujer. “Tu ciclo menstrual”, 2018. [Fecha de consulta: 26 de marzo de 2021] Disponible en: <https://espanol.womenshealth.gov/menstrual-cycle/your-menstrual-cycle>

³ Carvajal, Jorge A.; Ralph, Constanza A. “Manual Obstetricia y Ginecología”, Octava Edición, Pontificia Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2017, p.326.

Cuadro 1. Toallas sanitarias femeninas.

Flujo abundante
(continuación)

Simbología evaluación general: **MB** Excelente **MB** Muy bueno **B** Bueno **S** Suficiente

Precios: \$ Precio promedio por pieza \$ Precio promedio por paquete \$ Precio único encontrado

Marca	Always	Fiore	Fiore	Kotex	Kotex	Saba	Saba	Kotex Naturals	Kotex Naturals
Modelo	Seca día con alas	Anatómica con alas	Anatómica sin alas	Anatómica con alas	Anatómica sin alas	Ultradelgada larga teens con alas	Regular teens con alas	Anatómica con alas	Anatómica sin alas
País de origen	México	México	México	México	México	México	México	México	México
Contenido neto (Presentación analizada)	8	8	8	16	10	10	12	10	40
Información al consumidor	(L, II) Completa	(L, II) Completa	(L, II) Completa	Completa	Completa	(L, II) Completa	(L, II) Completa	Completa	Completa

Fuente: Revista del Consumidor de la Procuraduría Federal del Consumidor, 2020, p. 44.

Por ejemplo, como se observa en la imagen 1, un paquete de diez toallas sanitarias para flujo abundante de la marca “Kotex naturals” tiene un costo promedio de \$17.00 (cada toalla tiene un costo de \$1.70), por lo que se puede observar la variación de precios entre diferentes marcas de toallas sanitarias diseñadas para el flujo abundante, tomando precios mínimos y máximos de toallas femeninas en la Ciudad de México y Zona Metropolitana, Guadalajara y Monterrey levantados del 14 al 18 de octubre y del 11 al 14 de noviembre de 2019.

Sin embargo, estos productos han sido considerados por la legislación fiscal mexicana como un bien al que se le debe aplicar la tasa del dieciséis por ciento del impuesto al valor agregado (IVA), al considerarlo un bien no indispensable aun cuando hacer uso de estos es la manera más optima y barata que tienen las mujeres de gestionar el sangrado del periodo menstrual de forma higiénica y libre de enfermedades, pues de lo contrario tendrían que “recurrir a trapos, hojas, periódicos u otros elementos improvisados para absorber o recoger la sangre menstrual”⁴ que

⁴ Fondo de Población de las Naciones Unidas. “La menstruación y derechos humanos. Preguntas frecuentes”, 2020. [Fecha de consulta: 30 de marzo de 2021] Disponible en: <https://www.unfpa.org/es/menstruaci%C3%B3n-preguntas->

no les permitiría siquiera salir de sus hogares a desarrollar sus actividades escolares y laborales, sin mencionar los graves riesgos de salud a los que se expondrían.

Como se mencionó anteriormente, el impuesto al valor agregado en tasa dieciséis por ciento se aplica a los diversos productos de higiene menstrual, convirtiéndose así en una contribución que solo las mujeres menstruantes pagan como consumidores finales de estos productos imprescindibles derivado de un proceso fisiológico fuera de todo control. Así, el hecho de que diversos productos de higiene menstrual sean objeto de un impuesto indirecto como el IVA, deviene en una contribución inconstitucional al violar el derecho a la igualdad contenido en el artículo primero párrafo quinto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues se presenta una discriminación que hace uso de una categoría sospechosa como es el género puesto que, en la realidad fáctica, estos artículos son adquiridos por mujeres y son estas mismas las que terminan pagando el impuesto.

Además de lo anterior, el IVA en estos insumos de higiene menstrual va en contra del principio del principio de proporcionalidad tributaria o de capacidad contributiva consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a su vez se ve reflejado en una violación al derecho al mínimo vital de miles de mujeres en situación de bajos recursos.

Esto es así puesto que dicho impuesto, al ser aplicado en la tasa del dieciséis por ciento, considera que todas las mujeres en periodo menstruante tienen la misma capacidad adquisitiva para comprar toallas higiénicas o tampones para gestionar su sangrado pues, si tienen la capacidad para comprar estos artículos de “lujo”, también tienen la capacidad de cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público. Sin embargo, los productos de higiene menstrual deben dejar de ser considerados artículos no indispensables para las mujeres en su periodo

[frecuentes#%C2%BFQu%C3%A9%20necesitan%20las%20mujeres%20y%20las%20ni%C3%B1as%20para%20manejar%20la%20menstruaci%C3%B3n?](#)

menstrual pues, como se expuso anteriormente, estos son más que necesarios para una adecuada gestión del sangrado bajo un esquema de dignidad e higiene.

Hipótesis

La aplicación del IVA en la tasa de dieciséis por ciento a productos de higiene menstrual es inconstitucional al violar el derecho a la igualdad de las mujeres en periodo menstruante, además de violar el principio de proporcionalidad tributaria de las contribuciones, por lo que tales artículos no deben ser objeto de gravamen alguno como medida para terminar con la discriminación de género y hacer más accesibles la adquisición de tales insumos.

Justificación

La menstruación, aún en nuestros tiempos modernos, sigue siendo un fenómeno del que poco se habla incluso entre las propias mujeres. El tema se toca con la mayor de las secrecías pues por generaciones las madres les han dicho a sus hijas que al tener el periodo deben resguardarse y tener cuidado de no manchar su ropa ya que, si esto llegase a pasar, tendrían que sobrellevar la vergüenza de que todos a su alrededor se enteren que está en “sus días”. Así, aun cuando el menstruar es uno de los procesos fisiológicos más naturales que experimentan todas las mujeres mes con mes por aproximadamente una semana, todo lo relacionado con este proceso sigue siendo objeto de tabú, vergüenza, repulsión y genera una gran cantidad de mitos que afectan el libre desarrollo de las niñas, adolescentes y mujeres alrededor del mundo.

Así, al respecto de un fenómeno al cual las mujeres están acostumbradas a experimentar desde la niñez y pubertad abarcando 40 años de sus vidas, la discusión de todo lo que engloba sangrar mes con mes se sigue llevando en espacios cerrados y poco o nada se plantea en agendas de políticas públicas. A pesar de lo anterior, paulatinamente las mujeres han alzado la voz para terminar con el estigma de vergüenza y tabú que surge alrededor de la menstruación, planteando así diversas problemáticas que hasta hace poco se creían normales,

tales como la aplicación del Impuesto al Valor Agregado que versa sobre productos de higiene menstrual.

Cabe recordar que el IVA es un impuesto indirecto que grava al producto en sí y no al sujeto consumidor que al final es el que paga tal contribución, lo cual afecta directamente los ingresos y capacidad adquisitiva de tales consumidores finales, puesto que un impuesto indirecto tiende a tener un efecto distorsivo lo cual “significa que el mercado o la actividad económica relativa a estos bienes y servicios, se verá afectada por motivo de la carga impositiva del mismo.”⁵

Así, todo bien o producto al que se le aplica la tasa del dieciséis por ciento del IVA, incrementará su precio final, fenómeno que aplica a los productos de higiene menstrual al ser estos objetos de la Ley del IVA ya que, para efectos de esta legislación, se considera que tales productos son bienes de lujo aun cuando estos son tan esenciales que deberían estar contemplados en la canasta básica. A pesar de lo anterior, miles de mujeres de escasos recursos en el país se ven en la necesidad de adquirir ya sea toallas higiénicas o tampones, pagando así el correspondiente impuesto a pesar de su capacidad contributiva es casi nula al ser un grupo vulnerable; y, por el contrario, cuando sus ingresos no les permiten adquirir tales bienes “lujosos”, estas mujeres en calidad económica precaria se ven en la necesidad de utilizar otros métodos peligrosos e insalubres de gestión menstrual poniendo en alto riesgo su salud.

De tal forma que cuando una mujer entra en su periodo menstrual y acude a comprar ya sea toallas sanitarias o tampones, está pagando el respectivo IVA del dieciséis por ciento que se verá reflejado en el precio del artículo, contribuyendo así a las arcas del Estado por adquirir un insumo que le permite absorber de manera sanitaria la sangre menstrual, la cual se presenta por una condición biológica propia de su sexo y de la que no tiene control alguno ni la posibilidad de decidir si quiere padecer

⁵ Hinojosa Cruz. “Aspecto económicos del IVA en México: Clarificación sobre su distorsión, incidencia fiscal y regresividad”, Universidad Autónoma de Nuevo León, Monterrey, 2010, p. 20.

en ese preciso momento o hasta el siguiente mes. Lo cierto es que, ya sea que se trate de una mujer con ingresos propios o de una mujer de escasos recursos, ninguna mujer debería soportar un impuesto simplemente por menstruar.

Preguntas de investigación

¿Por qué los productos de higiene menstrual son considerados como objeto de gravamen por la legislación fiscal mexicana?

¿Qué impacto ha tenido la aplicación del IVA en el precio de los productos de higiene menstrual?

¿Cómo afecta la aplicación de la tasa cero por ciento sobre bienes o que estos sean declarados exentos?

¿Cuáles serían las implicaciones legales respecto a la eliminación del IVA en productos de higiene menstrual?

Cuadro de congruencias metodológicas

TÍTULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS PARTICULARES	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
Los efectos legales respecto del Impuesto al Valor Agregado sobre los productos	Analizar la inconstitucionalidad de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en la tasa de 16% que versa sobre los productos de higiene menstrual.	1. Demostrar la violación al derecho de igualdad derivado de la aplicación del IVA sobre productos de	1. ¿Por qué los productos de higiene menstrual son considerados como objeto de gravamen por la	La aplicación del IVA en la tasa de dieciséis por ciento a productos de higiene menstrual es inconstitucional al violar el

de higiene menstrual.		higiene menstrual. 2. Demostrar la violación al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, derivado de la aplicación del IVA sobre productos de higiene menstrual. 3. Analizar las características de las distintas tasas de IVA. 4. Describir la naturaleza jurídica de una política fiscal con perspectiva de género respecto de los productos de higiene menstrual. 5. Comparar el avance que se	legislación fiscal mexicana? 2. ¿Qué impacto ha tenido la aplicación del IVA en el precio de los productos de higiene menstrual? 3. ¿Cómo afecta la aplicación de la tasa cero por ciento sobre bienes o que estos sean declarados exentos? 4. ¿Cuáles serían las implicaciones legales respecto a la eliminación del IVA en productos de	derecho a la igualdad de las mujeres en periodo menstruante, además de violar el principio de proporcionalidad tributaria de las contribuciones, por lo que tales artículos no deben ser objeto de gravamen alguno como medida para terminar con la discriminación de género y hacer más accesibles la adquisición de tales insumos.
-----------------------	--	--	---	---

		ha dado en otros países respecto a la eliminación total de los gravámenes a los productos de higiene menstrual respecto a los avances que se han dado en México.	higiene menstrual?	
--	--	---	---------------------------	--

Materiales a utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra teórica, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:

- i. Libros especializados
- ii. Revistas especializadas
- iii. Consultas de páginas web especializadas
- iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
- v. Monografía del sector privado
- vi. Leyes, reglamentos, códigos y demás documentos jurídicos.

Estos materiales servirán como fuente de obtención de información y datos precisos, sirviendo dentro de la investigación como una guía o referente dentro del amplio campo de estudio del problema de investigación planteado. Respecto al método de investigación a utilizar en el presente trabajo, se emplearán tanto el proceso deductivo como el inductivo, lo que permitirá desarrollar a lo largo de cuatro capítulos los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri⁶

Es importante destacar que una vez cubiertos los lineamientos metodológicos que marca el rigor en la investigación en la ciencia de lo fiscal, pasaremos a fundamentar y darle validez a lo que es el conocimiento científico en la disciplina fiscal pasando al capítulo número dos denominado “marco teórico”.

⁶ HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO.

Todo proceso en la investigación científica tiene que tener una validez y peso tanto en la parte teórica como en la parte práctica, es por eso que como una continuación del aspecto metodológico que se revisó en el capítulo primero damos pie a lo que es este capítulo denominado “marco teórico”, en donde se dará inicio con el apartado en el que se abordará todo lo referente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el ámbito fiscal.

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tras varios años de lucha, el movimiento social de la Revolución Mexicana trajo consigo que el entonces Primer Jefe del Ejército Constitucional y encargado del Poder Ejecutivo, Venustiano Carranza, convocará la creación de un Congreso Constituyente con la finalidad de promulgar una Constitución que abrazara los ideales y principios del propio movimiento revolucionario (no reelección, eliminación de monopolios, protección a los trabajadores, reforma agraria y restitución de las tierras a los campesinos, etc.), manteniendo como base la Constitución de 1857 pues en la misma estaban planteados los ideales de liberalismo, democracia y derechos del hombre por los cuales también se había luchado en el movimiento.

Así, el Congreso Constituyente estuvo “integrado por representantes de los estados en proporción a la población, de acuerdo con la Constitución de 1857.”⁷, estableciéndose en la ciudad de Querétaro e inició sus sesiones el 1 de diciembre de 1916, y en fecha 19 de diciembre del mismo año, Carranza presentó su proyecto de reformas a la Constitución de 1857 la cuales, tal como señala Madrid Hurtado:

“tendieron a reafirmar la estructura fundamental de la Carta de 1857, modificando solo su reglamentación concreta. Fue objeto de especial preocupación dentro de

⁷ GUERRERO Galván, Luis René. “Cien Ensayos para el Centenario Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tomo I: Estudios Históricos”, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2017, p. 197.

dichos proyectos la protección a la libertad humana, finalidad esencial de las Constituciones para Carranza. Por ello promovió reformas al capítulo de garantías individuales y a los artículos referentes al juicio de amparo; también sentó las bases de la organización del Ministerio Público y pretendió dar una mayor independencia al poder judicial.”⁸

De tal manera que el Constituyente de Querétaro discutió el proyecto presentado por Carranza además de debatir sobre otros puntos relevantes tales como la incorporación de un apartado constitucional sobre el trabajo y la previsión social. En cuanto a los trabajos legislativos, estos culminaron el 31 de enero de 1917 dando como resultado la creación y firma de la nueva Constitución denominándola como “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la de 5 de febrero de 1857”, la cual fue promulgada hasta el 5 de febrero de 1917 y que sigue estando vigente hasta la fecha.

En cuanto a una definición de Constitución tenemos lo siguiente:

“Ley fundamental de un Estado, con rango superior al resto de las leyes, que define el régimen de los derechos y libertades de los ciudadanos y delimita los poderes e instituciones de la organización política.”⁹

Ahora bien, en lo que respecta a nuestra Constitución Mexicana, podemos decir que es la norma fundamental que reúne los derechos de todas las personas dentro del territorio nacional, así como las obligaciones de los ciudadanos mexicanos además de establecer la forma en que ha de establecerse la división de poderes del Estado y los límites de actuación de los diferentes órganos de dicho Estado, teniendo el carácter de ser una constitución tanto política como jurídica.

Otro rasgo de la Constitución Política Mexicana es que la misma se divide en dos grandes partes, una parte dogmática que va desde el artículo 1 al artículo 29 conteniendo todos aquellos ordenamientos en los que están establecidos los

⁸ MADRID Hurtado, Miguel de la. “Estudios de Derecho Constitucional”, Primera Edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1977, p. 38.

⁹ Real Academia Española. “Diccionario de la Real Academia Española”, Madrid, 2021. [Fecha de consulta: 19 de abril de 2021] Disponible en: <https://dle.rae.es/constituci%C3%B3n>

derechos humanos inherentes a todas las personas, y una parte orgánica que contiene la forma de la división de poderes estableciendo como han de conformarse el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial; pero no es todo, pues a su vez nuestra Constitución establece las diversas obligaciones que han de cumplir todos los mexicanos como consecuencia de vivir dentro de un sistema social jurídico, contenidos del artículo 30 al artículo 136.

Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos cuenta con Nueve Títulos estructurados en capítulos de la siguiente manera:

Titulo Primero

- Capítulo de los Derechos Humanos y sus Garantías (artículo 1 al artículo 29).
- Capítulo de los Mexicanos (artículo 30 al artículo 32).
- Capítulo de los Extranjeros (artículo 33).
- Capítulo de los Ciudadanos Mexicanos (artículo 34 al artículo 38).

Titulo Segundo

- Capítulo de la Soberanía Nacional y de la Forma de Gobierno (artículo 39 al artículo 41).
- Capítulo de las Partes Integrantes de la Federación y el Territorio Nacional (artículo 42 a artículo 48).

Titulo Tercero

- Capítulo de la División de Poderes (artículo 49).
- Capítulo del Poder Legislativo (artículo 50).
 - Sección I de la Elección e Integración del Congreso (artículo 51 al artículo 70).
 - Sección II de la Iniciativa y Formación de Leyes (artículo 71 al artículo 72).
 - Sección III de las Facultades del Congreso (artículos 73 a artículo 77).
 - Sección IV de la Comisión Permanente (artículo 78).
 - Sección V de Fiscalización Superior de la Federación (artículo 79).

- Capítulo del Poder Ejecutivo (artículo 80 al artículo 93).
- Capítulo del Poder Judicial (artículo 94 al artículo 107).

Titulo Cuarto. De las Responsabilidades de los Servidores Públicos, Particulares Vinculados con Faltas Administrativas Graves o Hechos de Corrupción, y Patrimonial del Estado.

Titulo Quinto. De los Estados de la Federación y de la Ciudad de México (artículo 115 al artículo 122).

Titulo Sexto. Del Trabajo y de la Previsión Social (artículo 123).

Titulo Séptimo. Prevenciones Generales (artículo 124 al artículo 134).

Titulo Octavo. De las Reformas de la Constitución (artículo 135).

Titulo Noveno. De la Inviolabilidad de la Constitución (artículo 136).

En definitiva, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 es el resultado de la lucha de los ideales de la sociedad mexicana, los cuales se encuentran plasmados en todos aquellos derechos e instituciones que han de proteger a todas las personas dentro del territorio nacional, pero no solo eso, también se reflejan en los límites establecidos del actuar de los órganos del Estado en su carácter de autoridades frente a los ciudadanos.

Aunado a lo anterior, nuestra Constitución Mexicana establece las obligaciones de los mexicanos frente al propio Estado Mexicano, tales como la obligación del pago de tributo que habrá de destinarse para la satisfacción de las necesidades de la sociedad; es por ello que en el siguiente apartado de este trabajo se abordarán todos aquellos preceptos constitucionales tributarios.

2.1.1. Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México.

Nuestra Constitución Política es el documento legal en donde se encuentran las bases jurídicas y políticas que forman el país, es por ello que las contribuciones

encuentran su fundamento en dicho ordenamiento además de establecer la manera en que se crearán las demás leyes que servirán como base para el establecimiento del tributo en nuestro país.

Así, dentro del Capítulo II De los Mexicanos del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV se establece la base legal y constitucional de las contribuciones, pues a la letra dice lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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.”¹⁰

De tal manera, el pago de tributo es elevado al grado de obligación constitucional para todos los mexicanos (entendiéndose tanto personas físicas como personas jurídicas o morales) que habrán de contribuir frente a los tres niveles de gobierno en el país para así poder alcanzar la satisfacción de las necesidades de toda la población, siempre y cuando sea dentro de los márgenes marcados por las propias leyes además de la observancia de los denominados principios tributarios como la proporcionalidad y la equidad.

Ahora bien, al final del propio artículo 31 fracción IV Constitucional, se establece la observancia de lo que dispongan las leyes en cuanto a las contribuciones ya que, como lo dicta el principio general de derecho, no hay tributo sin ley. Es así que el artículo 73, fracción VII Constitucional es otro de los fundamentos legales de las contribuciones, pues establece como facultades del Congreso (Poder Legislativo con la facultad de plasmar la voluntad del pueblo que se verán dictadas en leyes), lo siguiente:

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”¹¹

Por lo anterior, se observa como el Estado, a través del Poder Legislativo, tiene como facultad de imponer los tributos que considere son necesarios para crear el Presupuesto, haciendo referencia al Presupuesto de Egresos de la Federación el cual es el documento legal en donde se establece el destino que habrán de tener los ingresos obtenidos por el Estado dentro de un ejercicio fiscal, es decir, este “es el único instrumento en el cual se pueden determinar el monto y el ejercicio del gasto público federal para un año”.¹²

Por lo tanto, la imposición de contribuciones es un acto unilateral inherente del Poder Ejecutivo derivado de su propia naturaleza como ente del Estado, con la condicionante de que tales impuestos siempre han de estar plasmados en cuerpos normativos debidamente establecidos (siguiendo el procedimiento para la creación de leyes marcado en la propia Constitución en sus artículos 71 y 72), y de los cuales todos los mexicanos tienen obligación de cubrir con su respectivo pago proporcional y equitativo.

De tal forma, podemos decir que la base constitucional del tributo en nuestro país se encuentra en los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, la base de todo impuesto siempre serán las propias leyes expedidas por el Congreso de la Unión, por lo que a continuación se abordará el tema de la jerarquía normativa en materia tributaria.

2.2 Jerarquización de las Leyes Fiscales en México.

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

¹² VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo VII, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 204.

En primer lugar, se debe de analizar el contenido expresado en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...”¹³

Así, se introduce el principio de supremacía constitucional en el que se establece que la Constitución Política será la máxima ley dentro del territorio nacional, es decir, es la norma jurídica que está en la cúspide o por encima de las demás puesto que en nuestro sistema jurídico normativo las leyes jurídicas no tienen el mismo rango ni categoría estableciendo así un sistema de jerarquía donde unas normas son superiores y otras inferiores. Aunado a lo anterior, este sistema jerárquico normativo permite determinar que norma jurídica debe ser aplicada en caso de que exista una contradicción de las mismas en un caso concreto.

Por lo tanto, en México el nivel máximo superior es de esta pirámide normativa es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos mientras que “los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales”.¹⁴

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

¹⁴ Novena Época, Tesis P. IX/2007, Tomo XXV, abril de 2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Figura 1. Jerarquía de las normas.



Fuente: Poder Judicial de la Federación. “El Sistema Jurídico Mexicano”, 2014, p.10.

Sin embargo, derivado de la reforma constitucional de fecha 10 de junio de 2011, la jerarquía normativa en México cambia colocando a los tratados internacionales (de los que México sea parte) a la par de la Constitución Política, pero solo en materia de derechos humanos ya que de esa forma se otorga a las personas la protección más amplia mientras se respeta el principio de Supremacía Constitucional dado que “el propio artículo 1o. reformado dispone que en nuestro país todas las personas gozan de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte, pero categóricamente ordena que las limitaciones y restricciones a su ejercicio sólo pueden establecerse en la Constitución, no en los tratados”.¹⁵

Ahora bien, en cuanto a la materia fiscal y tributaria, la Constitución Política está en la cúspide como norma suprema de la Unión respetando el principio de Supremacía

¹⁵ Décima Época, Tesis 2a. LXXV/2012 (10a.), Libro XIII, octubre de 2012, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Constitucional, por lo que la jerarquización normativa fiscal se da de manera escalonada de y descendiente de la siguiente manera:

2.2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como ya se mencionó anteriormente, la Constitución es la norma jurídica suprema de nuestro país y de la cual emanan todas las demás leyes, además de contener los derechos humanos de toda persona, la conformación del Estado y el tipo de sistema jurídico que conforma al país.

2.2.2 Tratados Internacionales

Se denominan como acuerdos o convenios celebrados entre uno o más Estados en referencia a temas como diplomacia, cultura, intercambio comercial, economía, y todo aquel de relevancia internacional para las partes en cuestión. Estos acuerdos son celebrados por el Presidente de la República y deben ser aprobados por la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión para ser totalmente obligatorios para el Estado Mexicano.

En el caso de la materia fiscal y tributaria, nuestro país ha celebrado una serie de tratados internacionales referentes a evitar la doble tributación entre los países signantes, así como de intercambio de información en materia tributaria, concretamente, el intercambio de información relevante para la administración sobre un impuesto específico a fin de mejorar la recaudación de las partes contratantes, esto como parte de un Modelo de Convenio por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Además de este tipo de tratados, México ha celebrado varios Tratados de Libre Comercio con más de 40 países que permiten el intercambio comercial entre las partes ayudando al desarrollo económico de los signantes. Entre los tratados internacionales que ha firmado México con otros países en materia fiscal podemos mencionar los siguientes:

- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Chile para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y al patrimonio.
- Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria.
- Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
- Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC).
- Tratado de Libre Comercio entre México y la Unión Europea (TLCUEM).

2.2.3 Ley

Acorde a Rodríguez Lobato, podemos definir a la ley de la siguiente manera:

“La ley es una regla de derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.” ¹⁶

En materia fiscal, las contribuciones (tal como señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución) deben estar contenidas en leyes para ser aplicables además de respetar los derechos de los contribuyentes obligados al pago de las mismas, es por eso que el Poder Legislativo ha aprobado una serie de leyes específicas que contienen los impuestos a pagar en nuestro país y otra serie de disposiciones referentes a los mismos, tales como: El Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios, Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, entre otros.

¹⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 25.

2.2.4 Decreto-ley

Al respecto del decreto ley, la propia Constitución contempla la posibilidad de acción por parte del Poder Ejecutivo para expedir decretos con la misma fuerza de una ley sin la necesidad de intervención del Poder Legislativo, pero únicamente cuando se esté frente a situaciones de máxima urgencia o graves que pongan en peligro a los individuos de la sociedad, tal como lo disponen los artículos 29 y 73 fracción XVI constitucionales.

2.2.5 Decreto-delegado

En el caso del decreto delegado, se le denomina así a la autorización que contempla la propia Constitución (contemplado en el artículo 49 segundo párrafo) a favor del Poder Ejecutivo para que este pueda emitir normas con fuerza de ley, pero solo por un tiempo limitado y cuyo objeto debe estar plenamente definido. Se le denomina de esa manera ya que existe una delegación de facultades por parte del Poder Legislativo a favor del Poder Ejecutivo sin que deba existir un estado de emergencia grave (como en el caso del decreto ley); sin embargo, conforme al artículo 131 Constitucional, el Ejecutivo solo está facultado para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación así como de otras cuestiones en materia de comercio exterior que compete al Legislativo, por lo que cada ejercicio fiscal deberá de rendir cuentas enviando al Congreso el Presupuesto Fiscal para que este lo apruebe.

2.2.6 Reglamento

Respecto al reglamento, este proviene del vocablo latín *regulare* y en cuanto a su definición podemos decir que es “una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo, con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa.”¹⁷ Así, la Constitución Política prevé en sus artículos 89 fracción I y 92, la facultad del Ejecutivo de poder expedir todo tipo de reglamentos

¹⁷ VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo VII, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 399.

y los cuales deberán de estar firmados por el Secretario de Estado a que el asunto corresponda para poder ser de carácter obligatorio.

Sin embargo, los reglamentos deben seguir dos principios que han de limitar su esfera de acción para así ser legales plenamente, estos principios son el de preferencia o primacía de ley y el principio de reserva de ley que, a grandes rasgos, prohíben que los reglamentos modifiquen o deroguen una ley expedida por el Poder Legislativo además de que el Poder Ejecutivo debe abstenerse de expedir reglamentos que contengan normas jurídicas que modifiquen cuestiones exclusivas del legislador, por ejemplo, debe abstenerse de modificar lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos.

En cuanto a la materia fiscal, el reglamento debe estar apoyado en una norma existente emitida por el Congreso de la Unión, ya que la ley establece la obligación y el reglamento desarrolla la forma en que se ha de cumplir dicha obligación, es decir, el reglamento no puede cobrar vida jurídica sin que exista una ley anterior. Así, encontramos en nuestra legislación fiscal reglamentos tales como el Reglamento del Código Fiscal, el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento del Impuesto al Valor Agregado y el Reglamento Interior del SAT, siendo solo algunos de los reglamentos aplicables a los impuestos.

2.2.7 Circulares

Finalmente, las circulares son de carácter meramente administrativo y se configuran como una derivación del reglamento, aunque estas solo son emitidas por aquellos funcionarios superiores jerárquicos de la administración pública como secretarios, directores generales, entre otros. Las circulares tienen la finalidad de comunicar acuerdos, decisiones, la forma de actuar respecto a un procedimiento entre los miembros de la administración pública y su funcionamiento con relación al público, por lo que solo tienen un carácter generalmente interno dentro de la administración pública y no pueden establecer derechos o restringir los mismos.

Una vez establecidos tanto la jerarquía normativa de manera general y particular a la materia fiscal en México, además de haber presentado los preceptos

constitucionales que son base para el tributo en nuestro país, se abordarán en el siguiente tema de este trabajo, todos aquellos principios que emanan, de nuestra Carta Magna y que toda contribución debe contener para encuadrar dentro de un paradigma de legalidad constitucional.

2.3 Principios Constitucionales de las Contribuciones.

Como se expuso anteriormente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, configurándose así la base legal y constitucional de toda contribución en México. Al mismo tiempo, este numeral constitucional marca la pauta de una serie de principios que deben satisfacer todas las contribuciones establecidas por el Estado para realmente configurarse como tal, siendo un límite al poder tributario de este para evitar la comisión de arbitrariedades en contra de los contribuyentes, protegiendo así sus derechos humanos establecidos en la propia Constitución Política.

De manera general, el término principio “significa base o razón principal para sustentar las ideas en cualquier materia”¹⁸; así pues, comprende valores intrínsecos de naturaleza racional y perdurables en el tiempo establecidos por el raciocinio del hombre además de ser reconocidos por el legislador, que habrán de coadyubar frente a los conflictos que pudieran suscitarse entre derechos. De tal forma que dentro de nuestra Constitución se encuentran estos elementos de valor que, según Tenorio Cruz, han de cumplir tres funciones específicas:

“Exegética: Porque ayudan a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico.
Fundamentadora: Dado que limitan a las autoridades y dirigen el ejercicio de sus

¹⁸ Instituto de la Judicatura Federal. “Vocabulario Judicial”, Poder Judicial de la Federación, México, 2014, p.464.

potestades y atribuciones. De garantía para los particulares: Por ser fortaleza de los derechos individuales y otorgar certeza jurídica al particular.”¹⁹

Ahora bien, a estos principios también se les ha denominado como principios materiales de justicia tributaria pero que, en estricto sentido, “no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de corte económico, que guardan cierta relación con las garantías de propiedad y libertad”.²⁰ Así pues, estos principios también han alcanzado la categoría de derechos humanos a favor de los contribuyentes ya que, las pautas marcadas por la Constitución que toda contribución debe contener a su vez constituyen derechos a favor de los contribuyentes además de que tales principios “restringen la potestad normativa tributaria (Poder Legislativo) y la potestad tributaria (Poder Ejecutivo)”.²¹

En definitiva, los principios constitucionales de las contribuciones encuentran su base en el artículo 31 fracción IV y se constituyen además como derechos a favor del contribuyente, es por eso que en los siguientes subtemas se expondrán cada uno de estos principios materiales de justicia tributaria.

2.3.1 Principio de legalidad.

Un primer aspecto a considerar en relación al principio de legalidad es establecer la definición de la palabra legalidad, por lo que, conforme al Diccionario Jurídico Mexicano, proviene del vocablo latín *legales* que significa “prescrito por la ley o conforme a ella”²². Así, esta idea de legalidad implica un límite al poder del Estado

¹⁹ TENORIO Cruz, Ixchel. “Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital”, Tribunal Federal Justicia Administrativa, México, p. 4. Disponible en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

²⁰ Novena Época, Tesis 2a. LXXX/2008, Tomo XXVII, junio de 2008, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

²¹ RÍOS Granados, Gabriela. “Manual de Derecho Fiscal”, Primera edición, UNAM, México, 2020, p.18.

²² VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo VI, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 18.

pues ningún órgano o autoridad “puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.”²³

Ahora bien, en materia tributaria, este principio de legalidad está consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que tal numeral establece la obligación de los mexicanos de contribuir con el gasto público de la manera que dispongan las leyes, lo que implica que toda contribución, para ser de carácter obligatoria para los contribuyentes, debe estar contenida en la norma jurídica siendo aplicable el principio general de derecho *no hay tributo sin ley*.

Así, el principio de legalidad tributaria contempla que toda contribución debe estar claramente establecida en un cuerpo normativo y, como se analizó en párrafos anteriores, el Poder Legislativo es el único facultado para la creación de leyes por lo que le corresponde establecer todos los elementos constitutivos de las contribuciones, y no solo eso sino que el legislador debe establecerlos “con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias”²⁴, esto con la finalidad de crear una certeza o seguridad jurídica (principio constitucional consagrado tanto en el artículo 14 y 16 de la Carta Magna) en los contribuyentes respecto a si son sujetos obligados, cuanto tendrían que pagar de impuesto, en qué momento y en general la forma en que deben de contribuir al gasto público.

Además de lo anterior, el principio de legalidad exige que “ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior”²⁵, limitando así el actuar de las autoridades del Estado pues solo podrán actuar según lo establecido por las normas jurídicas evitando así un actuar arbitrario que afecte la esfera jurídica de los ciudadanos contribuyentes.

²³ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 42.

²⁴ Novena Época, Tesis P./J. 106/2006, Tomo XXIV, octubre de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

²⁵ Novena Época, Tesis P./J. 77/99, Tomo X, agosto de 1999, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Cabe destacar el denominado *principio de reserva de ley* que deriva del principio de legalidad, en el sentido de que delimita las materias que habrán de ser establecidas exclusivamente por el actuar legislativo. En cuanto a la materia tributaria, esta reserva de ley se da de manera relativa pues únicamente los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) deben estar consagrados plenamente en la ley, además de que la jurisprudencia ha establecido la posibilidad de que:

“otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.”²⁶

2.3.2 Principio de generalidad.

El siguiente principio a tratar es el principio de generalidad, el cual consiste, esencialmente, en que la ley debe ser abstracta e impersonal debiendo comprender a todas las personas que encajen en el supuesto normativo que contemple, por lo que no debe referirse a ningún sujeto en específico conforme al artículo 13 Constitucional en donde se establece que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.”²⁷ De tal forma que este principio constriñe a que toda ley debe contener una hipótesis normativa evitando regular situaciones singulares, y tales situaciones no deben aplicar a nadie en particular pues al mismo tiempo deben referirse a conductas genéricas u objetivas.

Así, el principio de generalidad en materia tributaria se manifiesta en el artículo 31 fracción IV ya que su texto refiere la expresión “son obligaciones de los mexicanos”, dando un sentido de totalidad en el que es una obligación de cada uno de los

²⁶ Novena Época, Tesis P. CXLVIII/97, Tomo VI, noviembre de 1997, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

²⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

mexicanos contribuir al gasto público. Ahora bien, tal como menciona Flores Zavala (citado por Arrijo Vizcaino), este principio de generalidad contempla lo siguiente:

“No significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio también puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador.”²⁸

Por lo que se concluye que el legislador, al momento de establecer una contribución, debe observar que la misma siga lo ya marcado por el principio de generalidad pues a su vez se estará cumpliendo con el principio de legalidad al ser una consecuencia directa del mismo.

2.3.3 Principio de obligatoriedad.

El principio de obligatoriedad, al ser un principio constitucional, se encuentra consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política, más concretamente al principio del texto de tal ordenamiento con el postulado “son obligaciones de los mexicanos”, para posteriormente remitirnos a la fracción IV en donde se establecen las contribuciones al gasto público tanto de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio según sea el caso. Así pues, el principio de obligatoriedad es de carácter imperativo pues una vez que los sujetos se ubiquen en la hipótesis marcada por la normatividad, deberán de cumplir con el requerimiento exigido en la misma ley.

Este mismo principio se encuentra consagrado en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación al establecer que “las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.”²⁹

²⁸ ARRIJOJA Vizcaino, Adolfo. “Principios Constitucionales en Materia Fiscal”, UNAM, México, p. 4. Disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/13/pr/pr9.pdf>

²⁹ Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

De tal manera que, una vez ubicado en la hipótesis del pago de una contribución, esta debe cubrirse al ser de naturaleza impositiva puesto que “la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores.”³⁰ Si esta obligación no se cumple dentro de los plazos y términos de la misma norma, tiene graves consecuencias para el contribuyente en donde el Estado, a través de la autoridad fiscal competente, hará uso de sus facultades coercitivas ya que el propio principio de obligatoriedad tiene la dualidad tanto de imponer el pago de contribuciones como un deber todos los mexicanos, como de dotar al Estado las facultades para hacer valer el cabal cumplimiento del pago de las contribuciones.

2.3.4 Principio de destino al gasto público.

Siguiendo con el estudio de los principios constitucionales de las contribuciones, el siguiente postulado es el de destino al gasto público el cual se encuentra dentro del texto del artículo 31 fracción IV Constitucional, al establecer la frase “contribuir para los gastos públicos”. Por lo que primeramente se debe revisar el concepto de gasto público, el cual refiere lo siguiente:

“Es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos.”³¹

Por lo que el gasto público refiere a todas aquellas erogaciones que el Estado realiza a favor de toda la población, las cuales resultan necesarias para la debida satisfacción de las necesidades de la sociedad. Así, el gasto público se ve reflejado en el Presupuesto de Egresos aprobado anualmente por la Cámara de Diputados (previo análisis del proyecto por parte del Ejecutivo Federal) conforme al artículo 74 fracción IV Constitucional, y que habrá de establecer la forma en que los ingresos

³⁰ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 65.

³¹ VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 282.

obtenidos por las diferentes contribuciones establecidas habrán de ser “gastados” para la plena satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Al respecto, el principio de destino al gasto público supone una obligación que la propia Constitución establece para el Estado en donde realmente todo lo obtenido a través de la Ley de Ingresos (que en su mayoría es cubierto por las contribuciones de los individuos), debe ser destinado a favor de la sociedad y no para cubrir intereses particulares, tal como ha establecido la jurisprudencia de la siguiente manera:

“Según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental.”³²

2.3.5 Principio de proporcionalidad tributaria.

Siguiendo con el análisis de los principios constitucionales de las contribuciones, el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV, más precisamente casi al final del texto de la fracción, en donde se menciona que los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional que dispongan las leyes.

Primeramente, debemos entender que la palabra *proporcionalidad* refiere a “conformidad o proporción de las partes con el todo o de cosas relacionadas entre

³² Novena Época, P./J. 15/2009, Tomo XXIX, abril de 2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

sí”³³, por lo que al hablar de proporcionalidad esta se debe entender como una conjunción armónica de todos los elementos que conforman una cosa y que resulta aplicable en materia tributaria. Así pues, este principio de proporcionalidad implica un equilibrio entre el tributo y la capacidad contributiva del sujeto obligado que habrá de contribuir con el gasto público.

Al respecto, el principio de proporcionalidad está estrechamente ligado con la capacidad contributiva de los gobernados, concepto que refiere a la posibilidad real y material que tienen los ciudadanos de pagar tributo y que dependerá de los ingresos monetarios que obtengan por el desarrollo de sus actividades, por lo que solo contribuirán al financiamiento del gasto público en la medida de sus posibilidades, concluyendo que la capacidad contributiva es la aptitud de pago inherente a cada persona de soportar las cargas públicas en mayor o menor medida.

Así pues, el Legislativo al momento de establecer las contribuciones, debe hacer una ponderación entre la verdadera capacidad de contribuir de los gobernados y la carga impositiva que implica cubrir los tributos, pues si bien es cierto el contribuir con el gasto público constituye una obligación de carácter constitucional, esta carga tributaria no debe de afectar al ciudadano en su derecho de propiedad y mínimo vital (entendido como “derecho de todo individuo de contar con una cantidad mínima de ingreso para cubrir sus necesidades básicas”³⁴) al grado de dejarlo en situación precaria, por lo que debe existir un equilibrio entre la tasa, cuota o tarifas de las contribuciones y los ingresos reales de los contribuyentes.

De tal forma, se puede concluir que el principio de proporcionalidad consiste, medularmente, en que han de pagar más tributo aquellos que tengan mayores ingresos y menos aquellos cuyos ingresos sean menores, atendiendo además a lo establecido por la jurisprudencia que ha manifestado lo siguiente:

³³ Real Academia Española. “Diccionario de la Real Academia Española”, Madrid, 2021. [Fecha de consulta: 27 de abril de 2021] Disponible en: <https://dle.rae.es/proporcionalidad>

³⁴ ESCOBAR Roca, Guillermo. “Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria”, Primera edición, Editorial Aranzadi, España, 2012, p. 1578.

“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.”³⁵

2.3.6 Principio de equidad tributaria.

Finalmente, al respecto del principio constitucional de equidad tributaria se debe analizar el vocablo *equidad*, el cual tiene su origen del vocablo latín *aequitas-atís* que significa “igualdad de ánimo”³⁶, siendo un concepto que desde que fue adoptado por Aristóteles (para quien significaba una forma de justicia) ha perdurado hasta nuestros días, teniendo aplicación en el ámbito de las contribuciones.

Así pues, este principio está establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional al contemplar que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la manera equitativa que dispongan las leyes, por lo que los gobernados deberán aportar para el financiamiento del gasto público de la forma igualitaria que disponga la propia norma, entendiéndose como parte del principio general del derecho de *dar un trato igual a los iguales*.

Conforme a lo anteriormente planteado, existe una estrecha relación entre la equidad y la igualdad en materia tributaria ya que el Legislador al redactar la norma jurídica impositiva del tributo, debe establecer claramente qué situaciones de hecho deben cumplir los gobernados para encontrarse en la actualización de la hipótesis de causación que hará que se encuentren en la misma situación que otros sujetos, y así a todos ellos se les aplicará la misma contribución a pagar, configurándose así

³⁵ Novena Época, P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo de 2003, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

³⁶ VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 80.

el mismo trato para los iguales y desigual para aquellos que no se encuentren en las mismas circunstancias jurídicas.

De tal forma que se debe hacer distinción entre los dos tipos de aplicación del principio de equidad tributaria que son manejados por la doctrina: la equidad horizontal y vertical. Se habla de equidad horizontal cuando se da un trato igual a quienes se hallan en igualdad de circunstancias o que “agentes económicos similares deben tributar de igual manera”³⁷; mientras que la equidad vertical se traduce en un trato desigual a quienes se encuentran en circunstancias distintas por lo que el pago de contribuciones ha de ser diferente entre tales sujetos.

Al respecto de la equidad tributaria, se debe hacer mención a lo ya establecido por la jurisprudencia en donde se ha concluido lo siguiente:

“Este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias.”³⁸

Además de lo anterior, la jurisprudencia de igual forma ha establecido cuatro elementos que permiten delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, los cuales son los siguientes:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad

³⁷ MUÑOZ Cárdenas, María Isabel. “Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia”, Revista Inclusión & Desarrollo (no. I Vol. 5), Colombia, 2017, p. 115.

³⁸ Novena Época, P./J. 24/2000, Tomo XI, marzo de 2000, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

- b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.³⁹

En definitiva, los principios constitucionales de las contribuciones consagrados en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, constituyen la base legal que todo impuesto debe contener para que realmente se esté frente a un sistema tributario abundante de justicia, en donde además se respeten a cabalidad los derechos de los gobernados sujetos a la obligación de contribuir al gasto público sin dejarlos en situación precaria y susceptibles a arbitrariedades por parte de los órganos del Estado.

2.4 Principios teórico tributarios.

En apartados anteriores se abordó el tema de los principios de las contribuciones contemplados en la Constitución Política como parte esencial del límite de actuar del Estado, sin embargo, estos principios no pudieron haber existido sin antes tener la influencia de los postulados del economista clásico Adam Smith, quien estableció los que ahora son conocidos como principios teóricos o fundamentales de los impuestos.

³⁹ Novena Época, P./J. 41/97, Tomo V, junio de 1997, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Así, dentro de su obra “La Riqueza de las Naciones” de 1776, Smith plantea cuatro principios de los impuestos que habrán de establecer criterios generales entre la relación jurídico tributaria del Estado con los gobernados, siendo cuatro los principios postulados por el economista clásico y que serán expuestos brevemente a continuación:

a) Principio de justicia.

Este principio refiere a que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción del ingreso que obtienen bajo la protección del Estado.

A su vez, este principio se relaciona con los principios de generalidad y de uniformidad, en donde la generalidad es entendida como la adecuación a la hipótesis normativa por parte del actuar de los sujetos pasivos; y la uniformidad comprende que todas las personas deben ser iguales frente al tributo en donde se da el postulado de “el impuesto será uniforme si a ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.”⁴⁰

b) Principio de certidumbre.

Se refiere a que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario pues debe existir la certeza en los elementos esenciales del impuesto (objeto, sujeto, base, tarifa, época de pago) para así evitar arbitrariedades en el actuar de los órganos del Estado que dañen a los gobernados. Así pues, todos los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión en donde debe utilizarse un lenguaje claro, llano e inteligible, de manera que no solo el contribuyente, sino que cualquier persona sea capaz de entender.

c) Principio de comodidad.

Se establece que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente o que le sea más fácil cumplir con su obligación

⁴⁰ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 62.

tributaria, ya que esto asegurarla debida recaudación del tributo siendo beneficio para el Estado. Un ejemplo actual de ello, es la posibilidad que tienen los contribuyentes de presentar sus declaraciones fiscales vía internet así como el pago electrónico.

d) Principio de economía.

Consiste en que “el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa”⁴¹, es decir, el Estado debe establecer medidas que procuren reducir la diferencia entre lo pagado por el contribuyente y lo efectivamente recaudado pues el Estado siempre ha de buscar que la recaudación a las arcas del erario público sea mayor al gasto que implica poder realizar la recaudación de los impuestos, ya que de lo contrario se estaría ante una violación de la relación jurídica tributaria ya que la finalidad del Estado al establecer los tributos siempre será lograr la plena satisfacción de las necesidades de la sociedad.

Ahora bien, como parte del presente tema debemos mencionar otros principios teóricos que fueron desarrollados a lo largo del desarrollo de la ciencia tributaria y que de igual forma resultan aplicables a las contribuciones, tales como los siguientes:

a) Principio de progresividad tributaria.

Fue introducido por primera vez por Robespierre en 1791 como parte de sus ideales durante la Revolución Francesa, en donde afirmada que “los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario de su subsistencia –decía- deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la magnitud de su fortuna”⁴².

Este principio de progresividad se encuentra estrechamente relacionado con el principio de proporcionalidad tributaria analizado líneas anteriores en el tema de los

⁴¹ Ibidem, p. 63.

⁴² GAGGERO, Jorge. “La progresividad tributaria: su origen en Occidente, su apogeo y extravió en Argentina y los desafíos de hoy”, Argentina, 2008, p. 2. Disponible en: <http://xxijhe.fahce.unlp.edu.ar/programa/descargables/gaggero.pdf>

principios constitucionales, así este afirma que aquellos que obtienen mayores ingresos deben contribuir en mayor proporción con el gasto público, mientras que el principio de progresividad por su parte contempla que a medida que aumente la riqueza del sujeto contribuyente también aumenta el monto de contribución que le corresponda pagar, debiéndose aplicar un porcentaje impositivo mayor a medida que aumenta la base gravable que se verá reflejado en el establecimiento de tarifas progresivas del tributo.

Sin embargo, el establecer totalmente una progresividad continua “podría llegar a absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio”⁴³, por lo que para evitar esto, debe llegar cierto momento en que se suspenda el aumento de la tarifa impositiva y solo dejar que naturalmente la base siga creciendo. A pesar de lo anterior, se considera al principio de progresividad como la manera idónea de alcanzar una justicia tributaria aplicada al gasto público, considerando lo siguiente:

“A través de mecanismos tributarios progresivos se pueden obtener fondos que permitirían la consecución de los fines del Estado y que, desde la recaudación, ya contemplan la redistribución del ingreso, pudiendo vincularse también a las finalidades que se estimen constitucionalmente relevantes, a fin de conseguir la igualdad de hecho.”⁴⁴

b) Principio de neutralidad fiscal.

El principio de la neutralidad impositiva o tributaria se relaciona con la ciencia económica y significa que la política fiscal debe abstenerse de alterar el mecanismo competitivo del mercado. El termino de neutral se aplica en general a cualquier impuesto para reflejar su escasa o nula influencia frente a las decisiones de carácter económico que toman los individuos en relación con el consumo, la inversión o el desempeño de determinadas actividades. Un impuesto será neutral si el mismo no

⁴³ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 125.

⁴⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006”, Tomo II, SCJN, México, 2007, p. 1282

influye en las alternativas de elección, por ejemplo, que tiene un consumidor entre optar por la adquisición de un bien determinado o de otro que actúa como sustitutivo.

Además, la neutralidad fiscal se debe de dar en una economía de libre mercado (la natural relación de la oferta y la demanda de bienes sin la intervención del gobierno) ya que el mismo refiere a que las cargas tributarias no deben de influenciar los fenómenos económicos. Este principio es más claramente observado en impuesto indirectos, tales como el Impuesto al Valor Agregado ya que implica que el gravamen que se exige a todos los intermediarios en la cadena de valor del producto o servicio hasta llegar al consumidor final, no debe producir distorsiones dado que el mecanismo de deducción garantiza que el impuesto gravado y repercutido por un operador que interviene en la cadena de valor va a poder recuperarse totalmente por el siguiente interviniente bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

Así pues, este principio no pretende evitar los efectos obvios que produce toda recaudación impositiva sobre los sujetos pasivos, sino hacer que ésta influya lo menos posible en las conductas de los mismos y que la competencia del mercado no se vea afectada.

Por todo lo anteriormente mencionado, se puede observar claramente como estos principios teóricos han forjado los principios constitucionales de las contribuciones contenidos en la Carta Magna, y como, a pesar de haber sido postulados siglos atrás, aún son totalmente aplicables a nuestra realidad tributaria siendo un referente de justicia e igualdad de las contribuciones.

2.5 Antecedentes de los Impuestos en México.

Siguiendo con el desarrollo del presente trabajo, resulta relevante exponer los antecedentes de los impuestos en México, en donde se hará un breve recorrido histórico para conocer la forma en que siglos atrás se daba el fenómeno del tributo en nuestro país hasta llegar a su forma actual.

2.5.1 Época Prehispánica.

Como es bien sabido, en el territorio que actualmente comprende la República Mexicana habitaron diferentes culturas prehispánicas Mesoamericanas como la maya, azteca, purépecha, olmeca, zapoteca, etc., por un periodo de varios siglos y hasta 1521 año de la Conquista de México.

Una de estas culturas Mesoamericanas en donde encontramos el primer antecedente del tributo o impuesto son los mexicas o aztecas, el cual fue un imperio bastante vasto que tenía bajo su poderío a otros pueblos y cuya economía tenía tres fuentes de abasto principalmente: su propia producción agrícola, los bienes obtenidos del comercio y los bienes que llegaban de otros pueblos gracias al tributo. Así, el gobierno azteca impuso diversas cargas tributarias a los pueblos dominados, teniendo que pagar en forma de tributo bienes tales como maíz, frijol, sal, chile, miel, tabaco, cacao, etc., los cuales debían de ser entregados en la capital del imperio, Tenochtitlán.

Tales tributos en especie servían para el sostenimiento de la ciudad y la clase noble, quienes estaban a la cabeza de la estructura de poder social en que se basaba la sociedad azteca, además de que tales tributos “servían de provisiones para las fuerzas armadas”⁴⁵, pilar en el sostenimiento del imperio ya que su fuerza miliar era indispensable para mantener sometidos a los pueblos que formaban parte del imperio.

En términos generales, se puede establecer al tributo como la principal forma de imposición que tuvieron los pueblos dominantes frente a los dominados, sin embargo, el tributo también se estableció para las clases inferiores productoras de oficios y servicios en favor de la clase noble dentro de la estructura social de los pueblos prehispánicos. Además, se debe puntualizar que no existía un sistema tributario uniforme puesto que:

⁴⁵ Servicio de Administración Tributaria. “Memoria Tributaria de México”, Twitter, 2019 [Fecha de consulta: 30 de abril 2021] Disponible en: <https://twitter.com/SATMX/status/1211861123793735680>

“Unas veces se les podía exigir una determinada cantidad y otras otra diferente, así igual entre comunidades diferentes o similares eran diferentes las cantidades exigidas, al parecer lo único que se consideraba con base en el tributo era la posibilidad de dar lo que se pedía.”⁴⁶

2.5.2 La Conquista y la Nueva España.

La llegada de los españoles al territorio de los pueblos mesoamericanos en el siglo XVI, tuvo como resultado un periodo de guerra denominado como periodo de la Conquista que después daría paso al establecimiento de la Colonia del Reino Español denominado Nueva España.

En cuanto a la figura del tributo, primeramente, se estableció un registro de contribuyentes indígenas en donde se mantenía el sistema tributario de los aztecas combinado con la incorporación de la Real Hacienda de la corona española, de tal forma que los pueblos indígenas seguían pagando tributo con bienes producto de su fuerza de trabajo además de pagar otro tipo de impuestos provenientes del propio sistema español como las alcabalas, el derecho de avería, el diezmo y el Quinto Real (explotación minera) por mencionar algunos; sin embargo, con el desarrollo y establecimiento de la Nueva España, se fueron incorporando cada vez más impuestos que debían ser pagados por todas las clases sociales del Virreinato y por las distintas actividades comerciales y de producción tales como el impuesto a la sal, la pólvora, el tabaco, los naipes y el pulque, representando el 30% de los ingresos.⁴⁷

El impuesto más representativo de la Hacienda Real Española fue la alcabala, siendo aplicado de igual forma en la Nueva España y el cual consistía en grabar la venta de bienes tanto muebles e inmuebles, pudiendo ser comparable con el IVA ya que de igual forma era un impuesto indirecto que grababa toda transacción mercantil (incluyendo el trueque) de bienes hasta un consumidor final.

⁴⁶ Facultad de Economía de la UNAM. “Evolución Histórica de los Impuestos en México”, UNAM, México, 2014, p.5. Disponible en: <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>

⁴⁷ Servicio de Administración Tributaria. Op.cit.

2.5.3 México Independiente.

Como resultado de la lucha independentista surgió una nación mexicana libre en 1824, en donde el sistema fiscal de la Real Hacienda desapareció dejando su influencia en el modelo tributario del ahora México Independiente. Así, este nuevo sistema hacendario se combinó con una nueva jurisdicción política en donde el gobierno federal coexistía con los gobiernos locales, pero sin una delimitación clara del tipo de impuestos que recaudarían cada uno, dando como resultado lo siguiente:

“El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las importaciones), mientras que los gobiernos de los estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos, como los peajes.”⁴⁸

Aunado a lo anterior, en 1824 el gobierno federal a cargo de Agustín de Iturbide emprendió la llamada repartición de rentas entre la federación y los estados, que hace referencia al cobro de impuestos obtenidos por las actividades de comercio exterior, la acuñación de moneda, el correo a través de los timbres postales, la lotería y el arrendamiento.⁴⁹ Sin embargo, en las primeras décadas de México como país independiente, se suscitaron varias carencias económicas y militares dando como resultado el debilitamiento del sistema de recaudación de impuestos y en donde, como parte de una serie de medidas desesperadas por obtener ingresos, en 1853 el entonces presidente Antonio López de Santa Ana estableció el cobro del impuesto sobre puertas y ventanas así como la tenencia de perros y caballos.

Ahora bien, no fue hasta la promulgación de la Constitución de 1857 que se dio una verdadera reforma en el sistema tributario mexicano, pues se estableció la eliminación del impuesto de las alcabalas al considerarse como un impuesto colonial

⁴⁸ LARA Dorantes, Rafael. "La recaudación tributaria en México." *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C.*, Vol., núm.23, 2009, p.116 [Fecha de consulta: 2 de mayo de 2021]. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=293222963006>

⁴⁹ Servicio de Administración Tributaria. "Memoria Tributaria de México", Twitter, 2009. [Fecha de consulta: 02 de mayo 2021] Disponible en: <https://twitter.com/SATMX/status/1211861123793735680>

y poco eficaz; aunado a lo anterior, otra de las acciones fiscales realizadas en este periodo se encuentran la abolición de las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y la eliminación de los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional.⁵⁰

Durante el Porfiriato, se dio un proceso de fortalecimiento del gobierno federal en donde se centralizo el poder logrando establecer una serie de reformas tributarias y financieras, que incluyeron el surgimiento de gravámenes de comercio exterior como los aranceles y el tonelaje además de que los estados, al contar con sus propias contribuciones, entregaban una parte proporcionales de tales recursos al gobierno federal aumentando así sus ingresos, pero aún se seguía “dependiendo fundamentalmente de dos gravámenes, aduanas y timbre, los cuales producían más del 60% de los ingresos ordinarios federales.”⁵¹

2.5.4 Revolución Mexicana y siglo XX.

Durante el conflicto armado de la Revolución Mexicana de 1910, la recaudación cayó considerablemente llegando a una crisis del sistema tributario que se perpetuo por años de guerra interna. A pesar de esto, con la promulgación de la Constitución de 1917 se dio inicio a un sistema tributario influenciado por un federalismo en donde tanto la federación como sus entidades federativas son co-soberanos, teniendo las siguientes características, conforme a Reséndiz Núñez citado por Tépach Marcial:

“1. Una facultad ilimitada, conferida a la Federación (artículo 73, fracción VII) y una facultad coincidente para las entidades federativas (artículo 40), para la imposición de todas las contribuciones que se consideren necesarias para cubrir el presupuesto. 2. Facultades expresas para la Federación en las materias taxativamente dispuestas, en cuya recaudación deben participar las entidades federativas (artículo 73, fracción XXIX). 3. Prohibiciones y limitaciones para las entidades federativas (artículos 117 y 118). 4. Prohibiciones para la Federación y

⁵⁰ Facultad de Economía de la UNAM. Op.cit. p.13.

⁵¹ LARA Dorantes, Rafael. Op.cit. 118.

para las entidades federativas, en relación con la formación de la hacienda municipal y del Distrito Federal (artículos 115 y 122)".⁵²

En cuanto a contribuciones, fue en este periodo que se implementaron impuestos a las importaciones y exportaciones, así como la tributación al timbre postal, y para la década de 1920 se tenían además los impuestos al petróleo, la energía eléctrica, la radiodifusión, bebidas gaseosas, anuncios, entre otros.

A lo anterior, se debe señalar la implementación del ISR en 1925 con la promulgación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la creación en 1955 del Registro Nacional de Contribuyentes y la implementación del IVA el cual entró en vigor junto con la Ley del Impuesto al Valor Agregado el 1 de enero de 1980 además de la creación del IEPS en el mismo año, sentando las bases de la recaudación tributaria que aún rige actualmente en nuestro país.

2.6 ASPECTOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS.

Una vez expuesto los antecedentes de los impuestos en México, podemos comprender un poco más acerca de la naturaleza de los mismos y como fueron evolucionando al marco jurídico tributario que rige actualmente la nación mexicana, por lo que resulta igual de relevante analizar los aspectos generales inherentes a todo impuesto, comenzando con elaborar una serie de precisiones entre contribuciones e impuestos dentro del siguiente subtema.

2.6.1 Contribuciones e impuestos.

Primeramente, se debe establecer la naturaleza tanto de las contribuciones como de los impuestos para comprender y diferenciar la una de la otra, por lo que el término contribución "es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos."⁵³ Así pues, contribución es todo aquel ingreso obtenido

⁵²TÉPACH Marcial, Reyes. "Las Convenciones Nacionales Fiscales y Hacendaria de 1925,1933,1947 y 2004", Cámara de Diputados, México, 2004, p.5.

⁵³ VARIOS. "Diccionario Jurídico Mexicano", Tomo II, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p. 316.

mediante aportaciones pecuniarias obligatorias de los gobernados que habrán de ayudar al Estado a integrar el presupuesto destinado para la satisfacción de necesidades de la sociedad; las contribuciones, como se analizó anteriormente, son tanto una obligación constitucional de los ciudadanos como un beneficio del Estado que tiene sus propios límites.

Ahora bien, dentro del uso cotidiano y a lo largo de los años, se ha referido al concepto de contribución como un sinónimo del término impuesto, sin embargo, dentro del sistema tributario mexicano se ha hecho la distinción entre ambos al considerar a las contribuciones como el género y al impuesto como la especie, es decir, los impuestos son un tipo de contribución junto con las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones de mejoras, tal como lo establece el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y como se observa en la siguiente imagen:

Cuadro 2. Sistema de recaudación tributaria.



Fuente: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, México, 2015, p.38.

Al respecto de las contribuciones de seguridad social, estas son las cuotas obrero patronales a que están obligados a cubrir las personas que obran en sustitución del Estado dentro de la materia de la seguridad social, y que son utilizadas para proveer

de servicios médicos, hospitalarios, de jubilación y de vivienda a los ciudadanos trabajadores o a todo aquel sujeto que establezca la ley de la materia.

En cuanto a las contribuciones de mejoras, son un tipo de contribución que deberá de ser cubierta por un grupo o sector específico de personas que se verán beneficiadas directamente (beneficio económico y de bienestar social) por la implementación de una obra pública en la zona donde habitan; como por ejemplo, la construcción o remodelación de una carretera se financia en parte con lo recaudado por las contribuciones de mejoras a cargo de los vecinos del lugar y, además de ser un beneficio para la sociedad, aumenta el valor de los inmuebles situados en la zona, trayendo ganancia económica para toda persona que aportó con el pago de dichas contribuciones.

En el caso de los derechos, estos son un tipo de contribución establecido “por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación”⁵⁴, un claro ejemplo de esto, es cuando los ciudadanos acuden a tramitar la expedición del pasaporte y por el cual deben pagar una cuota monetaria para recibir tal documento.

Finalmente, por impuesto se debe entender como todo ingreso que percibe el Estado a cargo de los sujetos obligados por las leyes establecidas y que servirán para sufragar el gasto público; de tal forma que “la diferencia fundamental entre los impuestos y las demás contribuciones radica en que mientras las segundas son resultado de la prestación de un servicio público o de la obtención de un beneficio directo por la realización de una obra, los primeros sirven para sufragar el gasto colectivo.”⁵⁵

Así pues, una vez establecidos los tipos de contribuciones que existen y haber esclarecido la diferencia entre contribución e impuesto, se avocará en los subsecuentes subtemas al estudio de todos los elementos que comprenden los impuestos como parte del presente trabajo.

⁵⁴ Código Fiscal de la Federación. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Texto Vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

⁵⁵ GARCÍA LÓPEZ-Guerrero, Luis. “Derechos de los contribuyentes”, Primera edición, Cámara de Diputados, México, 2000, p .6.

2.6.2 Elementos esenciales de los impuestos.

Como se estableció en párrafos anteriores, los impuestos son un tipo de contribuciones, por lo que los elementos esenciales que debe tener toda contribución son aplicables de igual forma a los impuestos, por lo que a continuación se expondrán estos elementos para una mejor comprensión del fenómeno impositivo.

Así pues, los elementos esenciales que deben contener cualquier impuesto se encuentran establecidos en el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”⁵⁶

De tal forma que los elementos esenciales de los impuestos son el sujeto, el objeto, la base, la tasa o tarifa además de otro elemento que ha tomado la misma categoría de esencial como lo es la época de pago y, al mismo tiempo, estos elementos esenciales del tributo deben estar contenidos expresamente en las normas expedidas a través del proceso legislativo evitando que estos sean confusos o indeterminables, acatando al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV Constitucional (el cual se abordó en temas anteriores), tal como ha quedado establecido por la jurisprudencia:

“El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar

⁵⁶ Op.cit.

actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica...”⁵⁷

Sujeto.

Ahora bien, es momento de abordar cada uno de estos elementos esenciales, comenzando por el sujeto del impuesto para lo cual debemos remitirnos a la relación jurídica tributaria que, en esencia, es el vínculo que existe entre el Estado y los ciudadanos que habrán de contribuir al gasto público. De tal forma, se tiene al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria al ser este el acreedor del pago de impuestos, mientras que los gobernados tienen el carácter de sujeto pasivo al estar obligado al pago de impuestos por haber realizado el hecho imponible, es decir, al situarse en la hipótesis o presupuesto contemplada en la normatividad que configura el nacimiento de la obligación tributaria, convirtiéndose el sujeto en deudor.

Hay que mencionar lo expresado por Margáin (citado por Rodríguez Lobato) respecto a la relación jurídica tributaria, al considerarla de obligaciones mutuas al afirmar que “al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben uno a otro una serie de obligaciones que serán cumplidas.”⁵⁸

De manera que, el sujeto como elemento esencial del impuesto se refiere al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, existiendo para su clasificación tres tipos de sujetos pasivos:

- Directo, persona que al realizar el hecho imponible tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Sustituto, aquella persona que tiene como responsabilidad retener el impuesto del sujeto pasivo directo para después enterarlo al sujeto activo o acreedor.

⁵⁷ Novena Época, P./J. 106/2006, Tomo XXIV, octubre 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

⁵⁸ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 112.

- Solidario, persona que soporta la obligación de enterar el impuesto de manera de garantía.

Así pues, la ley debe expresar claramente quienes han de ser sujetos del pago del impuesto, pudiendo ser tanto personas físicas como morales, que por la realización de una situación jurídica o de hecho contemplada en la misma ley deban cumplir con la obligación fiscal o, en este caso, pagar el correspondiente impuesto.

Objeto.

Respecto al objeto como elemento esencial del impuesto, este hace referencia a cuál es el objeto del gravamen, es decir, que es lo que grava la ley tributaria como forma de impuesto por lo que, como todo elemento esencial, debe estar contenido claramente en la norma. Así, Rodríguez Lobato hace la siguiente precisión en referencia al objeto del tributo:

“Realidad económica sujeta a imposición como, por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.”⁵⁹

De tal forma que el objeto del impuesto como elemento esencial se relaciona directamente con el hecho imponible, por lo que resulta necesario precisar en qué consiste este y su diferenciación con el hecho generador, ambos inherentes a la obligación tributaria. Respecto al hecho imponible, este se puede definir como un supuesto de la realidad que considera la riqueza gravable de los sujetos determinados y que, al ser concretado por la norma tributaria, da paso al nacimiento del mandato impositivo de tales sujetos para con el Estado (obligación tributaria).

El hecho imponible se divide en dos aspectos para su mejor comprensión: objetivo y subjetivo. En cuanto al aspecto objetivo, este se refiere específicamente “a la realidad que el legislador considera idónea para ser gravada”⁶⁰, es decir, se trata del presupuesto de hecho o de acto jurídico del cual ha de surgir el impuesto.

⁵⁹ Ídem.

⁶⁰ RÍOS Granados, Gabriela. “Manual de Derecho Fiscal”, Primera edición, UNAM, México, 2020, p.99.

Mientras que el aspecto subjetivo, este contempla que el presupuesto normativo gravé la riqueza de los sujetos, más concretamente, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Ahora bien, como definición del hecho generador se puede establecer lo siguiente: “El hecho generador es aquel que detona materialmente el desembolso de cantidades de dinero para cubrir las contribuciones que desató el acaecimiento de la hipótesis normativa del hecho imponible. Esto es, el hecho generador determina el momento del pago de la contribución.” ⁶¹

El hecho generador será aquel momento posterior a la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo para que deba cumplir su obligación de pago del impuesto.

Por lo que se puede concluir que el hecho imponible es el supuesto de hecho o acto jurídico que el legislador tributario contempla y transporta a la norma, y cuya actualización da lugar a la obligación tributaria, mientras que el hecho generador determina el momento del pago de la contribución y su actualización da lugar a la deuda tributaria.

Base.

En relación con la base imponible o gravable del impuesto, se puede definir como “la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto.”⁶² Así pues, la base gravable, como elemento esencial del impuesto, es el importe sobre el cual se va a calcular el monto a pagar del impuesto en relación con el cumplimiento de la obligación fiscal.

Sin embargo, la base gravable varía según se trate de un tipo de impuesto debiendo estar contenido expresamente en la ley especial del impuesto según corresponda, por lo cual esta base será el monto neto al cual se le habrá de aplicar la tasa impositiva; por ejemplo, para el caso del impuesto sobre la renta, la base gravable

⁶¹ Ibidem, p. 183.

⁶² VARIOS. “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1984, p.276.

será la cantidad monetaria obtenida por fuentes de ingreso del contribuyente una vez aplicadas las respectivas deducciones según sea el caso. También son ejemplos de base gravable el valor de un bien en caso del impuesto predial o el gasto realizado en el IVA.

Cabe destacar que aun cuando la base gravable se establece respecto de elementos económicos y monetarios, esta puede llegar a “estimarse respecto a elementos carentes de contenido económico, incardinados, entre otros, sobre el peso y la medida de algún producto.”⁶³

Tasa o tarifa.

Siguiendo con el estudio de los elementos esenciales de los impuestos, la tasa del impuesto es el porcentaje que se habrá de aplicar a la base imponible que dará como resultado el importe del impuesto a pagar por los contribuyentes, siendo un claro ejemplo de esto, la tasa del 16% establecida para el pago del Impuesto al Valor Agregado. Mientras que la tarifa se refiere al “agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto”⁶⁴, en donde cuota implica una cantidad fija por lo que un ejemplo de ello se encuentra en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al contener la tabla de tarifa anual aplicable al cálculo del impuesto para personas físicas según sea su base gravable.

A su vez, una tarifa puede ser progresiva cuando esta aumenta a la par que se aumenta la base gravable correspondiendo un incremento proporcional a la cuantía del impuesto a pagar, sin embargo, tal aumento de la tarifa debe ajustarse a un parámetro mínimo y máximo que respete el mínimo vital del contribuyente para así no agotar su patrimonio, respetando en todo momento el principio de proporcionalidad tributaria analizado en temas anteriores del presente trabajo.

Época de pago.

⁶³ RÍOS Granados, Gabriela. “Manual de Derecho Fiscal”, Primera edición, UNAM, México, 2020, p.109.

⁶⁴ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, México, 2015, p.68.

Por último, al hablar de una época de pago del impuesto como elemento esencial, se hace referencia al momento en que se debe pagar el tributo pudiéndose expresar en un plazo determinado en la propia ley especial del impuesto que se trate.

Si bien es cierto que la época de pago no se encuentra concebida expresamente como parte de los elementos esenciales de los impuestos contenidos en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se le ha considerado como tal por la jurisprudencia al expresar lo siguiente:

“La validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades...”⁶⁵

Así pues, la ley especial del impuesto que se trate debe contener expresamente en qué momento deberá pagarse el importe del mismo pudiendo establecer un día específico para ello o dentro de un periodo de tiempo determinado; por ejemplo, en el caso del pago provisional de ISR este debe ser cubierto por los sujetos obligados cada 17 del mes siguiente al que se actualizó el hecho imponible.

Con todo lo planteado hasta, se observa claramente la importancia de que la normatividad tributaria exprese claramente cada uno de los elementos esenciales de los impuestos, ya que estos constituyen la base sobre la cual el contribuyente ha de cumplir cabalmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, además de ser imperativo para la autoridad el respetar tales elementos ya que suponen un límite en su actuar recaudatorio respecto a los derechos de los gobernados.

2.6.3 Clasificación de los Impuestos.

⁶⁵ Séptima Época, Pleno, IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY Volumen 91-96, Primera Parte, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Continuando con el desarrollo del presente trabajo, es momento de exponer los diferentes tipos de impuestos existentes en nuestro sistema tributario, para ello, la doctrina distingue diferentes clasificaciones de los impuestos variando de país en país, sin embargo, la clasificación más utilizada y que tiene aplicación en el sistema tributario de nuestro país es la siguiente:

a) Impuestos directos e indirectos.

La doctrina expone diferentes perspectivas en que puede ser analizados este tipo de impuestos, la más concreta es el criterio que analiza estos impuestos bajo la óptica de la capacidad contributiva sumado al fenómeno económico, de la siguiente manera:

“Son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en la que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.”⁶⁶

Además de lo antes mencionado, se puede definir que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados por el sujeto pasivo principal, pues no existe intermediario alguno entre este y la autoridad recaudadora, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta. Mientras que los impuestos indirectos son aquellos en donde es posible que el sujeto pasivo principal traslade la obligación del impuesto a otros sujetos, quienes abran de absorber el costo del tributo siendo intermediarios frente a la autoridad fiscal tal como el Impuesto al Valor Agregado.

b) Impuestos reales y personales.

⁶⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. “Derecho fiscal”, Segunda edición, Oxford, México, 1986, p. 68.

Esta clasificación se concentra en gravar ya sea a las personas o a las cosas, por lo que los impuestos reales son aquellos que toman como referencia una manifestación aislada y objetiva de riqueza enfocándose en los bienes o cosas sin tomar en consideración al sujeto pasivo propietario del bien, tal es el caso del Impuesto Predial. Por otra parte, los impuestos personales se concentran totalmente en los contribuyentes o sujetos obligados al pago de la contribución sin importar los bienes que posea, pues solo toman en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo incluyendo así sus ingresos y sus cargas, por ejemplo, el ISR.

c) Impuestos generales y especiales.

En cuanto a los impuestos generales, estos gravan diversas actividades u operaciones de la misma naturaleza o actividades que recaen sobre una situación económica globalmente considerada, mientras que los impuestos especiales gravan una actividad específica que, al ser una actividad aislada individualizada, cada impuesto maneja sus propias tasas dependiendo el tipo de actividad.

d) Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Al hablar de impuestos con fines fiscales se refiere a aquellos que se han establecido para cumplir con el propósito de recaudar los ingresos necesarios para constituir el presupuesto que el Estado necesita para la plena satisfacción de las necesidades de la población. Por otra parte, los impuestos extrafiscales son “aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera”.⁶⁷

Ahora bien, también está la clasificación de impuestos federales, estatales y municipales puesto que dentro del sistema jurídico mexicano se ha establecido la aplicación de ciertos impuestos para cada uno de los niveles de gobierno, de tal forma, impuestos tales como el ISR y el IVA son de competencia de la federación, mientras que cada uno de los estados de la República ha establecido ciertos

⁶⁷ Ibidem, p. 69.

gravámenes dentro de sus territorios y que pueden resultar de igual aplicación entre varias entidades; por otro lado, los municipios de cada entidad federativa también tienen sus propios tributos siendo el Impuesto Predial el más conocido y de aplicación general en toda municipalidad por ser uno de los gravámenes más antiguos.

Cuadro 3. Sistema de impuestos.

Federales	Estatales (ejemplos)	Municipales (ejemplos)
Impuesto sobre la Renta (ISR)	Impuesto sobre nóminas	Impuesto predial
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales	Impuesto sobre adquisición de inmuebles y transmisión de dominio
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje	Impuesto para el fomento deportivo y educacional
Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN)	Impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal	Impuesto para el fomento turístico, desarrollo integral de la familia y promoción de la cultura
	Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos/ Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos	Impuesto sobre asistencia a juegos permitidos y espectaculares públicos
	Impuesto sobre actos, contratos e instrumentos notariales	Impuesto para el mantenimiento y conservación de las vías
	Impuesto sobre compraventa y operaciones similares	Impuesto por alumbrado público

Fuente: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, México, 2015, p.47.

De modo que las anteriores clasificaciones resultan relevantes a la hora de analizar un determinado gravamen y conocer su naturaleza, además de que el hacer distinción entre clasificaciones no significa que estas sean excluyentes entre sí, puesto que un impuesto puede tener, al mismo tiempo, varias características pudiendo ubicarse en más de una clasificación de las anteriormente mencionadas, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado el cual será analizado en el siguiente tema de este presente trabajo.

2.7 Impuesto al Valor Agregado

El IVA es uno de los impuestos más importantes en México ya que de su cobro se obtiene gran parte de los ingresos que conforman el presupuesto de egresos de cada ejercicio fiscal y, de acuerdo a la clasificación anteriormente presentada, se trata de un impuesto federal, real e indirecto que puede ser trasladado hasta llegar al consumidor final de bienes y servicios (se causa en todas las etapas económicas del producto) conforme a su ley especial. Además de la anterior clasificación del IVA, este gravamen se trata de un impuesto al consumo conforme a lo siguiente:

“Los impuestos al consumo se vinculan con la adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo, sin que por ello se trate de impuestos personales, además de que la persona que tiene la riqueza y soporta la carga fiscal no es el contribuyente, por lo que ese destinatario tiene una categoría legal atípica.”⁶⁸

Así, el Impuesto al Valor Agregado puede definirse de la siguiente manera:

“Es la contribución que se establece conforme se le va incrementando valor a los bienes o servicios, resultando lo anterior de realizar el traslado del impuesto al consumidor y de acreditar el impuesto que al proveedor se le haya trasladado.”⁶⁹

De tal forma que el IVA recae sobre la última persona que haya adquirido un bien o servicio, aunque esta no esté obligada a pagar el mismo, es decir, quien vende un bien o servicio (el verdadero sujeto obligado del impuesto) actúa como intermediario entre la autoridad fiscal y el consumidor final.

2.7.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.

⁶⁸ Novena Época, P./J. 3/2009, Tomo XXIX, abril 2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

⁶⁹ ASPRÓN Pelayo, Juan Manuel. “Impuesto al Valor Agregado”, Primera edición, Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal, México, 2011, p. 9.

Para entender mejor cómo funciona actualmente la aplicación el Impuesto al Valor Agregado, debemos analizar sus antecedentes tanto a nivel mundial como en nuestro país, por lo que se presentarán algunos de sus precedentes más importantes.

Primeramente, debemos recordar al que fue uno de los impuestos más importantes durante la época de la Colonia en México: la alcabala. Este era un impuesto que se aplicaba sobre todo tipo de intercambio de bienes muebles e inmuebles (venta y trueque) y su aplicación derivada del propio sistema tributario de España aplicado en la Nueva España.

Sin embargo, el antecedente moderno del IVA se dio en Francia en 1917 en donde se estableció el llamado “impuesto proporcional” el cual recaía sobre los pagos gravándose así las ventas al menudeo, lo repercutió en una gran cantidad de comerciantes que aprovecharon la forma en que este impuesto se recababa para defraudar al fisco, derivando en la abolición del impuesto al siguiente año de su establecimiento para crear otro denominado “impuesto sobre la cifra de negocios”, el cual consistía en gravar en cascada todas las operaciones industriales y comerciales haciendo el impuesto acumulativo.

Aun así, este impuesto trajo varias inconformidades e inflación en los costos, por lo que se establecieron impuestos especiales para cierto grupo de productos que en 1926 dieron paso a la creación del “impuesto a la producción”, el cual tenía como finalidad gravar por una única vez los productos al culminada la etapa de producción y entran en el ciclo de distribución.

No es hasta 1952 que Maurice Lauré en su libro “Impuesto al Valor Agregado” sugiere sustituir todos estos impuestos anteriores para dar paso a uno solo que modernizara la forma de recaudación del fisco en Francia, aplicándose por primera vez en dicho país en 1954 y que “recae sobre el consumidor final, proporcional al precio del bien o servicio, no considerado el número de intermediarios hasta llegar

al último eslabón de la cadena.”⁷⁰ Posteriormente, en 1957 nace la Comunidad Económica Europea la cual buscaba crear un mercado único de libre circulación de bienes entre los países miembros, por lo que se buscó que la creación de un sistema impositivo único en donde el IVA se debía de aplicar de manera armónica entre todos los países.

Ahora bien, en el caso de México desde el año 1948 se implementó el denominado “impuesto sobre ingresos mercantiles” y que era un impuesto general sobre las ventas en forma de “cascada” que recaía sobre el consumidor final siendo proporcional al precio del bien o servicio y que no consideraba el número de intermediarios hasta llegar al último eslabón de la cadena de producción y consumo.

Sin embargo, el principal obstáculo de este impuesto era lo siguiente: “El principal problema para el pago del ISIM fue que no podía ser trasladado en todas las etapas del proceso del producto, pero se calculaba en base al precio final de venta, y solo se podían deducir los gastos del último proceso, es decir, que los gastos de las etapas anteriores no eran deducibles, por lo cual se ingresaba al precio final produciendo un impacto severo en la economía del país.”⁷¹

Como una medida para terminar con el problema del ISIM, a finales de 1978 se estableció en México el Impuesto al Valor Agregado el cual entraría en vigor hasta el 1 de enero de 1980 conjuntamente con su ley especial, la cual se expondrá a continuación en el siguiente subtema.

2.7.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Congreso de la Unión aprobó en diciembre de 1978 la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre del mismo año y que entró en vigor el 1 de diciembre de 1980 y que sustituyó a la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

⁷⁰ MORENO Valero, Pablo Antonio. “El IVA: Expectativas y cambios necesarios”, *Iustitia*, 2011, p.p. 349-368.

⁷¹ García Hernández et al. “Impacto financiero del IVA en empresa dedicada a la compra-venta, distribución y comercialización de alimentos (Alimentos Mexicanos S.A. de C.V.)”, Grado Licenciatura, Instituto Politécnico Nacional, México, 2016.

Dentro de la exposición de motivos de la Ley del IVA se establece la sustitución del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tras 30 años de aplicación en donde la principal deficiencia fue la acumulación del impuesto en cascada aumentando en cada etapa de producción y comercialización el precio al consumidor final. Además, para la correcta aplicación del IVA debía ser indispensable trasladar el gravamen en forma expresa en cada etapa de producción para así evitar que se oculte en el precio, por lo que se daba un periodo de un año para difusión de información concerniente a esta nueva reforma tributaria en toda la población.

Esta Ley del IVA de 1978 establecía una tasa de general del 10% para la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios, además de que en el artículo noveno se establecía el no pago del impuesto en la enajenación de bienes tales como animales y vegetales no industrializados, carne en estado natural, tortillas, leche natural, huevo, agua no gaseosa, libros, bienes muebles usados, entre otros.

Actualmente, la Ley del IVA vigente fue reformada en fecha 24 de abril de 2021 y cuenta con 43 artículos en donde, entre otras cuestiones, se establecen los elementos esenciales del impuesto los cuales, como se precisó en temas anteriores, deben estar plenamente establecidos en la norma para dar seguridad jurídica a los contribuyentes, por lo que a continuación se puntualizará sobre los elementos del IVA.

2.7.3 Elementos esenciales del IVA.

Anteriormente se expuso en qué consistía cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones y que resultan aplicables a los impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado, por lo que, primeramente, se hará referencia al sujeto del IVA el cual se encuentra establecido en el artículo 1 de la Ley del IVA refiriéndose a toda persona física y moral que dentro del territorio nacional realicen los actos o actividades gravadas por la misma ley. Además de los sujetos mencionados por la ley, en la aplicación del IVA y el sistema de mercado intervienen otros sujetos “el

consumidor, que es el pagador final del impuesto, el retenedor, que es la persona a quien la ley le impone la obligación de cobrar o propiamente retener el impuesto.”⁷²

En cuanto al objeto del IVA, de igual forma se encuentra en el artículo 1 de mencionada ley al establecer qué actos y actividades realizados dentro del territorio nacional han de estar gravadas:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

Respecto a la base del Impuesto al Valor Agregado, esta es la cantidad pactada como contraprestación por la realización de las actividades sujetas al impuesto así, por lo general, la base es el valor de la operación. Cabe destacar que el IVA solo se ha de casuar sobre cantidades efectivamente cobradas en su totalidad, por lo que cuando se establece el pago de la contraprestación en parcialidades o a crédito el IVA se causará hasta completado el pago total del acto.

En referencia a la época de pago del impuesto, el IVA se ha de pagar a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se realizó alguno de los actos gravados establecidos por la propia ley, además “el contribuyente debe pagar la diferencia entre el IVA por él retenido y trasladado (el que él cobró) y el IVA que él pagó al adquirir bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad.”⁷³

Otro elemento esencial de todo impuesto es la tasa o tarifa, pero dada la especial situación de aplicación del IVA, este será abordado en el siguiente subtema.

2.7.4 Tasa del Impuesto al Valor Agregado.

⁷² ASPRÓN Pelayo, Juan Manuel. “Impuesto al Valor Agregado”, Primera edición, Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal, México, 2011, p. 13.

⁷³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. “Lo que todo contribuyente debe saber”, México, 2015, p.74.

Respecto al porcentaje aplicable a la base para determinar el impuesto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 1 maneja una tasa general del 16% y, hasta el año 2014, la ley elimina definitivamente la tasa general menor y preferencial para los estados de la zona fronteriza norte del país. Así pues, a continuación, se presenta un cuadro ilustrativo de las diferentes tasas del IVA en México desde su implementación en 1980:

Cuadro 4. Evolución del IVA.

Evolución del IVA		
Periodo	Tasa general	Frontera
1980-1982	10%	6%
1983-1990	15%	10%
1991-1994	10%	0%*
1995-2009	15%	10%
2010-2013	16%	11%
2014	16%	16%

Fuente: Alcaldes de México. "Frontera bajo IVA: Homologación de Impuestos en la Frontera", México [Fecha de consulta 10 de mayo de 2021]. Disponible en:

<https://alcaldesdemexico.com/aniversarios/uncategorized/frontera-bajo-iva-homologacion-de-impuestos-en-la-frontera/>

Ahora bien, el artículo 2-A de la mencionada ley contempla que ciertos actos y actividades han de estar gravados a una tasa preferencial de 0%, por lo que aquellos sujetos obligados que realicen los actos gravados a los que se les aplique esta tasa no trasladan ningún monto adicional a la operación que celebran, aunque si se producen los mismos efectos legales de aquellas actividades por las cuales se paga la tasa 16% del impuesto, siendo uno de estos efectos la obligación de presentar la correspondiente declaración del impuesto cada 17 del mes. Así pues, algo de las actividades que la ley contempla se les ha de aplicar la tasa 0% son:

- Enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
- Enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación (con sus propias excepciones mencionados en el propio artículo 2-A).
- Enajenación de tractores para accionar implementos agrícolas.
- La prestación de servicios independientes de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- La prestación de servicios independientes de suministro de agua para uso doméstico.
- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo como invernaderos hidropónicos.

Así pues, la tasa 0% del IVA es contemplada por el sistema tributario de nuestro país como una forma de apoyo a ciertos sectores económicos, aunque su principal implicación refiere a lo siguiente:

“Atendiendo a que al ser el IVA un impuesto regresivo que impone un mayor esfuerzo contributivo a las clases económicas más bajas, se trata de compensar esto al aplicar dicha tasa preferencial a ciertos bienes y productos de los más consumidos por este sector de la población o que sean de consumo básico por su naturaleza.”⁷⁴

Así pues, la ley del IVA contempla que actos y actividades han de estar gravados a tasa 0% entendiéndose que todos aquellos que no estén explícitamente mencionados se les debe de aplicar la tasa 16% del impuesto, sin embargo, la propia ley ya mencionada contempla otro supuesto que afecta tributariamente a diversos productos y servicios: las exenciones.

⁷⁴ Colegio de Contadores Públicos de BCS, AC. "Impuesto al Valor Agregado", *Seminario Fiscal 2016*. México, 2016. pp. 33. Disponible en: <https://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/IMPUESTO-AL-VALOR-AGREGADO.pdf>

2.7.5 Actos exentos de IVA.

Las exenciones del impuesto son establecidas por el gobierno o por la propia ley, y consiste en excluir de la obligación de pago del impuesto al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estas exenciones pueden aplicarse como una medida para lograr una verdadera equidad tributaria o por política económica según lo que considere el Ejecutivo Federal. Así, la Ley del IVA contempla a qué bienes en enajenación no se les ha de aplicar el impuesto, los cuales se encuentran contenidos en el artículo 9 de la mencionada ley, entre los cuales destacan:

- El suelo.
- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
- Bienes muebles usados.
- Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase.
- Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

Si bien es cierto que los actos exentos de IVA constituyen un beneficio para los consumidores finales y contribuyentes, dado que estos últimos no tienen obligación de declarar el impuesto, también es cierto que pierden el derecho de acreditar el impuesto trasladado por las erogaciones identificadas con esos actos.

Una vez desarrollados todos los elementos necesarios para sustentar la investigación científica desde el punto de vista doctrinal y normativo, continuaremos con el desarrollo del presente trabajo por lo que se hará un desarrollo sistematizado desde el punto de vista técnico de nuestro tema de investigación, dando paso al capítulo tercero denominado “La aplicación del IVA en productos de higiene menstrual.”

CAPITULO III. LA APLICACIÓN DEL IVA EN LOS PRODUCTOS DE HIGIENE MENSTRUAL.

Una vez revisada la doctrina y normatividad que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, pasaremos a darle entrada a la investigación fundamental, por lo que se debe tener en cuenta que toda investigación científica requiere de orden y cuidado, así la investigación requiere tener elementos importantes que permitan sustentar y motivar la ciencia de lo fiscal, pero también el desarrollo técnico encaminado a lo siguiente:

3.1 Menstruación y sus productos de gestión.

Como parte del desarrollo de la presente investigación, debemos abordar el tema referente a la menstruación y todos aquellos productos diseñados para gestionar el sangrado menstrual a los cuales se les aplica la tasa del 16% del Impuesto al Valor Agregado.0020

Así pues, la menstruación es un fenómeno físico y biológico que se presenta por la “descamación del revestimiento interno del útero (endometrio), que se acompaña de sangrado”⁷⁵, esto a consecuencia de la falta de fertilización del ovulo liberado durante la ovulación. Este proceso forma parte del denominado ciclo menstrual que tiene una duración aproximada de 28 días (la duración del ciclo menstrual puede variar incluso de mes a mes) en donde el cuerpo de la mujer atraviesa cambios hormonales que estimulan la liberación del ovulo y que posteriormente preparan al cuerpo para la fecundación del mismo, haciendo que el útero se revista de un tejido o masa llamado “cuerpo lúteo” que ha de proteger a futuro embrión. Si no se da la

⁷⁵ KNUDTSON, Jennifer y MCLAUGHLIN, Jessica. “Ciclo menstrual”, 2019, [Fecha de consulta: 19 de mayo 2021]. Disponible en: <https://www.msmanuals.com/es/hogar/salud-femenina/biolog%C3%ADa-del-aparato-reproductor-femenino/ciclo-menstrual>

concepción del ovulo, este tejido se debilita y es expulsado a través del cuello del útero en forma de sangrado el cual dura de 3 a 7 días con un promedio de 5 días.

Este proceso de sangrado ocurre por primera vez aproximadamente entre los 10 y 15 años de edad (a esto se le denomina menarquía) y termina en una edad promedio de entre 45 y 55 años (menopausia), siendo este el periodo donde el sangrado va disminuyendo hasta desaparecer derivado de una disminución o cese de producción de estrógenos por parte de los ovarios, siendo estas las hormonas principales de todo ciclo menstrual. Así, una mujer habrá de experimentar sangrado menstrual durante 5 a 7 días cada mes a lo largo de un promedio de 40 años de su vida, por lo que requiere hacer uso de materiales y productos que le ayuden a contener la pérdida de sangre de en “promedio de 30 ml de sangre (se considera normal 80ml) y suele ir precedida de síntomas premenstruales, la mayoría asociada a dolor pélvico (dismenorrea) producto de contracciones uterinas.”⁷⁶

Ahora bien, para un adecuado control del sangrado que mes con mes se manifiesta, las mujeres deben hacer una gestión del mismo, lo que implica tener conocimientos, técnicas y elementos que le permitan mantener sus cuerpos higiénicos y saludables durante el periodo menstrual. Así, al referirnos a la gestión menstrual, esta no solo implica las formas en que las mujeres contienen el sangrado menstrual, sino que además “presenta necesidades particulares: acceso a agua limpia, instalaciones sanitarias adecuadas, elementos de gestión menstrual, lugar para eliminación de los desechos y especialmente conocimiento y visibilización de la temática.”⁷⁷

Al respecto, existen diversos productos de higiene menstrual que las niñas y mujeres durante la manifestación de la menstruación, y que resultan indispensables para evitar todo tipo de infecciones vaginales además de poder permitir desempeñar sus actividades diarias sin complicaciones tales como acudir a la escuela y al área

⁷⁶ CARVAJAL, J. A. y RALPH, C. A. “Manual Obstetricia y Ginecología”, octava edición, Pontificia Universidad Católica de Chile, Chile, 2017, p. 326.

⁷⁷ Economía Femenita, “Menstruación como un derecho”, [Fecha de consulta: 19 de mayo 2021]. Disponible en: <https://economiafemenita.com/menstruacion/proyecto-de-ley/>

laboral. Sin embargo, esto no fue siempre así pues a lo largo de la historia las mujeres en su periodo menstrual han tenido que encontrar la manera adecuada de controlar el sangrado, por lo que a continuación se abordará como en tiempos pasados las mujeres vivían la menstruación y qué productos eran utilizados para ello.

3.1.1Evolución de los productos de higiene menstrual.

La menstruación ha estado presente desde el inicio de la humanidad y que ha acompañado a toda mujer desde entonces, lo cierto es que no se tiene mucha información de como realmente las mujeres gestionaban su sangrado menstrual, esto debido a los grandes tabúes e ideas erróneas que se tenían acerca de este proceso biológico tales como que las mujeres menstruantes eran impuras o estaban malditas, también se creía que la menstruación era una enfermedad por lo que no se debía de tener contacto con una mujer que estuviera en su periodo por lo que las mujeres se veían obligadas a aislarse hasta que terminara el sangrado.

Por tal motivo poco se sabe sobre qué métodos eran utilizados para regular el flujo, sin embargo, se cree que se hacía uso de cualquier material que fuese del tipo absorbente, por ejemplo, se sabe que el uso de lo que conocemos como tampones ha existido desde siglos atrás pues “en la Antigua Roma los hacían de lana; en Indonesia, de fibras vegetales; en Japón, de papel; en África, de hierba; en Egipto, de juncos de papiro y en Hawái, de helechos.”⁷⁸

A pesar de lo anterior, el uso generalizado de pedazos de tela y vendajes que podían lavarse en casa y ser reutilizables se volvió el común denominador de gestión menstrual entre las mujeres, esto derivado del estigma existente alrededor de la menstruación en donde se veían aisladas y prácticamente obligadas a estar encerradas durante los días del periodo, por lo que era más fácil esconder el sangrado además de mayor comodidad al momento de lavar las compresas de tela.

⁷⁸ HARDFORD, Tim. “¿Cómo vender algo que es "inmencionable"?”, 2020, [Fecha de consulta: 19 de mayo 2021]. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-51663083>

A mediados de los años 1800, era bien sabido de los efectos secundarios que producía el uso de telas reutilizables para contener el sangrado (infecciones bacterianas), por lo que se fueron desarrollando varios inventos de productos de higiene menstrual tales como pantalones de goma así como ropa interior de este material y el antecedente de las toallas sanitarias moderna (elaborado de gasa y algodón), los cuales eran llevados hasta la puerta de los hogares de las mujeres pues la menstruación seguía siendo un tema que debía mantenerse en secreto.

Posteriormente, se dio una verdadera comercialización de estos productos como parte del contenido de catálogos y revistas especializadas en temas femeninos, además de que se introdujeron accesorios menstruales como el denominado “cinturón elástico interior femenino”, el cual era un cinturón de seda y elástico al cual se le ataba una toalla para que esta no se moviera y ocasionara manchas en la ropa, este tipo de productos se intentaron comercializar en la década de 1890 por “Johnson & Johnson fabricó y comercializó *“Lister’s Towels”* en Estados Unidos en 1896, y un año antes la tienda Harrods de Londres anunció la venta de *“Hygienic Towelettes”*, del fabricante alemán Hartmann.”⁷⁹

No fue hasta la Primera Guerra Mundial, que la compañía papelera Kimberly-Clark desarrolló un nuevo material llamado *cellucotton* (elaborado con pulpa de madera) y que sería usado para hacer vendajes más absorbentes que los elaborados de algodón. Al final de la guerra, la compañía recibió cartas de enfermeras que relataban el uso del cellucotton como método de control de la sangre menstrual; así Kimberly-Clark sacó al mercado por primera vez en 1918 la primera toalla higiénica desechable a la cual nombro “Kotex”, la cual se anunciaba como 5 veces más absorbente que las compresas de algodón y tan fácil de desechar como un pañuelo. A su vez, en la década de 1930, se dio el desarrollo del tampón comercial, patentado en 1933, el cual fue comercializado bajo el nombre de “Tampax”.

⁷⁹ Idem.

Actualmente, existe una amplia variedad de productos de higiene menstrual, entre los cuales encontramos los siguientes:

- Toalla sanitaria desechable. Este producto se usa externamente al cuerpo sobre la ropa interior para absorber el flujo menstrual y están formadas por un conjunto de capas de tela en donde la capa externa que queda en contacto con la piel, está compuesta por tela de algodón, malla, laminado o una combinación de ambos componentes y su centro contiene “un material absorbente que por lo general se compone por celulosa o celulosa combinada con gel (conocido en la industria como polímero súper absorbente o SAP por sus siglas en inglés) que absorbe y retiene cantidades extremadamente grandes de líquido.”⁸⁰, y se recomienda que sean cambiadas después de un máximo de 6 horas de uso.

Las toallas sanitarias desechables se han convertido en una opción confiable, higiénica, cómoda, fáciles de usar (especialmente en lugares donde las mujeres cuentan con un poco privacidad) además de que no requiere acceso al agua para su limpieza. Así, las toallas sanitarias se han convertido en la opción más popular de uso entre las mujeres menstruantes ya que su adquisición resulta más fácil y barata, aunque “puede ser difícil encontrarlas en áreas muy remotas. Una limitante para su adquisición puede ser los costos recurrentes, ya que, al ser desechables, se requieren varias toallas cada semana y todos los meses.”⁸¹

- Tampón. Los tampones son productos de gestión elaborados de materiales de algodón y/o rayón, poliéster o una combinación de estos que se insertan en la vagina para absorber el flujo menstrual, y a igual que las toallas

⁸⁰ Procuraduría Federal del Consumidor. “Toallas sanitarias femeninas”, Revista del Consumidor, marzo 2020, p. 34.

⁸¹ Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF). “Manual sobre salud e higiene menstrual para facilitadoras y facilitadores”, UNICEF, 2020, p. 64. Disponible en: <https://www.unicef.org/mexico/media/4701/file/Gu%C3%ADa%20para%20facilitadoras%20y%20facilitadores.pdf>

sanitarias, se deben de cambiar después de 6 horas y cuentan con un cordón para retirarlos después de su uso.

Sin embargo, una desventaja del uso de los tampones es que pueden provocar reacciones alérgicas debido al producto químico residual y la fragancia que contienen, por lo que “el jabón para el lavado de manos y el acceso al agua limpia es importante para evitar infecciones urinarias e infecciones vaginales. El uso de tampones está asociado con el síndrome de shock tóxico, una enfermedad rara pero potencialmente mortal.”⁸²

- Copa menstrual. La copa menstrual es un dispositivo de gestión menstrual en forma de campana no absorbente que se inserta en la vagina para recoger el flujo menstrual, la mayoría de estos productos están hechos de silicona de grado médico. Una característica a resaltar es que la copa menstrual llega a almacenar tres veces más sangre que las toallas o los tampones por lo que se debe vaciar su contenido cada 6 a 12 horas.

Las copas menstruales poco a poco son de mayor uso pues existe un interés creciente por parte de todas aquellas mujeres que buscan una opción sustentable de productos de gestión menstrual que no generen residuos, ya que para hacer uso de una copa menstrual no se genera ningún desecho plástico al ser lavables y reutilizables hasta por 10 años.

- Toalla de tela reutilizable. Las toallas reutilizables son productos que se usan externamente al cuerpo sobre la ropa interior para así absorber el flujo menstrual y se mantienen en su lugar generalmente mediante broches. Están hechos de una variedad de materiales naturales o sintéticos y pueden ser reutilizables hasta por 1 año, sin embargo, se requiere uso de agua y jabón para su lavado adecuado y así evitar algún tipo de infección vaginal o urinaria.

⁸² Ibidem, p. 65.

- Paño o tela menstrual. Los paños son piezas de tela reutilizables que se usan externamente al cuerpo, en la ropa interior para absorber el flujo menstrual siendo otra opción para la gestión menstrual. Al igual que las toallas de tela, se requiere uso de agua y jabón para un lavado adecuado y así evitar algún tipo de infección vaginal o urinaria.

A continuación, se presenta una tabla de las principales características de cada producto de gestión menstrual:

Cuadro 5. Diferentes aspectos de los productos de higiene menstrual.

	 Paño/tela menstrual	 Toalla reutilizable	 Toalla desechable	 Tampón	 Copa menstrual
Inserción en la vagina	No	No	No	Si	Si
Reúso	Máximo 1 año	1 año	No	No	5 a 10 años
Tiempo de uso	2 a 4 horas	3 a 6 horas	3 a 6 horas	4 a 8 horas	6 a 12 horas
Cantidad que necesitas en cada ciclo	1-2 (Depende del tamaño de la tela)	Mínimo 5	12-22	12-22	1
Costo por material (en pesos mexicanos)	\$40 por una tela de 1x1.5 metros	\$30 a \$60	\$1.50 a \$3	\$4 a \$5	\$250 a \$1,000
Costo estimado por año²¹	\$40	\$30 a \$60	\$429 a \$858	\$1,144 a \$1,430	\$25 a 200
Riesgos a la salud	Medio	Medio	Bajo	Medio	Medio
Mantenimiento	Alto	Alto	Bajo	Bajo	Bajo

Fuente: UNICEF. “Manual sobre salud e higiene menstrual para facilitadoras y facilitadores”, 2021, p. 68.

3.1.2 Menstruación digna y políticas públicas.

A lo largo de la historia de la humanidad, el proceso de la menstruación ha estado invisibilizado social y políticamente, pues se ha mantenido la idea de que es un asunto privado y vergonzoso que solo compete a las mujeres y del cual no se debe mencionar demasiado. Así, las niñas y adolescentes poco conocen de este tema cuando sufren de su primer sangrado menstrual al ser las mujeres de su familia las únicas en mencionar algo al respecto además de que es mínimo lo que se habla en las escuelas a través de los libros de texto.

Sin embargo, las ideas erróneas que versan sobre la menstruación poco a poco han ido modificándose, habiendo más apertura a que el tema se trate más allá de algo solo de mujeres en donde estas mismas se han encargado de visibilizar todas aquellas dificultades inherentes al proceso menstrual que, si bien es cierto son padecidas por todas aquellas personas menstruantes, deben tratarse como un asunto social y de la agenda pública de los gobiernos.

De tal manera, el término menstruación digna engloba la idea de que toda mujer o persona menstruante no debe de sufrir menoscabo en su persona por el simple hecho de menstruar, por lo que debe poder tener acceso a todos aquellos elementos que le permitan gestionar adecuadamente el sangrado menstrual (productos de higiene menstrual, agua y jabón) ya que, de no contar con dichos elementos, sufriría de infecciones vaginales y urinarias atentando contra el derecho a la salud inherente a toda persona, lo que a su vez se traduce en un limitante para el libre ejercicio de las actividades de las mujeres pudiendo ausentarse de la escuela o del ambiente laboral, atentando contra el derecho humano a la educación y al trabajo.

Ahora bien, el Estado al detectar algún problema que afecte a su población puede actuar a través de la implementación de programas de acción de su gobierno en esos sectores específicos que requieren atención, estas acciones son conocidas como políticas públicas siendo “cursos de acción tendientes a la solución de problemas públicos, definidos a partir de la interacción de diversos sujetos sociales, en medio de una situación de complejidad social y de relaciones de poder, que pretenden utilizar de manera más eficiente los recursos públicos y tomas decisiones a través de mecanismos democráticos, con la participación de la sociedad.”⁸³.

⁸³ Instituto Chihuahuense de las Mujeres. “Manual del instructor de políticas públicas con perspectiva de género...”, p.59. [Fecha de consulta: 31 de mayo 2021]. Disponible en:<http://www.institutochihuahuensedelasmujeres.gob.mx/wp-content/uploads/2021/03/2013-MANUAL-INSTRUCTOR-POLITICAS-PUBLICAS.pdf>

Así, podemos establecer que lograr una menstruación digna para todas las mujeres y personas menstruantes en nuestro país resulta ser una problemática que debe ser atendida por medio de políticas públicas con un enfoque de perspectiva de género, esto es así dado que, como se expuso anteriormente, la menstruación no es solo un proceso donde las personas del sexo femenino sangran de manera mensual, sino que engloba una serie de problemáticas económicas y sociales que hacen que la diferencia entre hombres y mujeres sea aún más marcada.

Si bien es cierto la perspectiva de género busca “mostrar que las diferencias entre mujeres y hombres se dan, más que por su determinación biológica, por las diferencias culturales asignadas a los seres humanos”, la diferencia biológica inherente a la menstruación deriva en una diferencia de género que trae consigo diferenciaciones sociales, económicas e incluso fiscales, que deben ser atendidas bajo la óptica de la perspectiva de género pues se busca responder a la necesidad de integrar a las mujeres al desarrollo, reconociendo que aún viven en condiciones de dependencia, subordinación, exclusión y discriminación y solo de esa forma se logrará una verdadera equidad.

Además, el hablar de una política pública en el ámbito fiscal que integre a su vez la perspectiva de género para lograr una menstruación digna, implica que los productos de higiene menstrual estén gravados a tasa 0% del IVA ya que esto produciría que las mujeres menstruantes en su calidad de consumidores finales no tengan que soportar la carga del impuesto indirecto IVA, pues una de las características de las políticas fiscales es la consecución de fines de tipo extrafiscal tal como hacer ciertos productos más accesibles al gran público consumidor dado que “el sistema tributario no sólo debe responder a cuestiones económicas, sino también políticas, y es que el sistema tributario debe reflejar un tipo de acuerdo que debe ser negociado entre los diferentes agentes económicos y políticos.”⁸⁴

⁸⁴ Facultad de economía UNAM. “Elementos del Sistema Tributario Mexicano - Marco institucional”, p.29. [Fecha de consulta: 31 de mayo 2021]. Disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap2.pdf>

Por lo que podemos afirmar que una política pública con perspectiva de género en el ámbito fiscal debe tener por objetivo asegurar una menstruación digna para todas las mujeres y personas menstruantes, haciendo que los productos de higiene menstrual objeto de IVA estén gravados a tasa 0% considerando que son bienes de carácter básico utilizados en grandes cantidades y de manera mensual por un promedio de 40 años, además de que lograría un paso más hacia una verdadera equidad de género respetando lo contenido en el artículo 1 y 4 Constitucional así como lo establecido por la “Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer” signado por el Estado Mexicano.

Así pues, la menstruación se ha transformado en un asunto que atañe a toda la sociedad y cuyas limitantes deben ser atendidas por todas las autoridades de los tres niveles de gobierno a través de políticas públicas que combatan la pobreza menstrual, la cual puede entenderse como la “falta de acceso a productos sanitarios, educación sobre higiene menstrual, baños, instalaciones de lavado de manos y/o gestión de los desechos”⁸⁵, además se debe impartir una educación sexual adecuada en las escuelas, incentivar la impartición de atención médica especializada para detectar alteraciones del ciclo menstrual, realizar campañas de información respecto a la menstruación y aplicar una política fiscal que deje de considerar a los productos de gestión menstrual como objetos del Impuesto al Valor Agregado.

De esta forma, la menstruación debe ser considerado como un proceso biológico natural sin los mitos, tabúes y desinformación del pasado, pues solo así se logra que todas las mujeres y personas menstruantes gocen plenamente de sus derechos humanos, a través del acceso a todos aquellos productos de higiene menstrual que permiten contener el sangrado de manera salubre y en instalaciones con la

⁸⁵ UNAM, Escuela Nacional de Trabajo Social. “Menstruación en la agenda pública”, [Fecha de consulta: 24 de mayo 2021]. Disponible en: https://copred.cdmx.gob.mx/storage/app/media/infografia-menstruacion-en-la-agenda-publica.pdf?fbclid=IwAR0Z144CW8yUPb_ii1V_pNJymarPoU6f0_xr0RZiFI-uDFrvSjwPTGQJmOs

infraestructura necesaria para el aseo, pues la gestión de la menstruación no debe ser un privilegio sino que es una verdadera necesidad básica humana.

3.1.2.1 Ley de Menstruación digna.

Como parte de las políticas públicas necesarias para lograr una menstruación digna para todas aquellas personas y mujeres menstruantes, el 13 de noviembre de 2020 se presentó ante el Congreso del Estado de Michoacán una iniciativa con proyecto de decreto para reformar las fracciones XIV, XV además de adicionar la fracción XVI del artículo 29 y modificar la fracción X del artículo 53 y la fracción VII del artículo 112 de la Ley de Educación del Estado de Michoacán de Ocampo, y así poder garantizar el acceso a productos de gestión menstrual en el ámbito educativo. Dicha iniciativa fue aprobada por el Congreso del Estado en fecha 02 de marzo de 2021, convirtiendo a Michoacán en el primer estado de la República Mexicana en contar con una verdadera legislación que planteara una menstruación digna, quedando la mencionada Ley de Educación de la siguiente manera:

Artículo 29. Las autoridades educativas, en el ámbito de sus respectivas competencias y con la finalidad de establecer condiciones que permitan el ejercicio pleno del derecho a la educación de cada persona, con equidad y excelencia, realizarán entre otras, las siguientes acciones:

I... a la XIII...

XIV. Elaborar, editar, mantener actualizados, distribuir y utilizar materiales educativos, entre ellos libros de texto gratuitos, en las diversas lenguas del territorio estatal;

XV. Fomentar programas que coadyuven a la mejora de la educación para alcanzar su excelencia; y,

XVI. Desde una perspectiva de género, se fomentará la educación menstrual y se facilitará el acceso gratuito a los productos de gestión menstrual para niñas, mujeres y personas menstruantes que lo requieran, en las escuelas públicas pertenecientes al Sistema Educativo Estatal.

Artículo 53. En los contenidos de los planes y programas de estudio que determine la autoridad federal, al impartirse en el Estado, de acuerdo con el tipo y nivel educativo, cada una de las autoridades en la materia, deberá resaltar, de entre todos, los siguientes:

I... a la IX...

X. La educación sexual integral y reproductiva que implica la educación menstrual, el ejercicio responsable de la sexualidad, la planeación familiar, la maternidad y la paternidad responsable, la prevención de los embarazos adolescentes y de las infecciones de transmisión sexual;

X. a la XXV...

Artículo 112. Los educandos son los sujetos más valiosos de la educación con pleno derecho a desarrollar todas sus potencialidades de forma activa, transformadora y autónoma.

Como parte del proceso educativo, los educandos tendrán derecho a:

I... a la VII...

VIII. Recibir becas, alimentos, productos adecuados para la gestión menstrual, tales como, toallas sanitarias desechables y de tela, tampones, copas menstruales o cualquier otro bien destinado a la gestión menstrual y demás apoyos económicos priorizando a las y los educandos que enfrenten condiciones económicas y sociales que les impidan ejercer su derecho a la educación.⁸⁶

A su vez, en fecha 28 de abril de 2021 el pleno de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión aprobó con 432 votos a favor, cero en contra y una abstención el dictamen por el que se reforma el artículo 114 de la Ley General de Educación, en materia de salud y gestión menstrual, en donde se busca lo siguiente:

“Se establece que corresponde de manera exclusiva a las autoridades educativas de los estados y de la Ciudad de México, promover en coordinación con las autoridades sanitarias correspondientes, la salud y gestión menstrual a través de diversas acciones, entre ellas facilitar en los planteles educativos públicos del tipo

⁸⁶ Gaceta Parlamentaria del Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, Tercera Época, Tomo III, 135 J, 02 de marzo 2021.

básico y medio superior, el acceso gratuito a productos tales como toallas sanitarias, tampones y/o copas menstruales, para las personas que así lo requieran.”⁸⁷

Tal dictamen fue turnado a la Cámara de Senadores, en donde aún se espera su aprobación lo que significaría un paso más hacia una verdadera dignificación para todas aquellas personas y mujeres en el proceso de menstruación en México. Sin embargo, desde la perspectiva de la materia fiscal, la menstruación sigue siendo objeto de impuesto pues los productos de higiene menstrual indispensables para una adecuada gestión menstrual son gravados a la tasa del 16% del Impuesto al Valor Agregado, por lo que en el siguiente tema de la presente investigación se abordará la relación entre este gravamen y los productos de higiene menstrual.

3.2 El IVA y los productos de higiene menstrual.

El Impuesto al Valor Agregado es una contribución en donde se aumenta el precio de un bien como consecuencia de la utilización de los factores que intervienen en cada una de las etapas que forman parte del proceso económico de producción y comercialización hasta llegar al consumidor final. El IVA, al ser un impuesto de consumo, grava la “adquisición de bienes y servicios útiles para la subsistencia y desarrollo humanos, que les permite subjetivizarlos al incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de hechos o circunstancias adherentes al tipo y fin del consumo”⁸⁸, por lo que a su vez se trata de un impuesto indirecto al ser el destinatario o consumidor final el que soporta la carga tributaria al trasladársele el pago del gravamen aunque no cuente con la riqueza necesaria, pues se considera

⁸⁷ Boletín de la Cámara de Diputados, “La Cámara de Diputados avala acceso gratuito de productos de higiene menstrual a niñas y adolescentes en escuelas”, Boletín No. 6433, 2021, [Fecha de consulta: 24 de mayo 2021]. Disponible en: <https://comunicacionnoticias.diputados.gob.mx/comunicacion/index.php/boletines/la-camara-de-diputados-avala-acceso-gratuito-de-productos-de-higiene-menstrual-a-ni-as-y-adolescentes-en-escuelas#gsc.tab=0>

⁸⁸ Novena Época, Tesis P./J. 3/2009, Tomo XXIX, abril de 2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

que si el consumidor final compra un producto o adquiere un servicio al cual se le agrega el importe del impuesto en el precio, es porque cuenta con la capacidad contributiva necesaria para adquirir tal bien o servicio, pues de lo contrario no consideraría pagar la cantidad estipulada.

Ahora bien, debemos remitirnos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada el 28 de diciembre de 1978 en el Diario Oficial de la Federación la cual fue la primera norma del impuesto IVA con ese nombre (anteriormente era el denominado impuesto sobre ingresos mercantiles), y en donde se estableció la obligación del pago del impuesto por parte de personas físicas, morales y entidades económicas que realizarán la enajenación de bienes dentro del territorio nacional, es decir, compra-venta de bienes muebles e inmuebles pudiendo ser todo tipo de productos dentro del comercio. En ese entonces, el impuesto que se aplicaba al valor de los bienes era del 10% siendo esta una tasa general, pero a su vez se contemplaba una tasa cero que, desde esa primera ley, solo se aplica a bienes especificados en la norma y por la cual no se paga importe de impuesto alguno, pero si se mantienen todas las demás obligaciones fiscales contempladas en la propia ley.

Así pues, los productos de higiene menstrual al ser bienes inmuebles comercializados dentro del territorio nacional son objeto del IVA, por lo que a su valor o precio subtotal se le agrega la tasa del 16% que, por la mecánica de este gravamen, recae sobre el consumidor final siendo toda mujer o persona que esté atravesando por el proceso biológico de la menstruación, y que dichos insumos son de uso indispensable para una adecuada gestión e higiene del sangrado, como se abordó en temas pasados de la presente investigación.

De esta forma, a continuación, se presentará un panorama general de los precios de los productos de higiene menstrual en el territorio nacional y como se ven afectados al ser gravados en la tasa general del 16% de IVA.

3.2.1 Escenario económico actual de los productos de higiene menstrual.

Como se abordó en temas pasados dentro del presente trabajo, existen diversos productos de higiene menstrual con diferentes características en cuanto a su composición, forma y modo de uso, sin embargo, por su accesibilidad de compra y su cómoda forma de empleo las toallas sanitarias femeninas se han vuelto de los insumos más usados desde su introducción al mercado en 1918 con las denominadas compresas “Kotex”.

Al respecto, actualmente existe una gran variedad de marcas de toallas sanitarias femeninas que manejan paquetes con diferente cantidad de producto además de diferentes modelos dependiendo las necesidades que se presenten según el sangrado menstrual, como los modelos de flujo moderado regular, flujo abundante y flujo super abundante. Así pues, dependiendo la marca y modelo de toalla sanitaria femenina así será el precio de esta por paquete y de manera individual, por lo que la Procuraduría de la Defensa del Consumidor en su revista de marzo de 2020, presentó los resultados de un estudio de calidad y precios que se llevó a cabo comparando diferentes tipos y marcas de toallas.

A continuación, se presenta una tabla donde se han recopilado los precios por pieza de menor a mayor (tomando como base el mencionado estudio realizado por la Procuraduría de la Defensa del Consumidor), en donde se comparan diferentes toallas sanitarias dependiendo el tipo sangrado que logran absorber, quedando de la siguiente forma:

Cuadro 6. Precios unitarios de toallas sanitarias femeninas en México para 2020.

Marca de toalla sanitaria femenina	Precio por pieza	Marca de toalla sanitaria femenina	Precio por pieza	Marca de toalla sanitaria femenina	Precio por pieza
Flujo moderado regular		Flujo abundante			

				Flujo super abundante	
Íntima	0.66	Kotex naturals	1.36	Kotex naturals	1.65
Envisage!	0.78	Envisage!	1.42	Kotex	2.03
Aurrera	0.88	Aurrera	1.44	Kotex unika	2.25
Saba teens	2.87	Saba teens	2.50	Saba	2.93
Saba	3.14	Always	2.53	Saba ultradelgada	3.31
Always	4.28	Saba	3.80	Always	2.88

Fuente: PROFECO. Elaboración: Propia.

Ahora bien y, con los datos presentados en la anterior tabla, se debe tener en cuenta que una toalla sanitaria debe ser cambiada después de 6 horas de uso por lo que al día se usan 4 toallas durante aproximadamente 5 a 7 días que dura un periodo menstrual cada mes y durante un promedio de 40 años que se presenta la menstruación, se tienen los siguientes montos de gasto por adquisición de toallas sanitarias femeninas:

Cuadro 7. Gasto por compra de toallas sanitarias femeninas en México para 2020.

	Flujo moderado regular		Flujo abundante		Flujo super abundante	
	Precio mínimo	Precio máximo	Precio mínimo	Precio máximo	Precio mínimo	Precio máximo
	0.66	4.28	1.36	3.8	1.65	4.88
No. de toallas por día	4	4	4	4	4	4
Gasto diario durante 5 días	2.64	17.12	5.44	15.2	6.6	19.52
Gasto mensual	13.2	85.6	27.2	76	33	97.6
Gasto anual	\$ 158.40	\$ 1,027.20	\$ 326.40	\$ 912.00	\$ 396.00	\$ 1,171.20
Gasto durante 40 años	\$ 6,336.00	\$ 41,088.00	\$ 13,056.00	\$ 36,480.00	\$ 15,840.00	\$ 46,848.00

Fuente: PROFECO. Elaboración: Propia.

Por consiguiente, y para darnos una idea del gasto promedio que una mujer o persona menstruante debe hacer por la compra de toallas sanitarias femeninas, a continuación, se presenta una tabla que arroja los resultados tomando en cuenta los cuadros 6 y 7 presentados anteriormente:

Cuadro 8. Gasto promedio por compra de toallas sanitarias femeninas en México para 2020.

Gasto promedio			
	Flujo moderado regular	Flujo abundante	Flujo super abundante
Mensual	\$ 49.40	\$ 51.60	\$ 65.30
Anual	\$ 592.80	\$ 619.20	\$ 783.60
40 años	\$ 23,712.00	\$ 24,768.00	\$ 31,344.00

Fuente: PROFECO. Elaboración: Propia.

Por otro lado, la misma Procuraduría Federal del Consumidor en el año 2017 realizó un estudio de calidad en donde comparaba diferentes marcas de tampones analizando sus componentes de materiales de absorción, características del aplicador, así como los precios por paquete y por pieza. Así pues, a continuación, se presentan los resultados obtenidos de este estudio referente a los tampones de tipo absorbencia super plus:

Cuadro 9. Características de los tampones de absorbencia super plus.

Denominación		tampones con aplicador compacto de plástico super plus flujo super abundante	Absorbentes Internos SUPER PLUS	Tampones Súper Plus Flujo Súper Abundante
Marca		Saba	TAMPAX	Kotex
Procedencia		Israel	Hungría	Estados Unidos de América
Presentación		10 tampones	10 Absorbentes internos	10 tampones
Requisitos de etiquetado		-No presenta leyenda "Desechable", "Usar solamente una vez" u otra leyenda alusiva.	Completo.	No declara fecha de caducidad.
CARACTERÍSTICAS ANTES DEL USO	Dimensiones del núcleo absorbente	Largo (mm)	50.0	49.4
		Diámetro (mm)	13.7	14.1
	Dimensiones del hilo	Longitud del hilo (mm)	104.0	107.5
	Composición del cuerpo absorbente	Declara/	Viscosa	Rayón
		Contiene	Viscosa	Rayón
CARACTERÍSTICAS DESPUES DEL USO	Características del aplicador		Aplicador de plástico	Aplicador de papel
	Capacidad de absorción (g)		17.4	18.1
	Cambio en longitud del núcleo absorbente (%)		5.2	65.8
	Resistencia a la ruptura entre hilo y cuerpo del tampón (N)		108.1	54.0
	Costo por paquete (\$)		\$ 39.90	33.00
	Costo por pza (\$)		\$ 3.99	3.30
	Evaluación de parámetros críticos (puntos 1 y 2)		E	MB
1) Evaluación de capacidad de absorción			E	E
2) Evaluación de la resistencia a la ruptura entre hilo y cuerpo del tampón (N)			E	B

Actualmente al año 2021, el promedio del paquete de tampones de 10 piezas oscila entre los \$40 a \$45 y, al igual que las toallas sanitarias, estos deben cambiarse en periodo de uso de 6 horas para evitar escurrimientos del flujo e infecciones vaginales y urinarias. Así, ahora se presenta un desglose del costo por compra de tampones como producto de higiene menstrual:

Cuadro 10. Gasto promedio por compra de tampones en México para 2021.

Gasto promedio tampones		
\$	42.50	Precio promedio por paquete de 10 pzas
\$	4.25	Precio unitario
\$	17.00	Gasto al día por 4 tampones
\$	85.00	Gasto mensual por 5 días de sangrado
\$	1,020.00	Gasto anual
\$	40,800.00	Gasto por 40 años

Fuente: Propia.

Ahora bien, otro de los productos de higiene menstrual que ha tomado auge en su utilización son las copas menstruales ya que constituyen un uso alternativo ecológico a las toallas sanitarias femeninas y los tampones, pues una copa menstrual puede ser reutilizada hasta por 10 años al estar elaboradas de silicón grado médico o de TPE (elastómeros termoplásticos) siempre y cuando se limpie y esterilice adecuadamente mes con mes. Sin embargo, en nuestro país la Cofepris (Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios) aún no ha certificado todas las copas menstruales que se encuentran en el mercado y que garantiza que las mismas son seguras de usar, aun así, los consumidores pueden consultar “la certificación de la FDA de Estados Unidos o las normas ISO Y BfR (Evaluación de riesgos y protección de la Salud de Alemania).”⁸⁹

⁸⁹ Procuraduría Federal del Consumidor. “Toallas sanitarias femeninas”, Revista del Consumidor, marzo 2020, p. 37.

Así pues, en el mercado mexicano se encuentran disponibles para su adquisición diferentes marcas de copas menstruales (que de igual manera pueden ser adquiridas a través de internet), en donde para su correcta compra, los consumidores deben revisar diversos tamaños del producto para una adecuada recolección del sangrado menstrual, además de que muchas marcas manejan paquetes en los que se pueden adquirir vasos esterilizadores para la limpieza de la copa menstrual y una bolsa para su resguardo. Conforme a lo anterior, a continuación, se presenta una tabla comparativa de precios de diferentes marcas de copas menstruales en el país, recordando que una sola copa puede usarse cada periodo menstrual hasta por 10 años:

Cuadro 11. Gasto promedio por compra de copa menstrual en México para 2021.

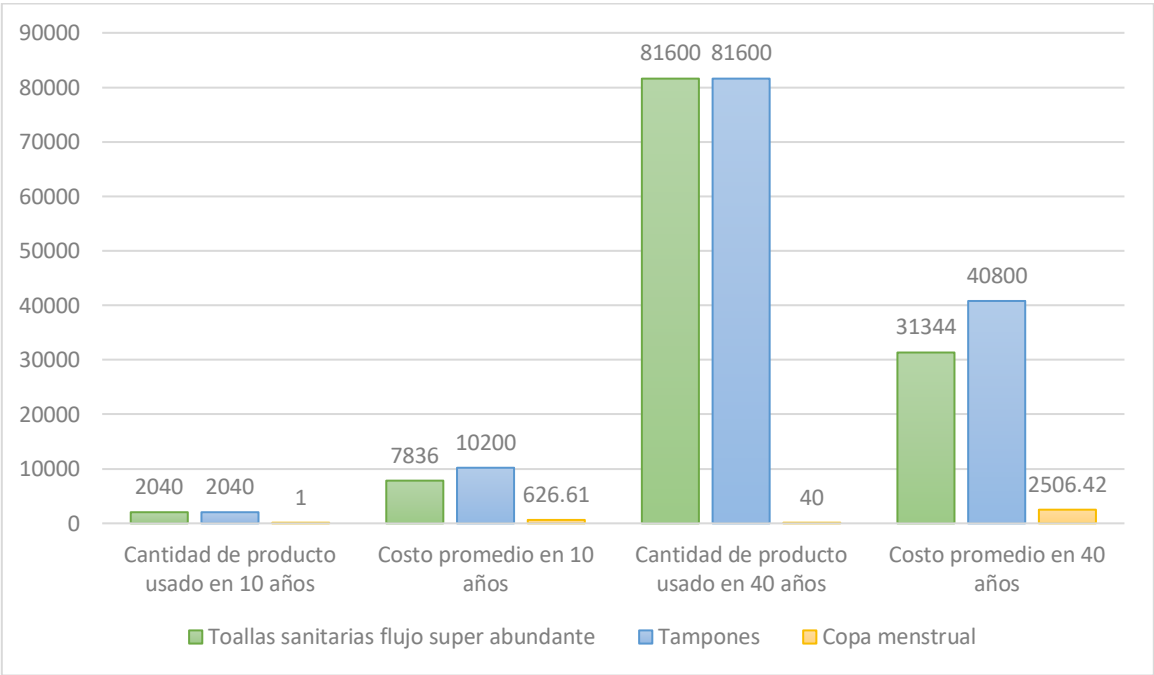
Copa menstrual	
Angelcup	\$ 625.00
Proyecto copita	\$ 650.00
Divacup	\$ 649.00
Organicup	\$ 582.42
Costo promedio en 10 años	\$ 626.61
Costo promedio en 40 años	\$ 2,506.42

Fuente: Propia.

Con todo lo anteriormente expuesto en el presente tema de esta investigación, podemos establecer que existe una diferencia considerable de precios entre los tres productos de higiene menstrual con mayor uso en nuestro país. Tales diferencias se observan más claramente tomando en cuenta que la menstruación es un fenómeno que se presenta mes con mes en un periodo promedio de 40 años y que, por tanto, en todo ese periodo de tiempo se habrán de adquirir productos de higiene

menstrual, por lo que en la siguiente gráfica se observa las diferencias de gasto promedio entre la compra de toallas sanitarias para flujo super abundante, tampones y copas menstruales:

Cuadro 12. Variación en el precio entre los productos de higiene menstrual más usados en México para 2021.



Fuente: Propia.

Así, se observa que las copas menstruales constituyen un gasto menor respecto a las toallas sanitarias y los tampones, mientras que estos últimos son los productos más costosos a pesar de que se utiliza la misma cantidad tomando como referencia la recomendación médica de cambiar los tampones y toallas sanitarias en un periodo de 6 horas. Cabe señalar que actualmente en nuestro país no existen datos estadísticos oficiales respecto a cuáles productos son los usados por las mujeres y personas menstruantes, por lo que se toma como referencia aquellos productos con mayor presencia en el mercado y de los cuales se tiene más publicidad en medios de comunicación y redes sociales.

Ahora bien, al haber abordado plenamente las implicaciones generales respecto de la menstruación, sus productos de gestión y los precios de tales insumos en el mercado, el consumo de estos no se encuentra exento del pago del Impuesto al Valor Agregado al aplicárseles la tasa general del 16%, por lo que en lo subsecuente dentro del presente capítulo se presentarán algunos otros aspectos legales inherentes entre los productos de higiene menstrual y el IVA, previos a presentar la propuesta de esta investigación.

3.2.2 Eliminación del IVA en productos de higiene menstrual en otros países en relación con México.

El proceso natural de la menstruación ha estado envuelta de ideas erróneas y desinformación desde el inicio de la humanidad, sin embargo, esto de a poco ha ido cambiando dejando de lado la percepción de que dicho proceso biológico es un tema del cual no se debe de hablar y si se hace solo debe ser entre mujeres, cuando en realidad es algo que atañe a toda la sociedad y a los gobiernos de los países atender las problemáticas que derivan de él, tal como proveer de agua potable, infraestructura adecuada e higiénica para desechar los residuos de productos de higiene menstrual, y asegurar el acceso a estos indispensables enseres ya que, de no contar con todo esto, en el periodo menstrual las personas menstruantes verían afectado su dignidad humana, derecho a la salud y al libre desarrollo de sus actividades.

Así, ya son varios países del mundo cuyos gobiernos dieron paso a la eliminación de cualquier impuesto que sea aplicable a los productos de higiene menstrual, esto como una medida hacia una menstruación en condiciones dignas en donde ninguna persona menstruante tenga que pagar contribuciones por el simple hecho de menstruar, además de asegurar que toda persona que lo requiera pueda acceder a estos bienes de carácter básico.

En 2011 Kenia eliminó el impuesto sobre los productos menstruales para reducir costos y estimular el mercado para las toallas sanitarias, mientras que en 2015 el gobierno de Canadá decidió eliminar el impuesto a tampones, compresas, copas menstruales y otros productos de higiene femenina después de que una campaña independiente consiguiera el apoyo de todos los grupos políticos. En julio de 2018, el Gobierno de la India decidió eliminar un polémico impuesto del 12% sobre los productos de higiene femenina, como parte de una ronda de recortes de impuestos en varios artículos de necesidad básica; en el mismo año, España anunció la eliminación de la 'tasa rosa' que afectaba a los productos de higiene femenina.⁹⁰

En Latinoamérica, el 28 de noviembre de 2018 Colombia se convirtió el primer país de la región en implementar la eliminación de impuestos sobre productos de higiene menstrual gracias a un fallo de la Corte Constitucional del país, después de tres años de activismo de grupos feministas con la campaña “Menstruación Libre de Impuestos”; entre los motivos expuestos por los integrantes de la Corte Constitucional para la eliminación de tal impuesto destacan la resolución de que el mismo es discriminatorio contra las mujeres al gravar productos de primera necesidad insustituibles y que sin los mismos se afecta la dignidad de las mujeres pues estas no podrían ir a sus centros de estudio o trabajo.

A partir de estos ejemplos, otros países siguieron con esta tendencia tales como el Reino Unido que eliminó “la tasa del 5% del impuesto al valor agregado (IVA) sobre los productos menstruales, conocido como el impuesto al tampón. Significa que, a partir del 1 de enero, los productos de época ya no están sujetos al IVA. El gobierno del Reino Unido indicó que el cambio fue posible tras el final del período de transición del Brexit y la ausencia de una ley de la Unión Europea que exige el IVA sobre los productos sanitarios.”⁹¹

⁹⁰ LAFM. “Los países donde se eliminó el impuesto a toallas higiénicas y tampones”, 2018. [Consultado el 01 de junio de 2021]. Disponible en: <https://www.lafm.com.co/internacional/los-paises-donde-se-elimino-el-impuesto-toallas-higienicas-y-tampones>

⁹¹ CNN en español. “Reino Unido elimina impuesto a los productos menstruales”, 2021. [Consultado el 01 de junio de 2021]. Disponible en: <https://cnnespanol.cnn.com/2021/01/03/reino-unido-elimina-impuesto-a-los-productos-menstruales/>

En noviembre de 2020, Escocia se convirtió en la primera nación del mundo en legislar a favor de que los productos de higiene para la menstruación no tengan costo económico para su población, y en donde “las autoridades locales tienen la obligación legal de garantizar que los artículos como tampones y toallas sanitarias sean gratuitos y estén disponibles para “cualquiera que los necesite” en edificios públicos.”⁹²

Ahora bien, en nuestro país poco se ha hablado en la agenda pública al respecto de eliminar el Impuesto al Valor Agregado a las toallas higiénicas y tampones, sin embargo, en 2016 la Senadora Angélica de la Peña Gómez presentó un punto de acuerdo en donde exhortaba al Servicio de Administración Tributaria a desgravar las toallas sanitarias y tampones así como al Sistema Nacional de Salud a realizar campañas informativas sobre la higiene menstrual, como parte del derecho a la salud de las mujeres.

Cabe señalar que a pesar de que este punto de acuerdo fue turnado a Comisión este no prosperó y fue desechado; sin embargo, en fecha 8 de septiembre grupo de diputadas de diversos partidos políticos presentaron una iniciativa (impulsada por el colectivo “Menstruación Digna México”) que propone establecer una tasa de 0% de IVA a toallas sanitarias desechables, toallas de tela, compresas, tampones, pantiprotectores, copas menstruales y cualquier otro bien destinado a la gestión menstrual.

Esta iniciativa contempla a la menstruación como un asunto de índole público, ya que los impuestos impactan diferente a hombres y mujeres y cómo la aplicación del IVA del 16% por concepto de enajenación de productos de gestión menstrual vulnera diferentes derechos humanos. Lamentablemente, el 21 de noviembre de 2020 esta iniciativa fue rechazada por la Cámara de Diputados alegando que la

⁹² BBC. “Menstruación: Escocia, la primera nación del mundo en ofrecer gratis productos sanitarios”, 2020. [Consultado el 01 de junio de 2021]. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-55067118>

Secretaría de Hacienda dejaría de recaudar tres mil 400 millones de pesos anuales; a pesar de esto, el 28 de diciembre de 2020 169 diputadas y diputados presentaron una acción de inconstitucionalidad en contra de la aprobación del Paquete Económico para el ejercicio fiscal 2021 por parte del Congreso de la Unión, en donde se decidió gravar la enajenación de productos de higiene menstrual y autorizó a la federación el recibir los recursos obtenidos por la aplicación del IVA en tales bienes, por lo que ahora la Suprema Corte de Justicia de la Nación deberá resolver al respecto de la inconstitucionalidad de la tasa de IVA del 16% en productos de higiene menstrual.

3.2.3 Productos de higiene menstrual ¿productos de lujo?

Como se ha expuesto a lo largo de la presente investigación, los productos de higiene menstrual ayudan a contener el sangrado menstrual de manera higiénica, cómoda y práctica constituyéndose como elementos indispensables en la vida de las personas menstruantes por un periodo aproximado de 40 años.

A pesar de lo anterior, las toallas sanitarias femeninas, los tampones, las copas menstruales, toallas reutilizables y demás elementos de higiene menstrual comercializados en México, son objeto del Impuesto al Valor Agregado agregándosele al precio subtotal la tasa de 16% general que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado al entrar dentro del supuesto marcado por el artículo 1, ya las personas físicas y morales al realizar cualquier enajenación de bienes se está obligado al pago del impuesto, y en el caso del IVA al ser un impuesto de tipo indirecto, la contribución se traslada hasta el consumidor final que es el sujeto que recibe el tributo al verse aumentado el precio de los bienes que adquiere, situación que acontece con los productos de higiene menstrual en donde los consumidores finales son totalmente mujeres y personas menstruantes.

Así pues, los productos de higiene menstrual al ser objeto del IVA son considerados como un bien del tipo lujoso en donde miles de mujeres y personas menstruantes en el país no cuentan con una capacidad económica y contributiva para adquirir

tales bienes, pero que aun así deben comprarlos pues estos son de primera necesidad y no un capricho de compra por el cual se deba pagar un impuesto.

Si bien es cierto que los productos de higiene menstrual son bienes creados a partir de un proceso industrial y que forman parte del proceso económico de producción y comercialización, estos no deberían ser gravados a la tasa general del 16% sino que deberían estar gravados con la tasa del 0%, esto es así dado que la tasa 0% es una exención en donde se da el traslado del impuesto de manera que no se tiene la obligación de pago del mismo para aquellos bienes especificados en el artículo 2-A de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, en donde destacan productos tales como animales y vegetales no industrializados, medicinas de patente, bienes destinados a la alimentación, agua y hielo, implementos agrícolas, publicaciones editadas por el propio autor y hasta oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%.

En principio, la tasa 0% fue plasmada inicialmente para alimentos y en donde el legislador lo estableció como una contribución con una finalidad extra fiscal pues se pretende “coadyuvar con el sistema alimentario mexicano para proteger y mejorar el nivel de vida de las clases sociales menos favorecidas y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, ya que de esa manera se reduciría su costo.”⁹³ Además de esto, debemos tener en cuenta lo establecido en la siguiente jurisprudencia:

“Los actos y actividades sujetos a la tasa del 0%, segregados de aquellos que originalmente se consideraban exentos, implican un tratamiento fiscal específico que busca proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, al contemplar un programa de productos básicos que representa una parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya

⁹³ MUSALEM, Oliver. “Reseña de la Contradicción de Tesis 194/2005-SS Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 7. Disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/resenias_argumentativas/documento/2016-11/res-GIOM-194-05_0.pdf

vigencia garantiza la redistribución del ingreso y el equilibrio de las relaciones entre costos y precios, lo que coadyuva a promover la elaboración de esa clase de productos y servicios, evitando en lo posible su importación.”⁹⁴

De tal manera que, al ser los productos de higiene menstrual de carácter básico e indispensable (puesto que las mujeres y personas menstruantes los necesitan para una adecuada gestión del sangrado menstrual derivado de un proceso biológico fuera de cualquier control) debe tener la aplicación fiscal y tributaria de la tasa 0% del IVA ya que debe buscarse la protección de los sectores sociales más vulnerables ya que el costo de los productos de higiene menstrual se ve afectado por la aplicación de la tasa del 16% del IVA tal como se observa en la siguiente tabla:

Cuadro 13. Afectación por aplicación del IVA de 16% en el precio de los productos de higiene menstrual más usados.

	Tampones	Toallas flujo super abundante	Copa menstrual (1 pieza)
Precio total promedio de un paquete de 10 piezas	\$42.50	\$27.91	\$641.00
Precio subtotal	\$36.64	\$24.06	\$552.59
Aumento en el precio por tasa del 16%	\$5.86	\$3.85	\$88.41

Fuente: Propia.

Ahora, debemos tomar en cuenta que, conforme a datos arrojados por la Encuesta Telefónica de Ocupación y Empleo (ETOE) del INEGI (con datos actualizados en

⁹⁴ Novena Época, Tesis 2a./J. 176/2007, Tomo XXVI, septiembre de 2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

junio de 2020), 23.8% de la población ocupada (económicamente activa) recibe como ingreso un salario mínimo (\$123.22 diario en 2020) que se traduce en un salario mensual de apenas \$3, 696.6 para subrogar las necesidades básicas de los miembros de la familia (llegando a ser de hasta 4 personas) en donde “el costo de la canasta alimentaria por persona es de 1,615 pesos mensuales, según el Coneval, sin contar servicios o gastos escolares y de traslados.”⁹⁵

Así pues, un porcentaje considerable de hogares en México perciben diariamente un ingreso insuficiente para la plena satisfacción de las necesidades de sus integrantes dado que, si apenas pueden adquirir los alimentos básicos para su subsistir, el adquirir productos de higiene menstrual se vuelve impensable cuando el gasto por toallas sanitarias va desde los \$49.40 hasta los \$65.30 por mes en una sola mujer o persona menstruante integrante de la familia pero que en muchos hogares este gasto se eleva, por ejemplo, si tanto la madre y sus dos hijas se encuentran menstruando cada mes, este gasto sería de aproximadamente 148.20 a 195.90 pesos mensuales.

Ahora bien, dentro de un hogar cuyo único ingreso mensual es de los más bajos en el país puede darse que las personas menstruantes dentro de la familia se vean obligadas a no adquirir los productos de higiene menstrual para contener su sangrado, optando por usar otro tipos de materiales como telas o trapos ocasionando un grave riesgo a su salud, y en donde encontramos que este mismo escenario se repite en todos aquellos hogares en donde su ingreso es menor al salario mínimo diario o que viven en condiciones de pobreza extrema.

Por lo anteriormente presentado, resulta perjudicial la aplicación del IVA en su tasa del 16% en productos de higiene menstrual cuando estos se han posicionado como bienes de primera necesidad para todas las mujeres y personas menstruantes puesto que estos productos son imprescindibles para una adecuada gestión de la

⁹⁵ Animal Político. “El 60.9% de la población en México gana menos de 8 mil pesos al mes: Inegi”, 2020. [Fecha de consulta: 04 de junio 2020] Disponible en: <https://www.animalpolitico.com/2020/08/inegi-etoe-poblacion-ocupada-salario-minimo/>

sangre menstrual siendo este un proceso fisiológico que no se puede controlar, así como no se puede decidir si ocurre o no.

De ahí que estos bienes sean de carácter básico y por tanto el que se les aplique un impuesto como el IVA en tasa del 16% haciendo que el precio de estos aumente hasta aproximadamente 4 pesos en las toallas sanitarias femeninas, se traduce en un detrimento en la economía de aquellas personas menstruantes que cuentan con un ingreso igual o menor al salario mínimo diario además de atentar contra el derecho a la salud, acceso a la educación, al trabajo, al libre desarrollo de la personalidad aunado a que es un impuesto que viola el derecho a la igualdad pues el mismo solo es pagado por el consumidor final siendo todas aquellas mujeres menstruantes.

Una vez revisado todo lo relativo tanto a lo fiscal como al proceso menstrual que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, pasamos al desarrollo de la investigación fundamental, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación y el cual será presentado en el siguiente capítulo denominado “inconstitucionalidad del IVA en productos de higiene menstrual.”

CAPITULO IV. INCONSTITUCIONALIDAD DEL IVA EN PRODUCTOS DE HIGIENE MENSTRUAL.

Continuando con el desarrollo de la presente investigación y, una vez analizado todo lo referente tanto a la normatividad y doctrina de la ciencia de lo fiscal así como la relación que existe entre esta y la aplicación del IVA en insumos de higiene menstrual, se procederá a presentar un análisis respecto a la inconstitucionalidad del impuesto IVA en los mencionados productos necesarios para la gestión menstrual, de la siguiente manera:

4.1 Generalidades respecto al test de igualdad y de proporcionalidad constitucional.

Antes de realizar el respectivo test de igualdad y de proporcionalidad que habrá de analizar la inconstitucionalidad de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en productos de higiene menstrual, es necesario presentar ciertas generalidades al respecto denominados exámenes de constitucionalidad que nos ayudarán a comprender mejor su naturaleza así como la terminología inherente a estos, por lo que tenemos lo siguiente:

4.1.1 El principio de igualdad, la no discriminación y las categorías sospechosas.

Como se mencionó en apartados anteriores dentro del presente trabajo, el término principio comprende valores intrínsecos de naturaleza racional y perdurables en el tiempo establecidos por el raciocinio del hombre, que habrán de coadyubar frente a los conflictos que pudieran suscitarse entre derechos además de tener funciones específicas tales como ayudar a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico,

limitar a las autoridades en el ejercicio de sus potestades y atribuciones así como garantizar a los particulares el pleno ejercicio de sus derechos otorgando certeza jurídica, siendo estos principios reconocidos por el legislador y por tanto con reconocimiento jurídico.

Así pues, la igualdad ante la ley se configura como un principio rector aceptado en varias normatividades del mundo, y en lo referente a nuestro sistema jurídico, este se encuentra consagrado tanto en la Convención Americana de Derechos Humanos y en nuestra propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, no existe como tal una definición normativa de igualdad aunque la jurisprudencia y la doctrina si han establecido su interpretación y alcance y, al ser fuentes del derecho, resultan aplicables jurídicamente.

Ahora bien, la igualdad exige que tanto las autoridades de los gobiernos como los particulares, lleven a cabo acciones en donde se elimine todo trato diferenciado entre personas o grupos de personas siempre que dicho trato no sea razonable, es decir, se rechaza cualquier “distinción arbitraria, entendiendo por tal a aquella en la que el criterio utilizado para justificar ese trato no guarda una relación de funcionalidad con el fin buscado por la regulación.”⁹⁶ Así, el principio de igualdad deriva de “una realidad que no es igual, y opera oponiendo un tratamiento igualitario a las personas que se encuentren en iguales circunstancias o, lo que es lo mismo, implica una prohibición general de trato desigual entre sujetos que se encuentren en situaciones iguales.”⁹⁷ Así pues, el principio de igualdad se presenta en un ámbito positivo al ser una concepción de que la ley debe dar un tratamiento igual entre sujetos considerados iguales o que se encuentren en situaciones equivalentes con independencia de sus características, y un ámbito negativo en donde se da la

⁹⁶ Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Discriminación: piezas para armar”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2021, p. 88.

⁹⁷ CERDA Martínez-Pujalte, Carmen María. “Los principios constitucionales de igual trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación”, Alemania, p.195. Disponible en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23276.pdf>

prohibición de trato diferente entre sujetos que se encuentren en situaciones iguales o comparables.

Cabe mencionar que el principio de igualdad en su acepción de no-subordinación deriva de diversas resoluciones hechas por jueces de la Corte Suprema de los Estados Unidos, y en donde “la igualdad ante la ley que la entiende desde la óptica de la no-subordinación y que tiene por objeto impedir colocar o perpetuar una situación de desventaja de personas que, por su pertenencia a determinados grupos, den lugar a la cristalización o conformación de “castas” o “parias” sociales.”⁹⁸

Es así que el principio de igualdad esta intimamente ligado con la prohibición a la no discriminación, entendiéndose como discriminación lo establecido por el Comité de Derechos Humanos en su observación General Número 18:

“toda distinción, exclusión, restricción o preferencia que se basen en determinados motivos, como la raza, el color, el sexo, el idioma, la religión, la opinión política o de otra índole, el origen nacional o social, la posición económica, el nacimiento o cualquier otra condición social, y que tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y libertades fundamentales de todas las personas.”⁹⁹

De igual manera, el artículo 1 párrafo quinto Constitucional establece, como parte del principio de igualdad, la prohibición de discriminación en el sentido de que no se debe actuar de manera que se excluya a una persona o grupos de personas por ciertas características al momento de aplicar el principio de igualdad, por lo que se busca disminuir el riesgo por parte, tanto por la normatividad como por el actuar de

⁹⁸ Op.cit., p. 89.

⁹⁹ JESÚS Pérez, Edward. “La igualdad y no discriminación en el derecho interamericano de los derechos humanos”, Primera Edición, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2016, p. 32.

las autoridades, de una distinción de personas sobre la base de criterios ajenos a los estrictamente funcionales o razonables, protegiendo así los derechos humanos de todas las personas de ser tratados de manera arbitraria o distintiva injustificadamente al establecer lo siguiente:

“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”¹⁰⁰

Estas características no razonables por las cuales puede excluirse a una persona que, cabe mencionar, son características inmutables y arbitrarias de las cuales los sujetos no pueden cambiar ni pueden decidir sobre ellas, se les denomina “categorías sospechosas” ya que las mismas han sido aplicadas a grupos históricamente discriminados denominados minorías insulares (menores de edad, extranjeros, reos; aquellos que no pueden protegerse por medios políticos, pero si medios judiciales). Al respecto, debemos aclarar que nuestra Constitución no prohíbe el uso de categorías sospechosas dentro de la normatividad, sino que prohíbe el uso no justificado de un tratamiento normativo diferente en virtud de tales diferenciaciones lo cual va en contra de la propia Carta Magna y sólo serán constitucionales aquellas diferenciaciones que tengan una justificación muy robusta, tal como lo establece la siguiente jurisprudencia:

“El principio de igualdad y no discriminación permea todo el ordenamiento jurídico. Cualquier tratamiento que resulte discriminatorio respecto del ejercicio de cualquiera de los derechos reconocidos en la Constitución es, per se, incompatible con ésta. Es contraria toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con algún privilegio, o que, inversamente, por considerarlo inferior, sea tratado con hostilidad o de cualquier forma se le discrimine

¹⁰⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación. Sin embargo, es importante recordar que no toda diferencia en el trato hacia una persona o grupo de personas es discriminatoria, siendo jurídicamente diferentes la distinción y la discriminación, ya que la primera constituye una diferencia razonable y objetiva, mientras que la segunda constituye una diferencia arbitraria que redundaría en detrimento de los derechos humanos...”¹⁰¹

Ahora bien, una norma o medida legislativa que hace uso de una categoría sospechosa para hacer distinción entre grupos de personas puede expresar tal situación ya sea de manera textual dentro del mismo texto de la norma, en el diseño de la misma (aunque la ley o medida no lo contenga expresamente se da a entender) y en su aplicación dándose en la manera sistemática en que se ha venido aplicando dicha norma o medida. De tal forma que para combatir el uso injustificado de una categoría sospechosa por parte de una ley y como medida de análisis constitucional, se hace uso de una herramienta denominada test de igualdad, el cual será presentado a continuación.

4.1.2 Test de igualdad y sus tipos de escrutinio.

Es un procedimiento argumentativo mediante el cual se efectúa un análisis de orden procedimental que permite al juzgador afirmar si, respecto de una norma sometida a control o una situación a la que se imputa irrazonable desigualdad, hay trato igualitario o trato desigual. Así, cuando “la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) enfrenta un caso de discriminación, usualmente estudia si la distinción impugnada cumple con una serie de pasos o gradas con distintos requisitos, a fin de determinar si es constitucional”¹⁰²; si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia es la institución facultada para realizar y resolver este análisis de razonabilidad o igualdad, los gobernados pueden presentar su propio análisis en las acciones que presenten ante las autoridades jurisdiccionales cuando estimen que

¹⁰¹Décima Época, Tesis P./J. 9/2016 (10a.), Libro 34 Tomo I, septiembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹⁰² Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Discriminación: piezas para armar”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2021, p. 143.

una norma o medida hace una distinción entre grupos de personas (categorías sospechosas) sin que esté plenamente justificada tal distinción dándose así una vulneración a sus derechos humanos.

Ahora bien, el test de igualdad puede realizarse bajo distintas ópticas dependiendo las particularidades del caso concreto, tal como se realiza en los tribunales de los Estados Unidos (así como por la Corte Interamericana de Derechos Humanos que recoge métodos utilizados en Estados Unidos y Europa) en donde tradicionalmente existen tres niveles de escrutinio: análisis de racionalidad, escrutinio intermedio y escrutinio estricto, y los cuales fueron adoptados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que, a pesar de no estar contenidos expresamente en la normatividad, la jurisprudencia ha establecido las bases para esclarecer cuando debe operar uno u otro tipo de escrutinio.

Así pues, tratándose de una violación al principio de igualdad y cuando se haga uso de alguna de las categorías sospechosas contenidas en el artículo 1 quinto párrafo Constitucional, “el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad...”¹⁰³ De tal manera que para realizar el test de igualdad bajo un escrutinio estricto es necesario seguir una metodología que contempla que para que una norma o medida sea constitucionalmente válida debe superar ciertos niveles o gradas:

- Primera grada: La medida aplicada basada en una categoría sospechosa debe perseguir una finalidad constitucionalmente imperiosa, es decir, debe perseguir una finalidad constitucionalmente importante, debe proteger un mandato constitucional y debe desprenderse de un mandato constitucional.
- Segunda grada: La medida aplicada basada en una categoría sospechosa debe estar estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa, en otras palabras, la medida debe estar encaminada a la

¹⁰³ Décima Época, Tesis 1a./J. 66/2015 (10a.), Libro 23 Tomo II, octubre de 2015, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

consecución de la finalidad que se persigue, pudiendo observarse de dos formas: La medida no debe ser suprainclusiva ni infrainclusiva además de que no deben de existir otras medidas menos gravosas que pudieron haberse aplicado.

Respecto al escrutinio ordinario dentro del test de igualdad, este se aplica cuando la medida o acto de autoridad hace una distinción entre personas o grupos de personas pero que no está basada en ninguna categoría sospechosa (de las contenidas en el artículo primero párrafo quinto Constitucional) pero aun así se atenta contra el derecho de igualdad, y por tanto tal medida no se entiende inmediatamente inconstitucional como en el caso del escrutinio estricto al darse la aplicación de alguna categoría sospechosa. En este caso, cuando se realiza el test de igualdad bajo un escrutinio ordinario, las gradas del test han de ser opuestas al del escrutinio estricto ya que:

- Primera grada: La medida o acto de autoridad debe tener una finalidad admisible, es decir, debe perseguir una finalidad que, aunque no sea estrictamente Constitucional, no está prohibida en el texto de la Carta Magna.
- Segunda grada: La medida debe estar potencialmente conectada o razonablemente vinculada con el objetivo que se persigue, esto puede entenderse en el sentido de que cualquier acto de autoridad que se lleve a cabo en cualquier grado y hasta de forma hipotética siempre que permita llevar a la realización de la finalidad que se persigue (pudiendo tener una aplicación suprainclusiva o infrainclusiva), es admisible y no será considerado inconstitucional aunque esto conlleve vulnerar el principio de igualdad.

Este tipo de escrutinio es usado por los juzgadores tratándose de casos de índole fiscal, puesto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que llevar a cabo un escrutinio estricto llevaría a una invasión de competencias del Poder Legislativo el cual, recordemos, es el órgano facultado para el establecimiento de las contribuciones o impuestos que habrán de cumplir los gobernados; esto conforme a la siguiente jurisprudencia:

“la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias...”¹⁰⁴

Por lo que podemos afirmar que el test de igualdad elaborado bajo un escrutinio estricto será consecuencia de un auto de autoridad en donde se haga una distinción injustificada del tipo categoría sospechosa entre personas o grupos de personas, por lo que, si al realizar el procedimiento no se superan las etapas o gradas del mismo, este acto será declarado inconstitucional. En cambio, si se lleva a cabo un test de igualdad derivado de una distinción no razonable entre personas o grupos de personas pero que tal diferenciación no deriva de alguna categoría sospechosa, se hará el examen de igualdad bajo el escrutinio ordinario, el cual tiene la característica de no ser tan riguroso como el estricto y que, si no se superan las gradas del procedimiento, la medida o acto de autoridad violatorio no es declarado inconstitucional.

4.1.3 Test de proporcionalidad, sus gradas y tipos de escrutinio.

Siguiendo con el presente capítulo, el test de proporcionalidad también busca realizar un análisis de constitucionalidad de las actuaciones o medidas dictadas por

¹⁰⁴ Novena Época, Tesis 1a./J. 84/2006, Tomo XXIV, noviembre de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

las autoridades, por lo que podemos decir que se trata de un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado tanto en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que se trata de un instrumento metodológico y procedimental interpretativo cuya finalidad es resolver conflictos que se susciten entre principios normativos cuando se suscite una restricción a un derecho fundamental para así determinar si es, o no, constitucionalmente admisible. Así, mientras el test de igualdad es usado para análisis cuando existe violación al principio de igualdad, el test de proporcionalidad hace un análisis de las violaciones a diversos principios contenidos en el texto Constitucional y no solo al principio de igualdad, tal como se observa en la siguiente jurisprudencia:

“el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del derecho de igualdad. Así, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos...”¹⁰⁵

Tal como el test de igualdad, el de proporcionalidad comprende una metodología en forma de etapas o gradas que deben ser “superadas” para considerar que el acto de autoridad es constitucional, sin embargo, previo a la realización del mencionado test, es necesario demostrar argumentativamente que efectivamente existe una colisión de principios normativos, es decir, que efectivamente se restringe o incide en un derecho fundamental por la violación de un principio normativo constitucional.

Así, el test de proporcionalidad se compone de cuatro gradas o etapas:

¹⁰⁵ Décima Época, Tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.), Tomo XXV, octubre de 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

- Primera grada: La medida o acto de autoridad debe tener una legitimidad con el objetivo perseguido, es decir, la finalidad perseguida por la medida que restringe derechos debe ser constitucionalmente admisible y estar sustentada en razones constitucionalmente válidas.
- Segunda grada: La medida legislativa o acto de autoridad debe ser idóneo, y con un fin legítimo y constitucionalmente válido, además de que debe ser objetivamente adecuada para alcanzar ese fin. Lo anterior entraña que el fin sea una consecuencia necesaria o natural de la medida legislativa.
- Tercera grada: La medida legislativa restrictiva debe ser estrictamente indispensable para satisfacer los fines impuestos, lo cual sólo se logra cuando la medida es la menos gravosa para el derecho afectado y cuando no existen otras opciones menos agresivas para satisfacer el fin perseguido.
- Cuarta grada: Debe existir proporcionalidad entre las desventajas causadas por la medida y los beneficios de los objetivos buscados. La proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, se relaciona con la valoración que se hace entre el derecho fundamental afectado y el fin legislativo que provoca la afectación, para decidir si el beneficio obtenido por el fin legislativo justifica la intensidad en la afectación del derecho fundamental.

Tales gradas o niveles del test de proporcionalidad se encuentran establecidas por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis “Test de proporcionalidad. Metodología para analizar medidas legislativas que intervengan con un derecho fundamental”, la cual menciona lo siguiente:

“El examen de la constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas. En una primera etapa, debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión. En otros términos, debe establecerse si la medida legislativa impugnada efectivamente limita al derecho fundamental. De esta manera, en esta primera fase corresponde precisar cuáles son las conductas cubiertas prima facie o inicialmente

por el derecho. Una vez hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre dicha conducta; esto es, si incide en el ámbito de protección prima facie del derecho aludido...”¹⁰⁶

En materia fiscal, el test de proporcionalidad, al igual que el test de igualdad, es del tipo flexible o laxo ya que “ el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida...”¹⁰⁷

Por todo lo planteado anteriormente, se puede concluir que tanto el test de igualdad como el de proporcionalidad son herramientas metodológicas argumentativas cuando por actos de autoridad o medidas legislativas se da el atropello del principio a la igualdad, la prohibición a la no discriminación y todo aquel principio normativo contenido en la Constitución que da como consecuencia la violación a los derechos humanos de los gobernados.

Como parte final del presente trabajo, se procederá a realizar la propuesta de investigación por lo que se desarrollaran los respectivos test de igualdad y de proporcionalidad para así poder establecer la inconstitucionalidad de la aplicación del IVA en tasa general 16% en productos de higiene menstrual.

4.2 Test de igualdad respecto al IVA en productos de higiene menstrual.

¹⁰⁶ Décima Época, Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹⁰⁷ Décima Época, Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Libro 51 Tomo I, febrero de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

ÚNICO.- La aplicación del artículo 1 de la Ley del IVA en productos de higiene menstrual tales como toallas femeninas sanitarias, tampones, copas menstruales, y toallas reutilizables, es inconstitucional al transgredir el derecho fundamental de igualdad y a la no discriminación de las mujeres menstruantes al hacer uso de una distinción como el sexo, el género y la condición de salud para su aplicación, además de que dicha norma no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que se persigue.

El derecho humano a la igualdad y no discriminación se encuentra reconocido en el artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), que a la letra establece lo siguiente:

“Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”¹⁰⁸

Por su parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce este derecho de igualdad y no discriminación en el artículo 1 párrafo quinto, estableciendo lo siguiente:

“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”¹⁰⁹

¹⁰⁸ Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969.

¹⁰⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

Así, el principio de igualdad (derecho humano a la igualdad) , de conformidad con lo establecido en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 126/2017 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en “una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de la igualdad ante la ley, como uniformidad en la aplicación de la norma jurídica por parte de todas las autoridades, e igualdad en la norma jurídica, que va dirigida a la autoridad materialmente legislativa y que consiste en el control del contenido de las normas a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional...”¹¹⁰

En ese sentido, el derecho fundamental de igualdad constituye “un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales ...”¹¹¹

Además, el derecho y principio a la no discriminación consiste en evitar, de acuerdo al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con algún privilegio, o que, inversamente, por considerarlo inferior, sea tratado con hostilidad o de cualquier forma se le discrimine del goce de derechos...”¹¹²

Así pues, el principio de igualdad y no discriminación se configura como un derecho humano inherente a toda persona el cual debe ser respetado y resguardado por todas las autoridades del Estado, por lo que cualquier acto o medida de autoridad que haga una distinción o trato arbitrario y no razonable que vulnere los derechos

¹¹⁰Décima Época, Tesis 1a./J. 126/2017 (10a.), Libro 49 Tomo I, diciembre de 2017, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹¹¹Novena Época, Tesis 1a./J. 55/2006, Tomo XXIV, septiembre de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹¹²Décima Época, Tesis P./J. 9/2016 (10a.), Libro 34 Tomo I, septiembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

humanos de un grupo de personas, serán considerados contrarios a la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al estar reconocidos y protegidos por la misma, además de ir en contra de los tratados internacionales sobre derechos humanos de los que el Estado Mexicano sea parte.

Al efecto, el test de igualdad es considerado una herramienta argumentativa que examina la constitucionalidad de un acto de autoridad (pudiéndose ser una medida legislativa) cuyo objetivo es verificar si algún derecho humano reconocido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte ha sido transgredido. En ese sentido, cuando se alega que el principio de igualdad y no discriminación ha sido violentado consecuencia de un acto de autoridad que hace uso de una categoría sospechosa, se debe hacer un examen de constitucionalidad del tipo estricto, es decir, cuando una norma, acto o medida de autoridad hace una distinción bajo un factor prohibido de discriminación de los enunciados en el artículo 1 quinto párrafo Constitucional (origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas), corresponde realizar un escrutinio estricto.

A su vez, la Primera Sala del Máximo Tribunal, reconoce las categorías sospechosas contenidas en el artículo 1.1. enunciadas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social) al establecer lo siguiente:

“...la prohibición de discriminación contenida en el artículo 1o., numeral 1, de la Convención en comento, respecto de los derechos contenidos en ésta, se extiende al derecho interno de los Estados parte, de manera que éstos tienen la obligación de no introducir o eliminar de su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias, combatir las prácticas de este carácter y establecer normas y otras

medidas que reconozcan y aseguren la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas.”¹¹³

De igual manera, resulta aplicable lo contenido en el artículo 1 de la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, en donde se establecen las implicaciones de la discriminación contra la mujer, siendo esta cualquier “distinción , exclusión o restricción basada en el sexo que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio por la mujer, independientemente de su estado civil, sobre la base de la igualdad del hombre y la mujer, de los derechos humanos y las libertades fundamentales en las esferas política, económica, social, cultural y civil o en cualquier otra esfera.”¹¹⁴

Ahora bien, conforme a la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2016 (10a.) del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que una medida legislativa o acto violatorio del principio de igualdad y no discriminación que realiza una distinción basada en una categoría sospechosa superé el análisis de igualdad bajo un escrutinio estricto y no sea considerado inconstitucional, requiere: que la distinción basada en alguna categoría sospechosa cumpla con una finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional, que la medida o acto esté estrechamente vinculada con una finalidad constitucionalmente imperiosa y que la medida o acto debe ser lo menos restrictiva posible para conseguir efectivamente la finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional.

Sin embargo, antes de realizar el examen de igualdad cuando se alega alguna discriminación en contra de una persona o grupo de personas, se deberá proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar que efectivamente hay una distinción no razonable. Al efecto, la tesis de jurisprudencia 1a./J. 44/2018 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN ha establecido lo siguiente:

¹¹³ Décima Época, Tesis 1a./J. 49/2016 (10a.), Libro 35 Tomo I, octubre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹¹⁴ Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, Asamblea General de las Naciones Unidas, 18 de diciembre 1979.

“cuando una persona alega discriminación en su contra debe proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar en primer lugar, un trato diferenciado, con lo que se busca evitar la existencia de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación: i) una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o, ii) efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares. Así, los casos de discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado exigen un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado...”¹¹⁵

Así, una vez establecido un marco de comparación, la primera grada del test de igualdad a realizar consiste en que debe examinarse si la distinción basada en una categoría sospechosa cumple con una finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional, es decir, la norma debe perseguir un objetivo constitucionalmente importante y no simplemente una finalidad constitucionalmente admisible. Al respecto, la Primera Sala de la SCJN ha establecido que el primer nivel a superar dentro del test de igualdad refiere a que el acto o norma reclamada debe perseguir “una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas.”¹¹⁶

La segunda grada del test de igualdad, como refiere la tesis P./J. 10/2016 (10a.) del Pleno del Alto Tribunal, consiste en examinar si la norma, acto o medida realmente

¹¹⁵ Décima Época, Tesis 1a./J. 44/2018 (10a.), Libro 56 Tomo I, julio de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹¹⁶ Novena Época, Tesis 1a./J. 55/2006, Tomo XXIV, septiembre de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

está “conectada con la consecución de los objetivos constitucionales antes señalados; es decir, la medida debe estar totalmente encaminada a la consecución de la finalidad, sin que se considere suficiente que esté potencialmente conectada con tales objetivos.”¹¹⁷ Así pues, la antes referida tesis jurisprudencial 1a./J. 55/2006, refiere que en la segunda grada del examen de igualdad se debe analizar si “la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.”¹¹⁸

Respecto a esta segunda grada del test de igualdad, también debe analizarse que el acto de autoridad o la medida legislativa de la cual se analiza su constitucionalidad debe ser la medida menos restrictiva posible para así conseguir efectivamente su finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional, es decir, debe existir una proporcionalidad entre el fin constitucional que se persigue y la manera en que esta será conseguida ya que, de acuerdo a la tesis 1a./J. 55/2006, el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional además de que esta misma jurisprudencia señala que “la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.”¹¹⁹

Así pues, se afirma que la norma que se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, constituye una medida legislativa que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que persigue y, consecuentemente, resulta inconstitucional. Esto es así ya que, aún cuando dicha medida persigue una finalidad constitucionalmente válida, resulta suprainclusiva en sentido estricto, lo cual se expondrá de manera detallada en los párrafos siguientes, empleando la metodología de análisis antes expuesta.

¹¹⁷Décima Época, Tesis P./J. 10/2016 (10a.), Libro 34 Tomo I, septiembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹¹⁸ Op. cit

¹¹⁹ Ídem.

I.- El test de igualdad respecto de la norma reclamada en cuestión debe analizarse bajo un escrutinio estricto.

Antes de analizar si la norma en cuestión supera las gradas del test de igualdad, se debe determinar el tipo de escrutinio que habrá de utilizarse, ya sea escrutinio estricto u ordinario (también llamado laxo o relajado) lo cual dependerá si la norma en cuestión hace uso de las denominadas categorías sospechosas prohibidas a nivel constitucional y convencional. De igual forma, en el caso que no ocupa, a la par resulta necesario establecer si la norma en cuestión es discriminatoria de manera directa o indirecta.

En el **primer punto** que nos ocupa, al momento que una norma hace alguna distinción basada en una categoría sospechosa la misma debe analizarse haciendo uso del test de igualdad bajo la óptica de un escrutinio estricto, como bien señala la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sostener que “el juzgador debe realizar un escrutinio estricto de la medida para examinar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad, puesto que estas distinciones están afectadas de una presunción de inconstitucionalidad...”¹²⁰

Ahora bien, como **segundo punto**, resulta necesario mencionar que el principio de igualdad y no discriminación se manifiesta tanto en una discriminación directa como indirecta, sobre esta última, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 100/2017 (10a.), lo siguiente:

“Del derecho a la igualdad previsto en el artículo 1o. de la Constitución Federal y en diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos ratificados por el Estado Mexicano, se desprende que la discriminación puede generarse no sólo por tratar a personas iguales de forma distinta, o por ofrecer igual tratamiento

¹²⁰ Décima Época, Tesis 1a./J. 66/2015 (10a.), Libro 23 Tomo II, octubre de 2015, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

a quienes están en situaciones diferentes; sino que también puede ocurrir indirectamente cuando una disposición, criterio o práctica aparentemente neutral ubica a un grupo social específico en clara desventaja frente al resto...”¹²¹

A su vez, esta misma tesis jurisprudencial anteriormente invocada contempla tres elementos presentes en casos de discriminación indirecta, indicando lo siguiente: debe tratarse de una norma, criterio o práctica aparentemente neutral, debe afectar negativamente y de forma desproporcionada a un grupo social y debe existir una comparación con otros que se ubiquen en una situación análoga o notablemente similar.

De igual manera, la tesis 1a. CXXI/2018 (10a.) de la Primera Sala del Alto Tribunal, establece que la discriminación indirecta ocurre cuando una norma, aparentemente neutra, al ser aplicada genera un impacto desproporcionado en personas o grupos en situación de desventaja histórica, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. De tal forma, es necesario determinar si dicha medida legislativa crea un menoscabo o anulación del reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos o libertades fundamentales de un grupo, por lo que deben presentarse: “factores contextuales o estructurales en el análisis de la discriminación, ubicándose entre estos factores las relaciones de subordinación en torno al género, la identidad sexo-genérica, la orientación sexual, la clase o la pertenencia étnica; las prácticas sociales y culturales que asignan distinto valor a ciertas actividades en tanto son realizadas por grupos históricamente desaventajados, y las condiciones socioeconómicas...”¹²²

De esta forma, existen actos discriminatorios directos cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no

¹²¹ Décima Época, Tesis 1a./J. 100/2017 (10a.), Libro 48 Tomo I, noviembre de 2017, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹²² Décima Época, Tesis 1a. CXXI/2018 (10a.), Libro 58 Tomo I, septiembre de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

justificado constitucionalmente (categorías sospechosas); mientras que se dan actos discriminatorios indirectos si derivado de la aplicación de una norma aparentemente neutra (o el contenido de esta) trae consigo un efecto o resultado que conlleve a una diferenciación o exclusión causando un menoscabo en los derechos humanos de dichas personas.

En el caso que nos ocupa, el artículo 1 de la Ley del IVA se configura como una norma cuyos efectos impactan como una medida legislativa discriminatoria de forma indirecta afectando el goce y ejercicio de los derechos de un cierto grupo, en donde para analizar que efectivamente se configura como tal se deben dar ciertos elementos, tales como que dicha norma debe ser aparentemente neutral, que la misma debe afectar negativamente de forma desproporcionada a un grupo social además de que debe aportar un parámetro de comparación con otros que se ubiquen en una situación análoga o notablemente similar.

En cuanto a los elementos que deben cumplirse en casos en donde se alegue discriminación indirecta, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es una medida legislativa que deriva de una norma neutral, es decir, es una norma general, abstracta e impersonal cuya redacción es imparcial al no establecer medidas en favor o en contra de ciertos grupos sociales, por lo que se cumple con el **primer elemento** de discriminación indirecta.

El **segundo elemento** respecto de actos o medidas discriminatorias indirectas, la norma que se alega discriminatoria debe afectar de forma negativa y desproporcionada a un grupo social que, en este caso concreto, afecta a las mujeres menstruantes al ser un grupo social que históricamente ha estado en desventaja tanto por una cuestión de género y de una condición de salud derivado de una condición biológica inherente a su sexo.

Así, el artículo 1 de la Ley del IVA al establecer la tasa del 16% sobre la enajenación de bienes dentro del territorio nacional, es una norma que en apariencia es neutral

de *jure* pero que, al momento de aplicarse en la realidad fáctica, impacta adversamente sobre las mujeres menstruantes dado que este grupo adquiere productos de higiene menstrual a los cuales se les aplica y grava con la tasa del 16%, lo que implica un detrimento al principio y derecho de proporcionalidad tributaria al no tomarse en cuenta la verdadera capacidad contributiva de este grupo de contribuyentes consumidores finales (la verdadera riqueza o ingresos los sujetos que soportan la carga tributaria) de un bien del cual resulta indispensable su adquisición para atender una condición biológica inevitable que, de no atenderse con los productos adecuados (en este caso toallas sanitarias, tampones, toallas reutilizables de tela, copas menstruales y cualquier otro producto de higiene menstrual) podría causar una serie de enfermedades tales como infecciones vaginales, urinarias, etc.

Lo anteriormente expuesto, a su vez, implica una afectación al derecho a la protección de la salud consagrado en el artículo 4 parrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puesto que las mujeres menstruantes (en su calidad de contribuyentes consumidores finales) deben adquirir estos bienes para llevar una adecuada higiene menstrual y así evitar un detrimento en su salud, por lo que el hecho de que estos consumidores finales tengan que cubrir el pago de un impuesto por un bien de primera necesidad que cubre una necesidad biológica básica, y cuya adquisición no pueden decidir el si realizar o no, ni sustituirlo por otro tipo de enser pues hacerlo conlleva infecciones y enfermedades, conlleva a una clara afectación derecho a la protección de la salud. Así pues, la medida en cuestión cumple con el segundo elemento de discriminación indirecta al darse una afectación tanto al derecho de protección de la salud, la capacidad contributiva y el principio de proporcionalidad tributaria del grupo determinado de mujeres menstruantes.

Como **tercer y último elemento** respecto a los actos o medidas discriminatorias indirectas, se debe presentar un parámetro de comparación entre el grupo afectado y otros sujetos que se ubiquen en una situación análoga o notablemente similar para así evidenciar el trato diferenciado. Al respecto, se debe mencionar lo establecido

en la tesis IV.2o.A.38 K (10a.) de Tribunales Colegiados de Circuito, en donde se establece lo siguiente:

“...el análisis de los asuntos en los que exista alguna presunción sobre la existencia de cualquier tipo de discriminación contra la mujer, debe realizarse desde una perspectiva de género, que implica cuestionar la neutralidad de los actos de autoridad y las normas, a pesar de estar realizados en una actitud neutral y escritas en un lenguaje "imparcial", y determinar si el enfoque jurídico formal resulta suficiente para lograr la igualdad. Además, es necesario combinar lo anterior con la aplicación de los estándares más altos de protección de los derechos de las personas. Todo ello con el fin de respetar la dignidad humana y hacer efectivos los derechos humanos de las mujeres.”¹²³

A su vez, resulta aplicable la tesis 1a. CCCVI/2014 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se establece lo siguiente:

“al realizar el análisis en cuestión, debe verificarse que tanto el hombre como la mujer tengan las mismas oportunidades y posibilidades de obtener iguales resultados y, para ello, no siempre basta con que la ley garantice un trato idéntico, sino que, en ocasiones, deben tenerse en cuenta las diferencias biológicas que hay entre ellos y las que la cultura y la sociedad han creado para determinar si el trato que establece la ley para uno y otra es o no discriminatorio...”¹²⁴

Así, en casos en que se estima que existe una discriminación contra la mujer el parámetro de comparación siempre será con el hombre a fin de que se logre una verdadera igualdad jurídica entre ambos, tal como establece el artículo 1 y 4 Constitucional, además de lo establecido el artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y lo contenido en los numerales 6 y 7 de la Convención

¹²³ Décima Época, Tesis IV.2o.A.38 K (10a.), Libro XXVI Tomo 2, noviembre de 2013, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹²⁴ Décima Época, Tesis 1a. CCCVI/2014 (10a.), Libro 10 Tomo I, septiembre de 2014, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, de la cual el Estado Mexicano es parte y en donde se comprometió a establecer condiciones de igualdad entre hombres y mujeres frente a la ley además de establecer la protección jurídica de los derechos de la mujer sobre una base de igualdad con los del hombre así como garantizarlos.

De esta forma, el derecho humano de la mujer a una vida libre de violencia y discriminación es interdependiente del derecho a la igualdad puesto que funge como presupuesto básico para el goce y ejercicio de otros derechos, dado que los derechos humanos de género giran en torno a los principios de igualdad y no discriminación por condiciones de sexo.

Al efecto, el artículo 1 de la Ley del IVA que grava a tasa general los productos de higiene menstrual que son adquiridos por las mujeres menstruantes, convirtiéndose así en contribuyentes consumidores finales de tales bienes por los cuales pagan el impuesto ya contenido en el precio del producto, resulta en una discriminación indirecta por una condición biológica inherente y propio del sexo de la mujer como lo es la menstruación en donde, de no adquirir tales insumos de higiene menstrual, la mujer esta propensa a infecciones y enfermedades que perjudicarían su salud; cuestión contraria en el caso del hombre el cual no tiene que adquirir un bien específico por una condición biológica inherente a su sexo como la menstruación y los productos de higiene menstrual, ni pagar un impuesto como el IVA por adquirir esos bienes básicos para mantener una salud óptima.

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que el artículo 1 de la Ley del IVA, al establecer un impuesto cuyo efecto de aplicación se da sobre la enajenación de productos de higiene menstrual gravándolos en su tasa de 16%, es una medida legislativa discriminatoria de manera indirecta puesto que se trata de una norma neutral cuya aplicación en la realidad fáctica hace una distinción desproporcionada con base al género, al sexo y una condición de salud, produciendo así un menoscabo en el goce o ejercicio de sus derechos fundamentales.

Ahora bien, **respecto al tipo de escrutinio a usar en el test de igualdad**, cuando una medida legislativa hace uso de una distinción en cuanto al género y al sexo, se debe realizar un examen de constitucionalidad bajo un escrutinio estricto, ya que estas distinciones forman parte de las categorías sospechosas prohibidas por el artículo 1 párrafo quinto Constitucional y lo establecido en el artículo 1.1 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, por lo que resulta evidente que para la realización del análisis del artículo 1 de la Ley del IVA sobre los productos de higiene menstrual, este deba realizarse bajo un escrutinio estricto, de conformidad con lo establecido por la jurisprudencia de Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con registro P./J. 10/2016 (10a.): cuando una norma hace una distinción basada en una categoría sospechosa (un factor prohibido de discriminación) corresponde realizar un escrutinio estricto.

No pasa desapercibido lo establecido por la tesis de jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en donde se establece que en materia tributaria y fiscal el tipo de escrutinio a aplicar será ordinario, flexible o laxo conforme a lo siguiente:

“en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida...”¹²⁵

Sin embargo, el hecho de que una norma tributaria haga uso de una distinción prohibida por la propia Constitución en su artículo 1 quinto párrafo, obliga a que esta

¹²⁵ Décima Época, Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Libro 51 Tomo I, febrero de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

sea analizada bajo un escrutinio estricto y no bajo uno laxo o relajado ya que, conforme a la tesis de jurisprudencia 1a./J. 87/2015 (10a.), “la constitucionalidad de las distinciones legislativas que se apoyan en una categoría sospechosa debe analizarse a través de un escrutinio estricto, pues para estimarse constitucionales requieren de una justificación robusta que venza la presunción de inconstitucionalidad que las afecta...”¹²⁶

En definitiva, la aplicación del artículo 1 de la Ley del IVA sobre productos de higiene menstrual y que deriva en que estos estén grabados a tasa 16%, significa aplicar de manera indirecta distinciones de las enmarcadas como prohibidas a nivel constitucional y convencional como son el género, el sexo y una condición de salud que afecta y violenta los derechos de las mujeres menstruantes, por lo que se concluye que el test de igualdad que versa sobre la referida norma debe analizarse bajo un escrutinio estricto.

II.- El parámetro o término de comparación dentro del examen de igualdad versa sobre la categoría sospechosa del género y el sexo que a su vez deriva en una condición de salud.

La Primera Sala de la Suprema Corte de justicia de la Nación, ha expresa el tipo de metodología que debe usarse en el estudio de casos que involucren la posible existencia de un tratamiento normativo diferenciado, a la luz del derecho de igualdad y no discriminación, por lo que se establece que antes de realizar el análisis conforme a las gradas del test de igualdad, se debe hacer “una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado;

¹²⁶ Décima Época, Tesis 1a./J. 87/2015 (10a.), Libro 25 Tomo I, diciembre de 2015, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

y una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas...”¹²⁷

A su vez, resulta aplicable lo contenido los artículos 1 y 4 Constitucional, además de lo establecido el artículo 1.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y lo contenido en los numerales 6 y 7 de la Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, y lo contenido en la tesis IV.2o.A.38 K (10a.) de Tribunales Colegiados de Circuito bajo el título de “Perspectiva de género. El análisis de los asuntos en los que exista alguna presunción sobre la existencia de cualquier tipo de discriminación contra la mujer, debe realizarse bajo esa visión, que implica cuestionar la neutralidad de los actos de autoridad y las normas...”

Además, resulta aplicable la tesis 1a. CCCVI/2014 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se establece lo siguiente: “al realizar el análisis en cuestión, debe verificarse que tanto el hombre como la mujer tengan las mismas oportunidades y posibilidades de obtener iguales resultados y, para ello, no siempre basta con que la ley garantice un trato idéntico, sino que, en ocasiones, deben tenerse en cuenta las diferencias biológicas que hay entre ellos y las que la cultura y la sociedad han creado para determinar si el trato que establece la ley para uno y otra es o no discriminatorio...”¹²⁸

Así pues, en este caso concreto y, como quedó establecido anteriormente, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace uso de la categoría sospechosa tanto de sexo como de género derivando a su vez en una condición de salud, y cuya aplicación implica que la norma grave con la tasa del 16% los productos de higiene menstrual usados totalmente por mujeres menstruantes, lo que genera que se trate de una medida legislativa discriminatoria de forma indirecta.

¹²⁷ Décima Época, Tesis 1a./J. 44/2018 (10a.), Libro 56 Tomo I, julio de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹²⁸ Décima Época, Tesis 1a. CCCVI/2014 (10a.), Libro 10 Tomo I, septiembre de 2014, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Ahora bien, el parámetro de comparación, como se expuso anteriormente respecto a la determinación de los elementos de la discriminación indirecta de una norma, deriva de la aplicación del artículo 1 de la Ley del IVA que versa sobre la aplicación del IVA en tasa general a productos de higiene menstrual adquiridos por mujeres menstruantes y que, al tratarse de una forma de discriminación contra la mujer, el parámetro será respecto al hombre.

Así, el pago del impuesto IVA en tasa del 16% en bienes cuya adquisición es esencial para la gestión menstrual de las mujeres en razón de su condición biológica, una condición inherente y propia al sexo de la mujer como lo es la menstruación, y dado que los hombres no se ven en la necesidad de consumir regularmente un producto análogo de primera necesidad con motivo de una condición biológica, resulta excesivo que una norma de carácter tributario imponga una contribución sobre bienes de carácter básico y necesario para sobrellevar un proceso incontrolable fisiológico como es la menstruación la cual solo afecta a un grupo de personas, las mujeres menstruantes.

Así, una vez establecido un parámetro de comparación que expone una diferenciación de trato por la norma en cuestión, se procede a realizar el análisis que componen las gradas del test de igualdad.

II.- La norma basada en una categoría sospechosa persigue un fin constitucionalmente imperioso.

La norma o medida legislativa en cuestión establece la obligación de pago del denominado Impuesto al Valor Agregado en tasa del 16%, el cual estará a cargo de las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen ciertas actividades enumeradas en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que a la letra establece:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios independientes. III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”¹²⁹

Adicionalmente, este artículo 1 en su párrafo segundo establece la mecánica de traslado del impuesto inherente a su propia naturaleza impositiva al ser un impuesto del tipo indirecto, expresando lo siguiente:

“El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley...”¹³⁰

Ahora bien, los productos de higiene menstrual al ser bienes enajenados dentro del territorio nacional encuadran en el supuesto marcado por el artículo 1 de la Ley del IVA, por lo que a su valor o precio subtotal se le agrega la tasa del 16% que, por la mecánica de este gravamen, se traslada y recae sobre el consumidor final que, en el caso de estos bienes, son adquiridos por mujeres que se encuentran menstruando.

Así pues, el IVA a tasa del 16% contenido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al ser una de las clasificaciones de contribuciones contenidos en

¹²⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, texto vigente, última reforma publicada DOF 08-12-2020.

¹³⁰ Ídem.

el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, encuentra su base constitucional en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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.”¹³¹

De tal forma que el artículo 1 de la Ley del IVA al contener las pautas generales del Impuesto al Valor Agregado, persigue un fin constitucionalmente imperioso como es la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público contenido en el artículo 31 fracción IV Constitucional, superando así la primera grada del test de igualdad, ya que los impuestos al ser un tipo de contribución se encuentran plenamente establecidos en la Carta Magna como una imposición de los mexicanos de cumplir con una obligación de pago destinado al gasto público que servirá para la plena satisfacción de las necesidades de la colectividad.

III.- La norma basada en una categoría sospechosa no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa al resultar restrictiva y suprainclusiva.

Continuando con el desarrollo del presente examen de igualdad en escrutinio estricto, el Pleno del Alto Tribunal ha establecido lo siguiente respecto a la segunda grada del test de igualdad:

“La medida legislativa debe estar directamente conectada con la consecución de los objetivos constitucionales antes señalados; es decir, la medida debe estar totalmente encaminada a la consecución de la finalidad, sin que se considere

¹³¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

suficiente que esté potencialmente conectada con tales objetivos. Por último, la distinción legislativa debe ser la medida menos restrictiva posible para conseguir efectivamente la finalidad imperiosa desde el punto de vista constitucional.”¹³²

Aunque si bien la jurisprudencia de la SCJN no aclara este último punto, de conformidad con la estructura del test de escrutinio estricto de la jurisprudencia de la Suprema Corte estadounidense, será necesario en primer lugar verificar si la medida es subinclusiva o sobreinclusiva, es decir, que contemple a sujetos que no se encuentren en las mismas circunstancias que el grupo que debe ser parte de la norma, ni que excluya o no contemple a sujetos que deben ser considerados dentro de la norma al encontrarse en las mismas circunstancias que el grupo contemplados.

En ese orden de ideas, la medida implementada por el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor y que es aplicada a los productos de higiene menstrual al gravarlos a la tasa del 16%, resulta suprainclusiva o sobreinclusiva puesto que tales bienes no deben ser objeto de dicho gravamen (ni de ningún otro) ya que suponen una forma de discriminación indirecta en contra de las mujeres menstruantes, derivado de una cuestión inherente a su sexo (y que a su vez impacta a su género) y de una situación de salud como es la menstruación (la cual solo se presenta en la mujer) dado que estos enseres de higiene menstrual son usados por las mujeres menstruantes para mantener una gestión e higiene del sangrado, lo que significa que los mismos son bienes básicos y de primera necesidad al no existir otro tipo de bienes similares que cumplan esta función.

Ahora bien, el IVA se ha manejado como un gravamen que sujeta al pago de un impuesto indirecto a bienes que no son indispensables para el contribuyente consumidor final (considerándose un lujo comprar dichos bienes), ya que si los adquiere es porque cuenta con la capacidad contributiva suficiente para soportar

¹³² Décima Época, Tesis P./J. 10/2016 (10a.), Libro 34 Tomo I, septiembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

tanto el precio del producto como el impuesto; cosa que no sucede con los productos de higiene menstrual puesto que, al ser productos de tipo básico para las mujeres menstruantes como se mencionó anteriormente, no deben ser considerados en la misma categoría de lujo que el resto de los bienes sujetos a este gravamen y que se enajenan dentro del territorio nacional.

Así, la medida legislativa en cuestión resulta desproporcionada ya que afecta de manera innecesaria y desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos, como son el derecho a la igualdad y no discriminación de las mujeres menstruantes además del derecho de protección de la salud, situación que de ninguna manera se encuentra constitucionalmente justificada. Esto es así ya que resulta excesivo gravar con una contribución un producto de uso indispensable para sobrellevar una condición biológica inherente al sexo femenino como es la menstruación, la cual no se puede controlar ni decidir si sangrar o no mes con mes durante un promedio de 40 años, y que dichos productos son los óptimos para asegurar que las mujeres menstruantes no contraigan infecciones ni ningún otro tipo de enfermedad a causa de una mala gestión del sangrado evitando así que se vea afectada su salud y el desarrollo de sus demás derechos como al trabajo, la educación y al desarrollo libre de la personalidad.

Conforme a lo anterior, cabe decir que el artículo 2 A de la Ley del IVA es una norma infrainclusiva o subinclusiva al no contemplar a los productos de higiene menstrual como objetos que deban gravarse a tasa 0%, aun cuando se trata de un bien que se encuentra en las mismas circunstancias que los bienes contemplados en dicho artículo, pues los productos gravados a tasa 0% son bienes que, al no cargar con impuesto alguno, garantizan el derecho fundamental en materia de alimentación y salud a favor de aquellos sujetos de ingresos limitados, cuestión que resulta análoga a los productos de higiene menstrual que garantizan el derecho de protección y acceso a la salud, como se expuso en párrafos anteriores.

Entonces, la norma reclamada no supera la presente grada del examen de igual al resultar suprainclusiva y por tanto desproporcionada y restrictiva de derechos fundamentales, lo que tiene como consecuencia que no esté estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que persigue. Basta con que la medida analizada no supere alguna grada del test para considerarla inconstitucional.

Para concluir, la norma que se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es inconstitucional porque infringe el derecho fundamental de igualdad y no discriminación de las mujeres menstruantes, ya que se trata de una medida legislativa que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que se persigue en sentido estricto.

4.3 Test de proporcionalidad respecto al IVA en productos de higiene menstrual.

ÚNICO.- La aplicación del artículo 1 de la Ley del IVA en productos de higiene menstrual tales como toallas femeninas sanitarias, tampones, copas menstruales, y toallas reutilizables, resulta inconstitucional al transgredir el principio de equidad tributaria ya que la norma resulta infrainclusiva por lo que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que se persigue.

El principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se configura a su vez en un derecho a favor de los gobernados el cual consiste, de conformidad con lo establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lo siguiente:

“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...”¹³³

Así pues, el principio de igualdad y no discriminación se configura como un derecho humano inherente a las personas y que toda autoridad del Estado debe respetar y resguardar, por lo que cualquier acto o medida de autoridad que haga una distinción o trato arbitrario y no razonable que vulnere los derechos humanos de un grupo de personas, serán considerados contrarios a la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al estar reconocidos y protegidos por la misma.

Por otra parte, el test de proporcionalidad, como bien ha señalado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis de jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.) y 2a./J. 10/2019 (10a.), es una herramienta argumentativa soportada en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que permite al órgano de control de constitucionalidad verificar si algún derecho humano reconocido por la Constitución o por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte se ha transgredido.

Al respecto, en la mencionada jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.), la Segunda Sala de la SCJN puntualizó que, para superar el análisis de proporcionalidad, se requiere

¹³³ Novena Época, Tesis P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo de 2003, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

que la medida legislativa cuestionada: “a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional...”¹³⁴

Ahora bien, la Primera Sala del Máximo Tribunal expuso que, como punto de partida para la realización del examen de proporcionalidad, “debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión.”¹³⁵ En otras palabras, antes de proceder con el análisis de proporcionalidad resulta indispensable que la medida legislativa cuestionada restrinja el ejercicio de algún derecho y, sólo si es de esta forma, debe pasarse a otro nivel de análisis.

Después de esto, la primera grada del test de proporcionalidad refiere que para ser superada, la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, además de que debe lograr en algún grado la consecución de su fin, y no debe limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión, por lo que se debe analizar cual es el fin que el legislador busca concretar con dicha norma y que, conforme a la tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.) de la Primera Sala del Alto Tribunal, “los fines que pueden fundamentar la intervención legislativa al ejercicio de los derechos fundamentales tienen muy diversa naturaleza: valores, intereses, bienes o principios que el Estado legítimamente puede perseguir...”¹³⁶

Respecto a la segunda etapa del test, consiste en analizar que la norma o medida legislativa sea idonea y que, conforme a la tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.) de la Primera Sala, “la idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que

¹³⁴ Décima Época, Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Libro 51 Tomo I, febrero de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹³⁵ Décima Época, Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹³⁶ Décima Época, Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

busca el legislador. Finalmente, vale mencionar que la idoneidad de una medida legislativa podría mostrarse a partir de conocimientos científicos o convicciones sociales generalmente aceptadas.”¹³⁷

En el caso de la tercera etapa del test de proporcionalidad, el órgano de control constitucional se debe preguntar si existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental, es decir, la necesidad de una norma radica en que no existan medidas legislativas alternativas que permitan alcanzar en igual grado la finalidad perseguida pero que, al mismo tiempo, resulten menos restrictivas del derecho fundamental afectado. Sin embargo, en la búsqueda de medios alternativos deben de considerarse únicamente aquellas que sean razonables para el legislador, por ejemplo, como señala la anteriormente mencionada tesis, “aquellas medidas que el legislador consideró adecuadas para situaciones similares, o bien las alternativas que en el derecho comparado se han diseñado para regular el mismo fenómeno...”¹³⁸

Cabe señalar que respecto del test de proporcionalidad en materia tributaria, el tipo de escrutinio constitucional a utilizar será, conforme a la antes referida jurisprudencia 2a./J. 11/2018 (10a.), “flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida...”¹³⁹

La última y cuarta grada del test, como se expone en la 1a. CCLXXII/2016 (10a.), refiere a la comparación entre el grado de intervención en el derecho fundamental

¹³⁷ Décima Época, Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹³⁸ Décima Época, Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹³⁹ Décima Época, Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Libro 51 Tomo I, febrero de 2018, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. Se trata pues de “una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados.” ¹⁴⁰Entonces, sólo cuando los primeros superen a los últimos, nos ubicaremos frente a una medida proporcional.

Así pues, se afirma que la norma que se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, constituye una medida legislativa desproporcionada y, consecuentemente, inconstitucional. Ya que, aún cuando dicha medida persigue una finalidad constitucionalmente válida y necesaria, no es idónea ni proporcional en sentido estricto. Lo cual se expondrá de manera detenida en los siguientes párrafos, empleando la metodología de análisis antes expuesta.

I.- La norma reclamada afecta la capacidad contributiva de los contribuyentes consumidores finales.

La restricción de un derecho, como se mencionó anteriormente, constituye un prerequisite para la implementación del análisis de proporcionalidad de las medidas legislativas. Esto significa que si la norma reclamada en cuestión no limita el ejercicio de algún derecho o inhibe la consecución de algún objeto social con protección constitucional, se debe concluir que ésta es constitucional y se torna innecesario continuar con el examen de proporcionalidad, pero si existe tal restricción, deben aplicarse las diferentes etapas del test.

En lo que hace al asunto que nos ocupa, la norma reclamada limita el derecho de acceso a la salud derivado de un detrimento a la capacidad contributiva del sujeto pasivo final del IVA a tasa de 16% en productos de higiene menstrual.

¹⁴⁰ Décima Época, Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

En primer lugar debe recordarse que el principio de proporcionalidad tributaria implica que los sujetos pasivos o contribuyentes tiene la obligación de contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva. Así, los principios tributarios constitucionales como la proporcionalidad tributaria se configuran a su vez como derechos inherentes a todo contribuyente, por lo que toda medida legislativa tributaria debe respetar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, estos solo pueden aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o manifestación de riqueza gravada 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.

Al efecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que:

“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. 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.”¹⁴¹

Ahora bien, la capacidad contributiva se manifiesta según el tipo de contribución de que se trate, es decir, el examen respecto a la capacidad contributiva será diferente en impuestos directos y en impuestos indirectos, esto conforme al Pleno del Alto Tribunal, que establece lo siguiente:

“en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia

¹⁴¹ Novena Época, Tesis P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo de 2003, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad...”¹⁴²

En cuanto a la capacidad contributiva en impuestos indirectos, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

“Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.”¹⁴³

Así pues, el artículo 1 de la Ley del IVA que resulta aplicable a los productos de higiene menstrual al gravarlos a la tasa general de 16%, no contempla la verdadera capacidad contributiva del contribuyente consumidor final de dicho bien. Ahora, si bien es cierto que los impuestos indirectos como el IVA gravan manifestaciones indirectas de riqueza y se considera que si el contribuyente cuenta con el patrimonio suficiente para adquirir el bien también puede soportar la carga fiscal, esto no sucede así en el caso de los productos de higiene menstrual ya que tales bienes son adquiridos por mujeres en su periodo menstrual, los cuales resultan indispensables para cubrir una necesidad biológica incontrolable como el sangrado menstrual, por lo que no cuentan con otra alternativa que adquirir tales bienes y pagar el impuesto adherido a él aún cuando no se cuente con una verdadera capacidad contributiva pero que, por ser artículos básicos para la gestión menstrual, se ven obligadas a pagar debido a la mecánica del impuesto indirecto y por su calidad de contribuyentes consumidores finales.

¹⁴² Novena Época, Tesis P./J. 2/2009, Tomo XXIX, abril de 2009, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹⁴³ Novena Época, Tesis 2a./J. 56/2006, Tomo XXIII, mayo de 2006, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

De esta manera, ya que para la aplicación del IVA en tasa del 16% no se contempló la verdadera riqueza de los sujetos que soportan la carga tributaria, el derecho a la protección de la salud consagrado en el artículo 4 parrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se ve afectado considerablemente ya que, como se expuso anteriormente, los contribuyentes consumidores finales deben adquirir estos bienes para llevar una adecuada higiene menstrual y así evitar un detrimento en su salud, por lo que el hecho de que estos consumidores finales tengan que cubrir el pago de un impuesto por un bien de carácter básico y del cual no puedan decidir el comprar o no, ni sustituirlo por otro tipo de enseres (pues hacerlo conlleva infecciones y enfermedades) resulta en la violación al derecho a la protección de la salud. Entonces, si bien la medida legislativa en análisis no suprime totalmente el derecho de protección a la salud, sí constituye una restricción al mencionado derecho.

Así, resulta lógico concluir que la norma reclamada restringe el derecho de los contribuyentes consumidores finales a la protección de la salud al no tomar en cuenta su verdadera capacidad contributiva y violar de igual forma el principio de proporcionalidad tributaria al aplicar la tasa general del IVA en productos de higiene menstrual, por lo que procede aplicar el examen de proporcionalidad.

II.- La norma reclamada sí persigue una finalidad constitucionalmente válida.

En esta primera grada del test de proporcionalidad, como se explicó anteriormente, se debe determinar si la medida combatida persigue alguna finalidad constitucionalmente legítima. Para ello, es posible considerar lo expuesto por el órgano de creación normativa en la exposición de motivos o algún otro documento preparatorio, al igual que es posible obtener tal finalidad del propio texto o, incluso, inferirla de su contenido.

En este caso en concreto, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contempla la obligación de pago del impuesto a tasa de 16% a toda persona física

y moral que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

A su vez, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su cuarta fracción, establece que son obligaciones de los mexicanos: “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.”¹⁴⁴

Así, el artículo 1 de la Ley del IVA al contener las pautas generales del Impuesto al Valor Agregado, persigue un fin constitucionalmente imperioso como es la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público contenido en el artículo 31 fracción IV Constitucional, superando así la primera grada del test de igualdad, ya que los impuestos al ser un tipo de contribución se encuentran plenamente establecidos en la Carta Magna como una obligación de los mexicanos de cumplir con una obligación de pago destinado al gasto público que servirá para la plena satisfacción de las necesidades de la colectividad.

Conforme a lo anterior, se puede percatarse que el objetivo buscado por la norma en cuestión es la recaudación de ingresos por parte de los mexicanos al cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público para la adecuada satisfacción de las necesidades de la sociedad, lo cual, sin duda, constituye una finalidad constitucionalmente válida y por ello supera la primera etapa del test de proporcionalidad.

III.- La norma reclamada es idónea.

¹⁴⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

La idoneidad de la medida legislativa, como segunda grada del test de proporcionalidad, consiste en examinar si la norma reclamada efectivamente permite lograr el objetivo perseguido; es decir, se trata de determinar si hay una relación instrumental entre el medio empleado y el fin buscado.

Para el estándar de idoneidad, no se requiere que exista una adecuación cabal entre la medida cuestionada y su propósito, sino que basta con que se de un avance, en algún grado, con dicha finalidad. Así, habrá falta de idoneidad cuando no exista ninguna relación entre la medida establecida y su finalidad, es decir, cuando sea completamente caprichosa o arbitraria.

De tal forma que sí existe idoneidad en el caso de la norma contenida en el multicitado artículo 1 de la Ley del IVA y que grava a tasa general los productos de higiene menstrual, esto es así ya que, como se expuso en el punto anterior, la norma en análisis deriva de lo contenido en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, por lo que lo obtenido por el cobro de la tasa del 16% del IVA tiene como finalidad agruparse en el Presupuesto de Ingresos de la Federación para así lograr la adecuada satisfacción de las necesidades de la sociedad.

Así pues, es posible percatarse de que el objetivo establecido por la norma reclamada en cuestión tiene relación con la finalidad constitucional que persigue, y por ello supera la segunda grada del test de proporcionalidad.

IV.- La norma reclamada no es necesaria.

La tercera etapa del test se trata de estudiar la necesidad de la medida, por lo que se debe determinar si existen medios alternativos que permitan alcanzar, al menos, en el mismo grado el objetivo buscado por la norma en cuestión, pero que restrinjan en menor medida los derechos o principios constitucionales afectados por la medida en cuestión. Al respecto, las medidas alternativas deben ser razonablemente

accesibles para el legislador, es decir, deben mantenerse en el orden de lo fáctica y jurídicamente posible.

Indudablemente existen medidas alternativas a la establecida en la norma reclamada que permiten lograr de igual forma el objetivo constitucional del IVA. Dichas medidas legislativas, no sólo se encuentran disponibles para el Legislador, sino que han sido implementadas con éxito tal como la implementación de la tasa 0% de IVA contemplada en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo objetivo es lograr que los bienes contemplados en el mencionado numeral sean más accesibles de adquirir por el grueso de la población al tener el carácter de bienes de primera necesidad, pues en realidad no se agrega ningún valor extra al precio de los bienes y deja a salvo las obligaciones de los contribuyentes frente a la autoridad fiscal.

Así, la medida contenida en el artículo 1 de la Ley del IVA y que es aplicada a los productos de higiene menstrual debe ser sustituida por la medida contenida en el artículo 2-A del mismo ordenamiento, puesto que la aplicación de la tasa de 16% a estos bienes no considera la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes consumidores finales, llendo en contra del principio de proporcionalidad tributaria y que a su vez se traduce en un detrimento en el derecho de la protección de la salud establecido a nivel constitucional ya que se establece la obligación de pago de impuesto sobre una serie de bienes que son de carácter básico como los productos de higiene menstrual.

En conclusión, la norma reclamada no es necesaria, toda vez que existen medidas legislativas alternativas a la establecida en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de aplicación a los productos de higiene menstrual, que permiten alcanzar en igual grado el objetivo buscado por el mencionado numeral y que producen una menor restricción a los derechos de los contribuyentes.

De esta forma, la norma reclamada no supera la presente grada del examen de igual al resultar no necesaria y restrictiva de derechos fundamentales, lo que tiene como consecuencia que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que persigue. Basta con que la medida analizada no supere alguna grada del test para considerarla inconstitucional, sin embargo, se continuará con el análisis de la siguiente y última grada del test con el fin de robustecer y demostrar ampliamente la inconstitucionalidad de la medida.

IV.- La norma reclamada no es proporcional en sentido estricto.

La proporcionalidad en sentido estricto de la medida legislativa constituye el último peldaño del análisis de constitucionalidad, por lo que se deberá resolver si el grado en que la norma cuestionada avanza el interés proyectado supera la intensidad de la restricción de derechos o principios constitucionales que produce, cuestión que en el caso concreto que nos ocupa no sucede ya que la medida combatida resulta desproporcionada.

La Primera Sala del Alto Tribunal ha establecido lo siguiente respecto a la cuarta grada del test de proporcionalidad:

“Esta grada del test consiste en efectuar un balance o ponderación entre dos principios que compiten en un caso concreto. Dicho análisis requiere comparar el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. En otras palabras, en esta fase del escrutinio es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados. De este modo, la medida impugnada sólo será constitucional si el nivel de realización del fin constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho

fundamental. En caso contrario, la medida será desproporcionada y, como consecuencia, inconstitucional...”¹⁴⁵

Respecto al caso que nos ocupa, resulta relevante mencionar lo establecido en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“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...”¹⁴⁶

En el presente test de proporcionalidad, la medida implementada por el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor y que es aplicada a los productos de higiene menstrual al gravarlos a la tasa del 16%, resulta desproporcionada puesto que se viola el principio de proporcionalidad tributaria al no contemplar la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes consumidores finales de dicho bien, afectando así su capacidad económica que a su vez repercute en otros derechos tales como a la protección de la salud.

Así, los productos de higiene menstrual no deben ser objeto de un gravamen como el IVA (ni de ningún otro) ya que no se contempla la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes consumidores finales del impuesto indirecto que, en este caso en concreto, se trata de mujeres menstruantes las que soportan la carga tributaria del gravamen contenido en el precio del bien en cuestión.

¹⁴⁵ Décima Época, 1a. CCLXXII/2016 (10a.), Libro 36 Tomo II, noviembre de 2016, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

¹⁴⁶ Novena Época, P./J. 10/2003, Tomo XVII, mayo de 2003, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Ahora bien, las mujeres menstruantes mes con mes durante un periodo promedio de 40 años presentan sangrado derivado de una cuestión biológica inherente a su sexo como es la menstruación, cuya única forma de contener el sangrado de manera higiénica y salubre es adquirir productos tales como las toallas sanitarias femeninas, tampones, copas menstruales y toallas de tela reutilizables lo que significa que los mismos son bienes básicos y de primera necesidad al no existir otro tipo de bienes similares que cumplan esta función.

Sin embargo, el costo de adquisición de estos productos se incrementa con la aplicación del IVA de 16%, ya que, por ejemplo, el precio de las toallas sanitarias femeninas aumenta hasta aproximadamente 4 pesos por paquete de 10 piezas (tratándose de toallas para flujo super abundante). Así, el costo promedio de paquetes de toallas sanitarias oscila entre los \$49.40 hasta los \$65.30 por mes y en donde una mujer menstruante habrá de utilizar un aproximado de 240 toallas sanitarias por año, este costo se torna excesivo considerando que una parte de ese costo se debe a la implementación de un gravamen como el IVA y que el mismo no toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva de las mujeres menstruantes (en su calidad de contribuyentes consumidores finales) considerando que muchas de estas mujeres cuentan con ingresos a la par del salario mínimo o menor a este y que deben de comprar un bien indispensable y de primera necesidad para la correcta gestión e higiene menstrual siendo que no es posible utilizar otro enseres para ello (ya que verían afectada su salud al ser susceptibles de infecciones y enfermedades) ni decidir o controlar sobre la presencia del sangrado menstrual.

Cabe recalcar, que el IVA se ha manejado como un gravamen que sujeta al pago de un impuesto indirecto a bienes que no son indispensables para el contribuyente consumidor final (considerándose un lujo comprar dichos bienes), y si los adquiere es porque cuenta con la capacidad contributiva suficiente para soportar tanto el precio del producto como el impuesto; cosa que no sucede con los productos de higiene menstrual puesto que, al ser productos de tipo básico para las mujeres menstruantes como se mencionó anteriormente, no deben ser considerados en la

categoría de lujo al igual que el resto de los bienes sujetos a esta tasa del gravamen y que se enajenan dentro del territorio nacional.

Así pues, la medida legislativa en cuestión resulta desproporcionada ya que afecta de manera innecesaria y desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos, como son el principio y derecho de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva de los contribuyentes consumidores finales, que en este caso concreto se manifiesta específicamente en un detrimento de derechos de las mujeres menstruantes, que a su vez ven afectado su derecho de protección de la salud, a la igualdad y no discriminación, situación que de ninguna manera se encuentra constitucionalmente justificada.

Esto es así, ya que resulta excesivo gravar con una contribución un producto de uso indispensable para sobrellevar una condición biológica inherente al sexo femenino como es la menstruación, la cual no se puede controlar ni decidir si se quiere sangrar o no mensualmente durante un promedio de 40 años, y que dichos productos son los óptimos para asegurar que las mujeres menstruantes no contraigan infecciones y otro tipo de enfermedades a causa de una mala gestión del sangrado, y cuya verdadera capacidad contributiva no es considerada afectando a su vez sus ingresos reales al tener que cubrir un gravamen sobre un bien de primera necesidad.

Entonces, la norma reclamada no supera la presente grada del examen de igual al resultar suprainclusiva y por tanto desproporcionada y restrictiva de derechos fundamentales, lo que tiene como consecuencia que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que persigue. Basta con que la medida analizada no supere alguna grada del test para considerarla inconstitucional.

Para concluir, la norma que se desprende del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es inconstitucional porque infringe el derecho fundamental

derivado del principio de proporcionalidad tributaria y capacidad real de contribuir, ya que se trata de una medida legislativa que no está estrechamente vinculada con la finalidad constitucionalmente imperiosa que se persigue en sentido estricto al afectar de manera arbitraria otros derechos tales como protección de la salud, a la igualdad y no discriminación de las mujeres menstruantes en su calidad de contribuyentes consumidores finales.

CONCLUSIONES

A lo largo del desarrollo de la presente investigación, se pudo observar los elementos que se desprenden de la relación existente entre el Impuesto al Valor Agregado y los productos de higiene menstrual, además de todos aquellos temas que resultan necesarios consultar para entender plenamente el impacto de este impuesto sobre la menstruación.

Un primer aspecto a resaltar es el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual, como ordenamiento supremo de la nación mexicana, establece la obligación a cargo de todos los mexicanos de 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.

Este numeral constitucional no solo establece la obligación de contribución de los mexicanos para con el Estado, sino que además entraña los llamados principios tributarios inherentes a toda contribución e impuesto y que funcionan como un límite del actuar de las autoridades frente a los ciudadanos, además de ser derechos de los contribuyentes que todo órgano del Estado debe salvaguardar.

Así pues, todo impuesto (al ser un tipo de contribución) debe estar previamente establecido en una norma jurídica aprobada a través del proceso de creación de leyes propio del Poder Legislativo, esto para crear certeza y seguridad jurídica en los ciudadanos contribuyentes. Además, la ley que contenga el impuesto debe ser abstracta e impersonal debiendo comprender a todas las personas que encajen en el supuesto normativo que contemple, sin referirse a ningún sujeto en específico.

Las contribuciones e impuestos tienen el carácter de obligatorios puesto que resulta imperativo su cumplimiento una vez que los sujetos se ubican en la hipótesis marcada por la normatividad, sin embargo, el tributo debe contemplar la capacidad contributiva del sujeto pasivo por lo que no se debe de afectar al ciudadano en su derecho de propiedad y mínimo vital si realmente existe un equilibrio entre la obligación de pago y los ingresos reales del contribuyente. Así, a medida que

aumente la riqueza del sujeto contribuyente también aumenta el monto de contribución que le corresponde pagar, pues han de pagar más impuesto aquellos que tengan mayores ingresos, por lo que las normas jurídicas han de deben asegurar el derecho de dar un trato igual a los iguales.

De igual forma, los ingresos obtenidos por el cobro de las contribuciones e impuestos, debe estar destinado al gasto público, es decir, todo lo recaudado a través del pago de impuestos por parte de los contribuyentes debe ser destinado a favor de la satisfacción de necesidades colectivas o de la sociedad y no para cubrir intereses particulares, pues ese es el fin primordial de toda contribución.

Uno de los impuestos más importantes en nuestro país (al ser el segundo que más ingresos recauda a nivel federal) es el Impuesto al Valor Agregado, el cual es un impuesto de tipo federal, real e indirecto que es trasladado hasta llegar al consumidor final de bienes y servicios (se causa en todas las etapas económicas del producto) conforme a su ley especial, por lo que a su vez es un impuesto al consumo.

Como antecedente directo de este impuesto tenemos a la alcabala, el cual fue un impuesto establecido por la Real Hacienda del Reino de España y que tuvo vigencia en la época del Virreinato, el cual consistía en grabar la venta de bienes tanto muebles e inmuebles que grababa toda transacción mercantil (incluyendo el trueque) de bienes hasta un consumidor final. Sin embargo, el antecedente moderno del IVA se dio en Francia en 1917 en donde se estableció el llamado “impuesto proporcional” el cual recaía sobre los pagos gravándose así las ventas al menudeo. No fue hasta 1952 que el francés Maurice Lauré sugirió en su libro “Impuesto al Valor Agregado” sustituir todo impuesto anterior que grabara las transacciones mercantiles, para dar paso a uno solo que modernizara la forma de recaudación del fisco en Francia, entrando en vigor en 1954 el IVA que posteriormente se implementaría en la Unión Europea como una forma de unificación de sistemas impositivos de mercado.

En el caso de México, desde el año 1948 se implementó el denominado “impuesto sobre ingresos mercantiles”, el cual era un impuesto general sobre las ventas en forma de “cascada” que recaía sobre el consumidor final siendo proporcional al precio del bien o servicio y que no consideraba el número de intermediarios hasta llegar al último eslabón de la cadena de producción y consumo. No fue hasta a finales de 1978 que se estableció el Impuesto al Valor Agregado, el cual entraría en vigor hasta el 1 de enero de 1980 conjuntamente con la Ley del IVA.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene los elementos esenciales que componen a este gravamen del IVA, y en donde el artículo 1 refiere a toda persona física y moral que dentro del territorio nacional realicen los actos o actividades gravadas por la misma ley, serán sujetos del impuesto además de los consumidores o pagadores finales de la actividad gravada, teniendo el carácter de sujetos indirectos del impuesto.

En cuanto al objeto del IVA (otro de los elementos esenciales del impuesto), de igual manera se encuentra establecido en el artículo 1 de la referida Ley del IVA, en donde se establecen aquellos actos o actividades realizados en territorio nacional que han de estar gravadas, teniendo tal carácter la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Otro elemento esencial del IVA que resulta relevante establecer, es la tasa o tarifa el cual es el porcentaje que se habrá de aplicar a la base imponible que dará como resultado el importe del impuesto a pagar por los contribuyentes. En el caso del IVA, existe una tasa general del 16% que es aplicada a las actividades gravadas anteriormente mencionadas, mientras que el artículo 2-A una tasa preferencial del 0% y que será aplicada a ciertas actividades establecidas en dicho artículo, tales como la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, la enajenación de tractores para accionar implementos agrícolas, entre otros.

Así, aquellos sujetos obligados que realicen los actos gravados a los que se les aplique esta tasa del 0%, no trasladan ningún monto adicional a la operación que celebran, aunque si se producen los mismos efectos legales de aquellas actividades por las cuales se paga la tasa 16% del impuesto, siendo uno de estos efectos la obligación de presentar la correspondiente declaración del impuesto cada 17 del mes, siendo esta la época de pago del impuesto, otro elemento esencial de las contribuciones.

Una particularidad de la tasa 0% del IVA es que su aplicación está contemplada por el sistema tributario de nuestro país como una forma de apoyo a ciertos sectores económicos, en donde se pretende que bienes considerados de primera necesidad o básicos estén al alcance de los sectores más vulnerables económicamente, reduciendo así sus precios haciéndolos accesibles al gran grueso del público consumidor.

En otro aspecto de la presente investigación, la tasa preferencial al ser una medida que busca reducir los precios de productos básicos para que estén al alcance del grueso de los consumidores, debe contemplar a los productos de higiene menstrual dentro de esta tasa 0% del IVA siendo que tienen la misma categoría de producto básico que otros de los enunciados en el artículo 2-A de la Ley del IVA, esto es así ya que los productos de higiene menstrual almacenan la sangre menstrual de manera óptima e higiénica en condiciones de salud para todas las mujeres y personas menstruantes derivado de un proceso biológico fuera de todo control.

Aunado a lo anterior, todos los órganos y autoridades del Estado deben procurar establecer políticas públicas que aseguren una menstruación digna para todas las mujeres y personas menstruantes, lo que engloba asegurar el acceso a todos aquellos elementos que permitan una gestión adecuada del sangrado menstrual, tales como acceso al agua, productos de higiene menstrual, instalaciones adecuadas para el desecho de residuos así como impartir una educación sexual adecuada en las escuelas, incentivar la impartición de atención médica especializada para detectar alteraciones del ciclo menstrual y realizar campañas de información respecto a la menstruación para la población en general.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “Los efectos legales respecto del Impuesto al Valor Agregado sobre los productos de higiene menstrual”, procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación elaboradas al principio de la presente investigación.

Primero, ¿por qué los productos de higiene menstrual son considerados como objeto de gravamen por la legislación fiscal mexicana? Los productos de higiene menstrual son objeto del Impuesto al Valor Agregado porque son bienes enajenados dentro del territorio nacional y encuadran en el supuesto establecido en el artículo 1 de la Ley del IVA, además de que son resultado de un proceso industrial de varias fases en las que el impuesto se traslada hasta el consumidor final.

Segundo, ¿qué impacto ha tenido la aplicación del IVA en el precio de los productos de higiene menstrual? El impacto del IVA en el precio de los productos de higiene menstrual es innegable y afecta en mayor medida a los estratos económicamente desfavorecidos cuyo ingreso es el salario mínimo o menor a este. Así, considerando los productos con mayor presencia en el mercado, el impacto del IVA se observa en un paquete de 10 piezas de toallas sanitarias para flujo super abundante en 2020, cuyo precio fue de un promedio de \$27.91 de los cuales \$3.85 fueron meramente de IVA aplicado. Respecto a un paquete de 10 piezas de tampones, tiene un precio promedio actual de \$42.50 de los cuales \$5.86 corresponden al IVA aplicado. En cuanto a las copas menstruales, una pieza tiene un precio promedio actual de \$641 de los cuales \$88.41 son atribuidos a la aplicación del 16% de IVA.

Tercero, ¿cómo afecta la aplicación de la tasa cero por ciento sobre bienes o que estos sean declarados exentos? La tasa 0% del IVA tiene como mecánica que los bienes objeto del gravamen no trasladen ningún monto adicional a la operación que celebran, es decir, no se aplica realmente ninguna tasa al valor del bien que haga que su precio cambie, aunque si se seguirán produciendo los mismos efectos legales inherentes a la tasa 16% del impuesto, por ejemplo, la obligación de presentar la correspondiente declaración del impuesto cada 17 del mes. Por otro lado, a los bienes considerados exentos por la Ley del IVA no se les aplica ninguna tasa de gravamen ni tampoco conlleva cumplir con obligación alguna como la

presentación de declaraciones, sin embargo, los sujetos que realicen los actos exentos de IVA pierden el derecho de acreditar el impuesto trasladado por las erogaciones identificadas con esos actos.

Por último, ¿cuáles serían las implicaciones legales respecto a la eliminación del IVA en productos de higiene menstrual?

Eliminar el IVA en productos de higiene menstrual implica considerar que los mismos graven a la tasa 0% pues esto deja a salvo los derechos de acreditamiento de los contribuyentes además de conservar sus obligaciones fiscales frente a la autoridad fiscal y, sobre todo, salvaguarda los derechos de las mujeres menstruantes en su calidad de consumidores finales del bien pues no tendrían que pagar gravamen alguno por la propia mecánica de la tasa 0%. Así, jurídicamente, eliminar todo gravamen que afecte a los productos de higiene menstrual implica un paso más hacia una verdadera igualdad de género en favor de las mujeres menstruantes tal como establece el artículo 1 quinto párrafo Constitucional al prohibir cualquier forma de discriminación basada en una categoría como el género.

Por consiguiente, a continuación nos permitimos probar la hipótesis planteada al inicio de la presente investigación denominada “La aplicación del IVA en la tasa de dieciséis por ciento a productos de higiene menstrual es inconstitucional al violar el derecho a la igualdad de las mujeres en periodo menstruante, además de violar el principio de proporcionalidad tributaria de las contribuciones, por lo que tales artículos no deben ser objeto de gravamen alguno como medida para terminar con la discriminación de género y hacer más accesibles la adquisición de tales insumos”, la cual se prueba por lo siguiente:

Al realizar los respectivos test de igualdad y de proporcionalidad relativos al artículo 1 de la Ley del IVA, se presentaron argumentos tendientes a demostrar que la aplicación de la tasa general de 16% del Impuesto al Valor Agregado resulta inconstitucional, en primer lugar, por ser una medida legislativa que atenta contra el derecho de igualdad y no discriminación establecido en el artículo 1 quinto párrafo Constitucional, al ser discriminatoria de manera indirecta ya que se da como

resultado de la aplicación de una norma que en esencia parece neutral, es decir, en su texto no se establece concretamente distinción alguna pero al aplicarse tiene como consecuencia una discriminación no deseada o contemplada.

Esta discriminación indirecta se da de la aplicación de la tasa de 16% del IVA en productos de higiene menstrual, y resulta del uso de las llamadas categorías sospechosas prohibidas (características inmutables y arbitrarias de las cuales los sujetos no pueden cambiar ni pueden decidir sobre ellas) por la Constitución y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de manera concreta, la medida legislativa hace uso de una distinción o diferenciación injustificada basada en el sexo, el género y de una condición de salud, esto es así dado que las mujeres menstruantes, en su calidad de contribuyentes consumidores finales, adquieren productos de higiene menstrual derivado de un proceso biológico propio de su sexo como es la menstruación (configurándose a su vez como una condición de salud) y que de igual forma repercute en una cuestión de género, afectando el libre ejercicio de los derechos de las mujeres menstruantes.

Al respecto, el hecho de que la aplicación de la tasa de 16% sobre productos de higiene menstrual repercute en una discriminación indirecta que menoscaba los derechos de las mujeres menstruantes, tales como el de igualdad y no discriminación, de protección a la salud, al trabajo, la educación y al desarrollo libre de la personalidad, resulta desproporcionado y constitucionalmente no es justificado ya que resulta excesivo gravar con una contribución un producto de uso indispensable para sobrellevar una condición biológica inherente al sexo femenino como es la menstruación, de la cual no se puede controlar ni decidir si sangrar o no mes con mes durante un promedio de 40 años, y que dichos productos son los óptimos para asegurar que las mujeres menstruantes no contraigan infecciones y otro tipo de enfermedades a causa de una mala gestión del sangrado evitando así que se vea afectada su salud y el desarrollo de sus demás derechos anteriormente mencionados.

En segunda instancia, la aplicación de la tasa general de 16% del Impuesto al Valor Agregado resulta inconstitucional puesto que el artículo 1 de la Ley del IVA viola el principio de proporcionalidad tributaria al no contemplar la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes finales del impuesto.

Si bien es cierto que los impuestos indirectos como el IVA graban manifestaciones indirectas de riqueza y se considera que si el contribuyente cuenta con el patrimonio suficiente para adquirir el bien también puede soportar la carga fiscal, esto no sucede así en el caso de los productos de higiene menstrual ya que tales bienes son adquiridos por mujeres en su periodo menstrual, los cuales resultan indispensables para cubrir una necesidad biológica incontrolable como el sangrado menstrual, por lo que no cuentan con otra alternativa que adquirir tales bienes y pagar el impuesto adherido a él aun cuando no se cuente con una verdadera capacidad contributiva pero que, por ser artículos básicos para la gestión menstrual, se ven obligadas a pagar debido a la mecánica del impuesto indirecto y por su calidad de contribuyentes consumidores finales.

Conforme a lo anterior, el que no se considere la verdadera capacidad contributiva de los sujetos consumidores finales, siendo este un elemento que se desprende directamente del principio de proporcionalidad tributaria, resulta en que la medida legislativa del artículo 1 de la Ley del IVA no sea proporcionalidad en sentido estricto y, por tanto, inconstitucional. Esto es así, dado que la afectación del derecho de capacidad contributiva derivado del principio de proporcionalidad tributaria (nivel de intervención los derechos fundamentales de los gobernados), es mayor al beneficio obtenido por la aplicación del IVA (nivel de realización del fin constitucional que persigue la norma), ya que la afectación a la capacidad económica de las mujeres menstruantes (como contribuyentes consumidores finales) repercute a su vez en otros derechos tales como la igualdad y no discriminación, la protección de la salud, la educación, al trabajo y al desarrollo libre de la personalidad.

Todo lo anteriormente expuesto, aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científica, por lo que se tiene por comprobada la hipótesis planteada al principio de la presente investigación referente a la inconstitucionalidad de la aplicación del IVA en productos de higiene menstrual, al ser un gravamen discriminatorio indirecto que hace una distinción injustificada en razón del sexo, el género y una condición de salud que violenta el derecho de igualdad y no discriminación de las mujeres menstruantes, además de violar el principio de proporcionalidad tributaria al no considerar la capacidad contributiva de las mujeres menstruantes en su calidad de contribuyentes consumidores indirectos.

BIBLIOGRAFÍA

Alcaldes de México. Frontera bajo IVA: Homologación de Impuestos en la Frontera. México. Disponible en:

<https://alcaldesdemexico.com/aniversarios/uncategorized/frontera-bajo-iva-homologacion-de-impuestos-en-la-frontera/>

Animal Político, 2020. *El 60.9% de la población en México gana menos de 8 mil pesos al mes: Inegi*. Disponible en: <https://www.animalpolitico.com/2020/08/inegi-etoe-poblacion-ocupada-salario-minimo/>

Arriola Vizcaíno, A. *Principios Constitucionales en Materia Fiscal*. Disponible en: <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/13/pr/pr9.pdf>

Asprón Pelayo, J., 2011. *Impuesto al valor agregado. Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal*. (Primera edición) Ciudad de México: Colegio de Notarios del Distrito Federal. Disponible en: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3766-impuesto-al-valor-agregado-coleccion-colegio-de-notarios-del-distrito-federal>

BBC, 2021. *Menstruación: Escocia, la primera nación del mundo en ofrecer gratis productos sanitarios*. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-55067118>

Boletín de la Cámara de Diputados, 2021. *La Cámara de Diputados avala acceso gratuito de productos de higiene menstrual a niñas y adolescentes en escuelas*. México: Boletín No. 6433. Disponible en: <https://comunicacionnoticias.diputados.gob.mx/comunicacion/index.php/boletines/la-camara-de-diputados-avala-acceso-gratuito-de-productos-de-higiene-menstrual-a-ni-as-y-adolescentes-en-escuelas#gsc.tab=0>

Carvajal, J. A. y Ralph, C. A., 2017. *Manual Obstetricia y Ginecología*. (Octava edición). Santiago de Chile: Pontificia Universidad Católica de Chile.

Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2021. *Discriminación: piezas para armar*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Cerda Martínez-Pujalte, C. *Los principios constitucionales de igual trato y de prohibición de la discriminación: Un intento de delimitación*. Disponible en: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23276.pdf>

CNN en español, 2021. *Reino Unido elimina impuesto a los productos menstruales*. Disponible en: <https://cnnespanol.cnn.com/2021/01/03/reino-unido-elimina-impuesto-a-los-productos-menstruales/>

Colegio de Contadores Públicos de BCS, AC., 2016. *Impuesto al Valor Agregado*. México. Disponible en: <https://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/IMPUESTO-AL-VALOR-AGREGADO.pdf>

Economía Feminista. *Menstruación como un derecho*. Disponible en: <https://economiafeminista.com/menstruacion/proyecto-de-ley/>

Escobar Roca, G., 2012. *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*. (Primera Edición). España: Editorial Aranzadi.

Facultad de Economía de la UNAM. 2014. *Evolución Histórica de los Impuestos en México*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en: <http://herzog.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>

Facultad de economía UNAM. *Elementos del Sistema Tributario Mexicano - Marco institucional*. México. Disponible en: <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap2.pdf>

Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF), 2020. *Manual sobre salud e higiene menstrual para facilitadoras y facilitadores*. Disponible en: <https://www.unicef.org/mexico/media/4701/file/Gu%C3%ADa%20para%20facilitadoras%20y%20facilitadores.pdf>

Gaggero, J., 2008. *La progresividad tributaria: su origen en Occidente, su apogeo y extravió en Argentina y los desafíos de hoy*. Disponible en: <http://xxijhe.fahce.unlp.edu.ar/programa/descargables/gaggero.pdf>

García Hernández et al, 2016. *Impacto financiero del IVA en empresa dedicada a la compra-venta, distribución y comercialización de alimentos (Alimentos Mexicanos S.A. de C.V.)*. Grado Licenciatura. México: Instituto Politécnico Nacional.

García López-Guerrero, L., 2000. *Derechos de los contribuyentes*. (Primera Edición). México: Cámara de Diputados.

Guerrero Galván L., 2017. *Cien Ensayos para el Centenario Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tomo I: Estudios Históricos*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

HARDFORD, T., 2020. *¿Cómo vender algo que es "inmencionable"?* Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-51663083>

Hernández Sampieri R., 2003. *Metodología de la Investigación*. (Tercera Edición). México: Ed. Mc Graw Hill.

Hinojosa Cruz, A. V., 2010. *Aspecto económicos del IVA en México: Clarificación sobre su distorsión, incidencia fiscal y regresividad*. Monterrey: Universidad Autónoma de Nuevo León.

Instituto Chihuahuense de las Mujeres. *Manual del instructor de políticas públicas con perspectiva de género...* Disponible en: <http://www.institutochihuahuensedelasmujeres.gob.mx/wp-content/uploads/2021/03/2013-MANUAL-INSTRUCTOR-POLITICAS-PUBLICAS.pdf>

Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1984. *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Instituto de la Judicatura Federal, 2014. *Vocabulario Judicial*. México: Poder Judicial de la Federación.

Jesús Pérez, E., 2016. *La igualdad y no discriminación en el derecho interamericano de los derechos humanos*. (Primera Edición). México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

KNUDTSON, Jennifer y MCLAUGHLIN, Jessica., 2019. *Ciclo menstrual*. Disponible en: <https://www.msdmanuals.com/es/hogar/salud-femenina/biolog%C3%ADa-del-aparato-reproductor-femenino/ciclo-menstrual>

LAFM., 2018. *Los países donde se eliminó el impuesto a toallas higiénicas y tampones*. Disponible en: <https://www.lafm.com.co/internacional/los-paises-donde-se-elimino-el-impuesto-toallas-higienicas-y-tampones>

Lara Dorantes, R., 2009. *La recaudación tributaria en México*. México: IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla A.C., Vol., núm.23. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=293222963006>

Madrid Hurtado, M., 1977. *Estudios de derecho constitucional*. (Primera Edición). México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Moreno Valero, P., 2011. *El IVA: Expectativas y cambios necesarios*. Iustitia.

Muñoz Cárdenas, M., 2017. *Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia*. Colombia: Revista Inclusión & Desarrollo (no. I Vol. 5).

Musalem, O. *Reseña de la Contradicción de Tesis 194/2005-SS Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación. Disponible en: https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/resenias_argumentativas/documento/2016-11/res-GIOM-194-05_0.pdf

Oficina para la salud de la mujer, 2018. *Tu ciclo menstrual*. Disponible en: <https://espanol.womenshealth.gov/menstrual-cycle/your-menstrual-cycle>

Pinto E., 2020. *Historia de la toalla sanitaria: el invento que mejoró la vida de las mujeres*. Disponible en: <https://quddi.com/historia-toalla-sanitaria/>

Poder Judicial de la Federación, 2014. *El Sistema Jurídico Mexicano*. México: Poder Judicial de la Federación.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. *Lo que todo contribuyente debe saber*. Disponible en: <https://www.gob.mx/prodecon/documentos/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

Procuraduría Federal del Consumidor, 2020. "Toallas sanitarias femeninas". *Revista del consumidor*, (no.517), pp. 34-50. Disponible en: [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/538780/ESTUDIO CALIDAD TOALLAS SANITARIAS FEMENINAS.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/538780/ESTUDIO_CALIDAD_TOALLAS_SANITARIAS_FEMENINAS.pdf)

Rady Children's Hospital San Diego, 2013. *Todo sobre la menstruación*. Disponible en: <https://www.rchsd.org/health-articles/todo-sobre-la-menstruacin/>

Real Academia Española, 2021. *Diccionario de la Real Academia Española*. Madrid: Real Academia Española.

Ríos Granados, G., 2020. *Manual de Derecho Fiscal*. (Primera Edición). México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Rodríguez R., 1986. *Derecho fiscal*. (Segunda edición). Ciudad de México: Oxford.

Servicio de Administración Tributaria, 2019. *Memoria Tributaria de México*, Disponible en: <https://twitter.com/SATMX/status/1211861123793735680>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007. *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006*. (Tomo II). México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tenorio Cruz, I. *Conceptos constitucionales de la contribución o del derecho al mínimo vital*, Tribunal Federal Justicia Administrativa. Disponible en: <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

Tépach Marcial, R., 2004. *Las Convenciones Nacionales Fiscales y Hacendaria de 1925, 1933, 1947 y 2004*. México: Cámara de Diputados.

UNAM, Escuela Nacional de Trabajo Social. *Menstruación en la agenda pública*. Disponible en: https://copred.cdmx.gob.mx/storage/app/media/infografia-menstruacion-en-la-agenda-publica.pdf?fbclid=IwAR0Z144CW8yUPb_ii1V_pNJymarPoU6f0_xr0RZiFl-uDFrvSjwPTGQJmOs

Vázquez, D., 2018. *Test de razonabilidad y derechos humanos: instrucciones para armar. Restricción, igualdad y no discriminación, ponderación, contenido esencial de derechos, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles*. Segunda edición: Ciudad de México. Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4254/15.pdf>

LEYES Y ORDENAMIENTOS LEGALES

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Primera Sala. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, noviembre de 2006.

CATEGORÍA SOSPECHOSA. SU ESCRUTINIO. Pleno. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 34, Tomo I, septiembre de 2016.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 TEXTO VIGENTE Última reforma publicada DOF 31-07-2021.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

CONSTITUCIONALIDAD DE DISTINCIONES LEGISLATIVAS QUE SE APOYAN EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA. FORMA EN QUE DEBE APLICARSE EL TEST DE ESCRUTINIO ERICTO. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 25, Tomo I, diciembre de 2015.

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (PACTO DE SAN JOSÉ). San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969.

CONVENCIÓN SOBRE LA ELIMINACIÓN DE TODAS LAS FORMAS DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LA MUJER. Asamblea General de las Naciones Unidas, 18 de diciembre 1979.

CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. DIFERENCIAS ENTRE SUS MODALIDADES CONCEPTUALES. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 49, Tomo I, diciembre de 2017.

DERECHOS FUNDAMENTALES A LA IGUALDAD Y A LA NO DISCRIMINACIÓN. METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE CASOS QUE INVOLUCREN LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN TRATAMIENTO NORMATIVO DIFERENCIADO. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 56, Tomo I, julio de 2018.

DERECHOS FUNDAMENTALES A LA IGUALDAD Y A LA NO DISCRIMINACIÓN. METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE CASOS QUE INVOLUCREN LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN TRATAMIENTO NORMATIVO DIFERENCIADO. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 56, Tomo I, julio de 2018.

DISCRIMINACIÓN INDIRECTA O NO EXPLÍCITA. SU DETERMINACIÓN REQUIERE EL ANÁLISIS DE FACTORES CONTEXTUALES Y

ESTRUCTURALES. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 58, Tomo I, septiembre de 2018.

DISCRIMINACIÓN INDIRECTA O POR RESULTADOS. ELEMENTOS QUE LA CONFIGURAN. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 48, Tomo I, noviembre de 2017.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, junio de 1997.

Gaceta Parlamentaria del Congreso del Estado de Michoacán de Ocampo, Tercera Época, Tomo III, 135 J, 02 de marzo 2021.

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, abril de 2009.

IGUALDAD JURÍDICA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 35, Tomo I, octubre de 2016.

IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN POR CUESTIONES DE GÉNERO. PARA ANALIZAR SI UNA LEY CUMPLE CON ESTE DERECHO FUNDAMENTAL, DEBE TENERSE EN CUENTA QUE LA DISCRIMINACIÓN PUEDE SER DIRECTA E INDIRECTA. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 10, Tomo I, septiembre de 2014.

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Primera Sala. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, septiembre de 2006.

IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 23, Tomo II, octubre de 2015.

IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 23, Tomo II, octubre de 2015.

IMPUESTOS AL GASTO Y AL CONSUMO. DIFERENCIAS. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, abril 2009.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Pleno. Séptima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte, página 172.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000.

INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, Tomo 2, octubre de 2013.

JUSTICIA TRIBUTARIA. NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE SUS PRINCIPIOS. Segunda Sala. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVII, junio de 2008.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS

CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre de 2006.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, octubre 2006.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VI, noviembre de 1997.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, agosto de 1999

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021. Texto Vigente. Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de noviembre de 2020.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Nueva ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Texto vigente. Última reforma publicada DOF 08-12-2020.

PERSPECTIVA DE GÉNERO. EL ANÁLISIS DE LOS ASUNTOS EN LOS QUE EXISTA ALGUNA PRESUNCIÓN SOBRE LA EXISTENCIA DE CUALQUIER TIPO DE DISCRIMINACIÓN CONTRA LA MUJER, DEBE REALIZARSE BAJO ESA VISIÓN, QUE IMPLICA CUESTIONAR LA NEUTRALIDAD DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD Y LAS NORMAS, ASÍ COMO DETERMINAR SI EL ENFOQUE JURÍDICO FORMAL RESULTA SUFICIENTE PARA LOGRAR LA IGUALDAD, COMBINÁNDOLO CON LA APLICACIÓN DE LOS ESTÁNDARES MÁS ALTOS DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS, EN CUMPLIMIENTO AL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN LA MATERIA SUSCRITOS POR EL ESTADO

MEXICANO. Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXVI, Tomo 2, noviembre de 2013.

PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN. ALGUNOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL PARÁMETRO GENERAL. Pleno. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 34, Tomo I, septiembre de 2016.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Segunda Sala. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, mayo de 2006.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, abril de 2009.

SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE 10 DE JUNIO DE 2011, RESPETA ESTE PRINCIPIO. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XIII, octubre de 2012.

TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 51, Tomo I, febrero de 2018.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. Segunda Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 51, Tomo I, febrero de 2018.

TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL. Primera Sala. Décima Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro 36, Tomo II, noviembre de 2016.

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. Pleno. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, abril de 2007.

VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%. Segunda Sala. Novena Época. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVI, septiembre de 2007.