Metodologías

EL TEST DE PROPORCIONALIDAD EN LA SUPREMA CORTE

Aplicaciones y desarrollos recientes

Diana Beatriz González Carvallo
Rubén Sánchez Gil
Coordinadores

Suprema Corte de Justicia de la Nación
Centro de Estudios Constitucionales SCJN

Sistema Bibliotecario de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
Catalogación

PO
I070.113
T477t

El test de proporcionalidad en la Suprema Corte : aplicaciones y desarrollos recientes / coordinadores Diana Beatriz González Carvallo, Rubén Sánchez Gil ; esta obra estuvo a cargo del Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ; presentación Ministro Arturo Zaldívar. – Primera edición. – Ciudad de México, México : Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2021.
1 recurso en línea (xxiv, 403 páginas ; 23 cm.). -- (Metodologías)

ISBN 978-607-552-181-7

Material disponible en PDF

Contenido: La tutela horizontal de los derechos fundamentales en el constitucionalismo mexicano / Gabriela E. Cortés Araujo – Acción de inconstitucionalidad 2/2014 : un precedente oculto / Rubén Sánchez Gil – Consumo lúdico de marihuana y libre desarrollo de la personalidad : comentario a la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Primera Sala), amparo en revisión 237/2014 / Juan Antonio García Amado – Proporcionalidad, derechos sociales y justificación pública en la Corte mexicana / Miguel Óscar Casillas Sandoval – El principio de proporcionalidad en la evaluación de las obligaciones estatales relativas al derecho a la cultura : el amparo 566/2015 de la Suprema Corte de Justicia / Andrea Viteri García – La doctrina constitucional de las marcas y el principio de proporcionalidad : dos pendientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la luz del caso Polo / Eduardo de la Parra Trujillo – Recepción del test de proporcionalidad en la jurisprudencia tributaria en México / Gabriela Ríos Granados – La doble dimensión de la proporcionalidad de las penas en México / Rubén Jesús Lara Patrón, Alejandro Torres Morán – Comentario a la sentencia del amparo en revisión 163/2018 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación / Bernardo Gallegos – Control constitucional, proporcionalidad y ley penal : a propósito del control constitucional realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el Decreto 153 en Michoacán / Diana Patricia Arias-Holguín – El desarreglo de los métodos de adjudicación / Rodrigo González Zuppa – ¿Por qué debe rechazarse el discurso de odio en el ámbito privado? / Víctor Jesús Castañeda Rojo – Principios, reglas y suásticas / Rodrigo Camarena González

1. Test de proporcionalidad – Decisiones judiciales – Estudio de casos – México 2. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación – Criterio jurisprudencial – Análisis 3. Tutela de normas constitucionales – Derechos fundamentales 4. Legalización de drogas – Marihuana – Derechos de la personalidad 5.– Derechos culturales – Entidades federativas – Principio de proporcionalidad 6. Marcas – Normas constitucionales 7. Proporcionalidad tributaria – Jurisprudencia 8. Control constitucional – Norma penal – Michoacán 9. Delitos de odio – Discursos – Critica 10. Acciones de inconstitucionalidad 11. Derechos sociales 12. Penas y medidas de seguridad 13. Adjudicación de bienes I. González Carvallo, Diana Beatriz, coordinador II. Sánchez Gil, Rubén, 1975- , coordinador III. Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo, 1959- , escritor de prólogo IV. México. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Centro de Estudios Constitucionales V. ser.
LC KGF2698

Primera edición: abril de 2021

D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación
Avenida José María Pino Suárez núm. 2
Colonia Centro, Alcaldía Cuauhtémoc
C.P. 06060, Ciudad de México, México.

Prohibida su reproducción total o parcial por cualquier medio, sin autorización escrita de los titulares de los derechos.

El contenido de esta obra es responsabilidad exclusiva de los autores y no representa en forma alguna la opinión institucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esta obra estuvo a cargo del Centro de Estudios Constitucionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La edición y el diseño de esta obra estuvieron a cargo de la Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Recepción del test de proporcionalidad en la jurisprudencia tributaria en México

Gabriela Ríos Granados*

* Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca. Investigadora de tiempo completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Sumario: A. Planteamiento; B. ¿Cómo ha sido la recepción del test de proporcionalidad en los criterios jurisprudenciales analizados en este comentario?; C. ¿Se aplicó de forma correcta el test de proporcionalidad en las tres resoluciones?; I. Idoneidad de la medida impositiva; II. Necesidad de la medida impositiva; III. Proporcionalidad en sentido estricto de la medida impositiva; D. ¿Cuál ha sido el avance jurisprudencial de esta metodología?; E. Conclusiones.

El juez ni puede ni debe preocuparse de las consecuencias que de a raíz de su fallo deriven al erario o a los contribuyentes; él no debe secundar las intenciones del legislador "con criterios estrictamente fiscalistas"; la función exclusiva del juez consiste en la búsqueda del derecho aplicable y de su posterior aplicación. Que incluso en relación con la norma fiscal sea esta la función del juez es algo que no puede razonablemente dudarse en el Estado moderno, en el que se niega a la misma actividad de la administración financiera, dirigida a concretar la pretensión tributaria del Estado el carácter de salvaguarda unilateral del interés pecuniario estatal, para afirmar que también ella tiene como fin exclusivo la realización del derecho.[1]

Ezio Vanoni (1973, p. 103)

A. Planteamiento

¿Cómo ha sido la recepción del test de proporcionalidad en los criterios jurisprudenciales en materia tributaria? ¿Los tribunales lo han aplicado correctamente? ¿Cuál ha sido el avance jurisprudencial de esta metodología? El presente trabajo se formula alrededor de estas preguntas, que resultan fundamentales para el comentario sobre la recepción del test de proporcionalidad en la jurisprudencia tributaria mexicana. Por cuestiones metodológicas, para este análisis se ha preferido hablar de test o control de proporcionalidad en lugar del principio de proporcionalidad, porque

[1] En ese mismo sentido, Albert Hensel.

el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal sanciona de manera expresa la proporcionalidad tributaria, que tiene una connotación distinta al test de proporcionalidad, y que se recogió en la Constitución de 1857 y se volvió a plasmar en la de 1917.

El principio de proporcionalidad tributaria se sancionó en la Constitución de 1857 dada la fuerte influencia de las ideas del economista inglés Adam Smith sostenidas en su libro *Riqueza de las naciones*, en el que indicaba que los impuestos debían obedecer al principio de proporcionalidad y equidad. Así, para evitar equívocos y confusiones entre la proporcionalidad tributaria y el principio de proporcionalidad desarrollado en la doctrina y jurisprudencia alemana, en este trabajo me referiré a test o control de proporcionalidad. Es importante mencionar que esta distinción ya está recogida en criterios jurisprudenciales mexicanos (amparo en revisión 2146/2005, p. 104), y en esa misma lógica seguiré mi planteamiento.

En otro trabajo escrito hace 10 años, abordé el tema, y en esa ocasión me decanté el por control de proporcionalidad;[2] en aquél analicé algunos criterios jurisprudenciales que aplicaron el test de proporcionalidad e indiqué sobre los criterios en materia tributaria que era una etapa precientífica, y tras analizarlos advertí que el test de proporcionalidad no se aplicaba correctamente, de acuerdo con sus tres subprincipios: nece-

[2] En dicho trabajo escribí: "Una de las problemáticas que se presenta en el sistema tributario mexicano por parte del legislativo es el uso indiscriminado del instrumento extrafiscal, que en ocasiones vulnera alguno de los cuatro principios consagrados en nuestro artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, cuando se plantea la inconstitucionalidad del fin extrafiscal ante el órgano jurisdiccional, en la mayoría de los casos se resuelve a favor del legislativo la legitimidad para usar el fin extrafiscal de los tributos, violentando con ello el artículo 31, fracción IV constitucional que sanciona los derechos fundamentales de los contribuyentes. […] Ante tal situación, consideramos conveniente introducir plenamente el control de proporcionalidad en el sistema tributario mexicano, para que los jueces al realizar la ponderación entre la posible conflictividad de derechos fundamentales lo hagan bajo esta argumentación. No cabe duda que el principio se está aplicando en criterios jurisprudenciales, sobre todo en aquellos casos para legitimar constitucionalmente la desigualdad tributaria con motivos razonables y objetivos. Sin embargo, sostenemos que la Suprema Corte no ha empleado correctamente el control de proporcionalidad en materia tributaria" (Ríos, 2008, p. 1).

sidad, idoneidad y proporcionalidad; subprincipios que se recogieron en la jurisprudencia 1a./J. 55/2006[3] y que consisten en:

> a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación instrumental medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

En un primer acercamiento se observa que la jurisprudencia mexicana ha hecho la tropicalización de esos tres subprincipios, entonces, se entiende que la necesidad se traduce en un fin objetivo; la idoneidad, en una medida adecuada o necesaria, y la proporcionalidad, en sentido estricto, en que el objetivo no sea desproporcional. Ahora bien, esto causa desconcierto, pues, de acuerdo con Robert Alexy (2007, p. 135)[4] y la escuela mexicana que lo secunda, no es lo mismo *necesidad* que *idoneidad*. Así, Rubén Sánchez Gil explica que hablar de necesidad significa que la medida empleada por el legislador no pueda substituirse por otra menos lesiva, es decir, que sea estrictamente imprescindible; esto significa que una vez analizadas todas las alternativas, una es la indicada y la más apropiada para el fin constitucional que se persigue.

En este sentido, el citado autor argumenta que la idoneidad se refiere a la aptitud que ésta tenga para contribuir de algún modo a realizar el fin legítimo que busca esa medida. Si la intervención no tuviera la capacidad para lograr dicho fin, o contribuir a ello, alegarlo sería simplemente un pretexto para intervenir en el derecho fundamental (Sánchez Gil, 2021). Y, por último, la ponderación o el *balancing test* es poner en blanco y

[3] IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

[4] En el mismo sentido, Lopera (2006, pp. 387 y ss.) y Giménez (2004, pp. 90 y ss).

negro, es decir, en balanza, los derechos fundamentales en conflicto, y este análisis en el pensamiento alexyano requiere de tres pasos:

> La ponderación se efectúa en tres pasos elementales: 1) valorar la importancia de la posición que en el caso guarda el derecho fundamental conforme al grado de incumplimiento o perjuicio que se le ocasiona; 2) valorar los mismos aspectos con relación al principio que impulsa dicha intervención; y 3) determinar si la importancia de realizar uno de estos principios compensa la insatisfacción que produce a su contrario, y establecer a la vista de todas las circunstancias del caso cuál de ellos amerita mayor protección (Sánchez Gil, 2021, pp. 38-39)[5]

Ahora bien, hay que mencionar que en materia tributaria ha tenido modulación y no se aplica un escrutinio estricto de esta metodología, cuestión que me parece muy poco acertada, porque el derecho fiscal es el derecho que lesiona y priva de más libertades a los particulares que cualquier otra rama del derecho, incluso ha llegado a ser confiscatorio; la Revolución francesa o la separación de las 13 colonias de Inglaterra son ejemplos de ello. En este sentido, considérese que en materia tributaria y para la defensa constitucional de los derechos de los contribuyentes la recepción del test de proporcionalidad ha sido menos afortunada,[6] y en las subsecuentes líneas explicaré el porqué.

Es importante mencionar que la metodología aplicada en este comentario será documental, cualitativa, doctrinal y analítica. Para aplicar la metodología cualitativa emplearé el muestreo teórico, me basaré sólo en tres sentencias de juicios de amparo en revisión resueltas por la Segunda Sala

[5] Pasos que deben ser precedidos por tres parámetros: "1) la intensidad de dichos perjuicios, 2) la importancia constitucional abstracta de cada principio, y 3) la certeza con que se les causaría dicha afectación", (Sánchez Gil, 2021, p. 39).

[6] Aquí sigo el planteamiento de Sánchez Gil en el que advierte que con mayor o menor fortuna el principio de proporcionalidad ha encontrado cobijo en la práctica constitucional mexicana: determinar si es lícito restringir la manera de aplicarlo (Sánchez Gil, 2021, p. 26).

de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN),[7] cuyo ministro ponente fue Javier Laynez Potisek. Dichas resoluciones reflejan los argumentos que se han construido alrededor de la aplicación de los fines extrafiscales de los tributos, y veré qué tanto se ha avanzado en esa materia.

Al ser un análisis de corte cualitativo (Service, R. W., 2009), no es un estudio que represente de forma cuantitativa cómo se aplica el test de proporcionalidad en todas las resoluciones en materia tributaria, es decir, el criterio no es el tamaño de la muestra, sino el muestreo teórico[8] de las tres sentencias, que son emitidas por el mismo ministro, cuyas demandas de amparo fueron interpuestas en 2014 contra los mismos actos legislativos y contra la disposición que grava la enajenación e importación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos de la Ley Especial de Producción y Servicios, con los mismos conceptos de violación, y supongo que por distintos quejosos, dado que esto no se puede advertir, debido a la privacidad de los datos personales. Los criterios comunes en las tres resoluciones permiten analizar de manera más profunda la aplicación del test de proporcionalidad.

El muestreo teórico permitirá dar cuenta de lo que quiero demostrar en este comentario, así como del porqué el ministro Javier Laynez reflexionó de la misma manera en los tres casos; además, es importante tener en consideración su vinculación con la Administración tributaria, pues antes de ser ministro de la SCJN fue procurador fiscal de la Federación; haber sido procurador explica con mucho sentido su visión de cómo se debe aplicar el test de proporcionalidad en materia tributaria. Además, adentrarme en el estudio profundo de los tres casos mencionados me brindará la oportunidad de realizar un análisis denso y detallado del criterio jurídico establecido en las tres sentencias.

---

[7] Amparo en revisión 876/2015, ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez; amparo en revisión 441/2015, ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez, y amparo en revisión 845/2015 ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez.

[8] Para mayor referencia, veáse Tarrés (2001).

B. ¿Cómo ha sido la recepción del test de proporcionalidad en los criterios jurisprudenciales analizados en este comentario?

Para contestar a esta pregunta de investigación primero explicaré de forma breve los derechos fundamentales tributarios establecidos en la Constitución federal y que han sido interpretados por los tribunales mexicanos. En otro texto (Ríos, 2014, pp. 77-80) señalé que los derechos fundamentales de los contribuyentes son la proporcionalidad tributaria, la equidad tributaria, la legalidad tributaria y el destino del gasto público. Esto no significa que no se apliquen otros derechos fundamentales ajustables a otras materias, como la generalidad o la irretroactividad en materia tributaria, simplemente, los derechos fundamentales de los contribuyentes, como lo he indicado en otros textos, son los que se acuñaron a la persona en torno al pago de los impuestos. En la doctrina, los derechos fundamentales de los contribuyentes son conocidos como capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley tributaria y destino del gasto público. Es decir, el principio de proporcionalidad se equipara al de capacidad contributiva; el de equidad tributaria, al de igualdad tributaria, y el de legalidad, al de reserva de ley tributaria.

Ahora bien, estos derechos a veces colisionan por la intervención de algún poder, en México usualmente ha sido por el Legislativo, por ejemplo, con la extrafiscalidad. Es usual que si el legislador desea hacer cambios de comportamiento en los contribuyentes establezca impuestos con fines extrafiscales, por ejemplo, el impuesto sobre emisiones contaminantes a la atmósfera. Este impuesto tiene como finalidad disminuir dichas emisiones, y a su vez se rige por el principio "quien contamina paga". Dicho impuesto se respalda en varios derechos fundamentales, en concreto, los derechos al medio ambiente sano y a la salud; sin embargo, en ocasiones dicho impuesto podría no respetar la capacidad contributiva ni la igualdad tributaria. En este sentido, colisionan dos derechos fundamentales: al medio ambiente sano y a la capacidad contributiva o la igualdad tributaria. Aquí el juzgador tiene que aplicar el test de proporcionalidad para

saber si la medida aplicada al fin que se persigue con el impuesto extrafiscal es idónea, necesaria y proporcional.

Con dicho ejemplo se observa cómo se aplica el test de proporcionalidad en materia tributaria, ahora revisaré cómo fue la recepción de dicho test en los tres juicios de amparo en revisión. En una primera aproximación, y del análisis de las sentencias arriba apuntadas, se sostiene que el test se ha depurado, pues frente a las primeras tesis y criterios jurisprudenciales que analicé hace 10 años, sostengo que la aplicación del test en aquellos años era inacabada. No se debe perder de vista que existe un avance en la aplicación del principio en las tres sentencias estudiadas, sin embargo, se ha hecho con sus modulaciones. Así, de las notas comunes en las tres resoluciones analizadas se desprende que la proporcionalidad se aplica en el mismo número de tamices: *1)* objetividad, *2)* idoneidad y *3)* desproporcionalidad. Aquí se advierte que no hay una similitud entre los tres subpricipios de Alexy. Es decir, la objetividad se agrega, la necesidad se confunde con la idoneidad y la proporcionalidad se analiza en el sentido negativo.

En cuanto al derecho tributario, gracias a una interpretación del principio de igualdad derivado del artículo 1 de la Constitución federal se estableció a partir de la Novena Época una nueva variable que se debe considerar y que ya fue estudiada en otro texto (Ríos y Sánchez Gil, 2020) y se conoció como:

> la doctrina del escrutinio no estricto, cuyas características son:[9] 1) El escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive directamente del artículo 1o. de la CF, lo que significa, que el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un trato diferenciado siempre y cuando se refiera a toda "discriminación motivada por origen étnico o

[9] Ríos (2014, pp. 77-80).

nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y las libertades de las personas". 2) Lo anterior deriva de acuerdo con la interpretación jurisprudencial existe una relevante protección o tutela a no ser discriminado conforme al listado enunciado en el artículo primero de la CF. 3) Bajo esta tesitura el juzgador exigirá al legislador argumentaciones fuertes y precisas en las que motive su decisión de establecer un trato discriminatorio que vulnere el artículo 1o. de la CF. 4) De tal suerte que en criterios jurisprudenciales se ha establecido que existe diversos niveles de escrutinio o examen, desde la débil hasta la fuerte con el propósito de no limitar la libertad del legislador en su quehacer normativo.[10] 5) De lo anterior, se infiere que la igualdad tributaria no merecerá un escrutinio estricto dado que no deriva del artículo 1o. de la CF.[11] 6) Así se emplea la "motivación reforzada" por el órgano jurisdiccional para indicar que cuando el legislador altera DDHH o bienes considerados relevantes por la Constitución, deberá razonar si los fines que persigue con la medida empleada están de acuerdo con la Constitución.[12] 7) Esta doctrina jurisprudencial ha destacado que el juzgador podrá analizar si el trato desigual vulnera derechos fundamentales o existen categorías sospechosas para discernir si aplica el escrutinio intenso.[13]

---

[10] PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CII/2010, p. 185.

[11] ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES, Primera Sala, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. II, tesis 319, p. 3992.

[12] MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS, Pleno, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 95, p. 517.

[13] PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADOS DERECHOS FUNDAMENTALES, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CIII/2010, p. 184, y PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CIV/2010, p. 183.

En mi opinión, la doctrina anterior fue en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues bajo el escrutinio no estricto se dejan de analizar profundamente las violaciones que cometen los legisladores en materia tributaria. Aunque siempre pudiera darse la posibilidad de que se establezca como concepto de violación la igualdad[14] sancionada en el artículo 1 de la Constitución federal.

C. ¿Se aplicó de forma correcta el test de proporcionalidad en las tres resoluciones?

Como he comentado anteriormente, el test de proporcionalidad se ha aplicado en materia tributaria en referencia a los fines extrafiscales de los impuestos. En mi consideración, la aplicación de esta metodología sólo analizaba la racionalidad y objetividad de la medida, sin profundizar en los tres subprincipios; sin embargo, con el paso del tiempo se fue fortaleciendo el análisis de la proporcionalidad, hasta que se estableció el escrutinio no estricto en materia tributaria, esto significó un cambio radical en la aplicación del principio en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, porque los jueces no deberían hacer un estudio profundo en el test de proporcionalidad, tal como señalé líneas arriba, cuestión con la que obviamente no estoy de acuerdo.

En los tres amparos en revisión han aplicado el test de proporcionalidad de forma similar. En tal sentido, el amparo en en revisión 441/2015 será el referente.

El amparo en revisión 441/2015 es el resultado de la interposición de un juicio de amparo indirecto de 2014 contra varias leyes tributarias, específicamente, contra los artículos que establecen el gravamen a la enajenación e importanción de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

[14] Para incursionar más en esta materia, se recomienda Giménez (2004).

En el amparo en revisión, las quejosas argumentaron que se realizó un indebido examen al concepto de violación sobre los fines extrafiscales del IEPS, porque se omitió la realización del test de proporcionalidad. Entonces, la Suprema Corte realizó el test de proporcionalidad de la medida impositiva de la siguiente manera:

> El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> Dicho principio opera principal, más no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan varificar si existe o no un trato injusitificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo o de alguien. […].
>
> Ahora, en materia tributaria esta Suprema Corte estableció en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrunio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo en razón de que *el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de interveción 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 (amparo en revisión 441/2015, p. 38) (cursivas añadidas).

Me detengo en este punto, que es medular para cambiar la argumentación en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Este último párrafo evoca la interpretación que se hacía a las leyes tributarias en un sentido *pro fisco* y anterior a la obra de Ezio Vanoni sobre la interpretación de las normas tributarias. El argumento de la SCJN recuerda el planteamiento que se hiciera decadas atrás acerca de ¿cuál es la naturaleza jurídica de las normas tributarias? En la que algunos negaban la juridicidad de las leyes tributarias, u otras en las que consideraban a la norma tributaria como norma de poder (Vanoni, 1973, p. 31).

De la jurisprudencia citada en el amparo en revisión 441/2015, sostengo que en efecto el legislador tiene una amplia configuración legislativa en el sistema tributario sustantivo y adjetivo en tanto no vulnere los derechos fundamentales del contribuyente, es decir, los derechos fundamentales, tal como se han construido en la doctrina extranjera y nacional, sirven de muro de contención para evitar la arbitrariedad en la imposición de contribuciones. Entonces cobra sentido limitar esta amplia facultad de configuración legislativa, porque el tributo representa una limitación a los derechos fundamentales de los particulares, como el derecho a la propiedad o el derecho a la libertad, entre otros; la razón es muy sencilla: el tributo incide sobre el patrimonio del contribuyente.

Señalar otra cuestión significaría minimizar los derechos fundamentales de los contribuyentes, porque tienen el mismo valor que el derecho a la libertad, a la vida, a la no confiscación, a la igualdad de trato, a la educación. Es decir, el legislador tiene una amplia libertad de configuración normativa en todas las políticas gubernamentales en tanto no dañe los derechos fundamentales de las personas. En este sentido, no tendría por qué ser excepcional la aplicación del test de proporcionalidad al relativizarlo y aplicarlo de forma laxa o no profunda en materia tributaria. Lo único que se demuestra con estos argumentos es que en la sentencia se dio un paso atrás en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Esta argumentación remonta a las épocas —romanas y medievales— en las que la interpretación de la norma tributaria era en beneficio del fisco. Tal como lo expresa Vanoni:

> Ya hemos visto que en Roma, en la época clásica, el *aerarium* gozó siempre de especiales privilegios. En la época imperial, el mismo Emperador, a través de sus rescriptos, obligó al juez a favorecer la causa del fisco. A través de los siglos la autoridad soberana trató siempre de mantener al fisco en una posición de favor que el súbdito se esforzaba por combatir (Vanoni, 1973, p. 101).

Otro punto que también llama la atención es el argumento que realiza la Segunda Sala de la Suprema Corte acerca de la capacidad de intervención y la discrecionalidad de la autoridad legislativa. En este punto, es importante recordar la teoría de la discrecionalidad, en la que debe de ajustarse a los parámetros constitucionales y éstos son dados por los derechos fundamentales de los contribuyentes. Esta postura de la SCJN está en contraposición con la doctrina alemana[15] que apuesta por la aplicación del test de proporcionalidad en las facultades discrecionales del Estado, de hecho, esto es lo que más justifica la aplicación del mencionado test.

Por otro lado, la Constitución no expresa de manera textual que en la creación de leyes tributarias el legislador tiene una amplia capacidad de intervención y discrecionalidad. Para decirlo de otro modo, no hace la diferencia que manifiesta la Segunda Sala.

Continúa el argumento de la resolución:

> Esto es así, puesto que en materia tributaria, por una parte, se encuentran los derechos fundamentales de los contribuyentes pero, por otra existe la obligación fundamental de éstos de contribuir a los gastos públicos del Estado, la cual se justifica en la solidariad social, económica y política de todos los contribuyentes. Pero además *el Estado no solo tiene el poder tributario para establecer las contribuciones que considere necesarias para cubrir el*

[15] En este sentido: "Generalmente, su aplicación se da en contextos carentes de regulación jurídica como el ejercicio de facultades discrecionales —las legislativas son paradigmáticas en este ámbito" (Klatt y Schmidt citado por Sánchez Gil, 2021, p. 28).

> *presupuesto y, consecuentemente, los gastos públicos, son también cuenta con la facultad económico coactiva para recaudar en la via ejectuvia la obligación tributaria con la finalidad de satisfacer las necesidades individuales y colectivas de la comunidad*. El equilibrio o armonización entre los referidos derechos y obligaciones es el que justifica el escrutinio constituioncal en los términos arriba referidos. En tal sentido es aplicable la tesis aislada 1a. CII/2012 (10a.) (amparo en revisión 441/2015, p. 39) (cursivas añadidas).

Tampoco estoy de acuerdo con el anterior punto esgrimido por la Segunda Sala, y así lo ha demostrado la cantidad de obra doctrinaria escrita al respecto, pues, en efecto, existe una obligación fundamental y constitucional de pagar las contribuciones, pero ésta no puede sobrepasar los derechos fundamentales de los contribuyentes, es decir, los derechos a la capacidad contributiva, a la igualdad tributaria, a la reserva de ley tributaria y al destino del gasto público. Además, agregaría el derecho a la rendición de cuentas. Por ejemplo, aquí cabe preguntarse ¿una persona que no tiene aptitud de pago de contribuciones está obligada a pagar el impuesto sobre la renta (ISR)? En mi consideración, no, porque no revela el índice de riqueza óptimo e idóneo para el pago de ese impuesto; pensar lo contrario entra en la definición de la confiscación de bienes de dicha persona. La Segunda Sala, en apoyo a su argumento, manifestó que no sólo detenta el poder de imposición, sino también la facultad de cobrarse por cuenta propia —vía ejecutiva— las contribuciones; dicho planteamiento sobrevalora la pretensión del Estado, pues tanto la facultad de imposición como la facultad económica coactiva forman parte de sus obligaciones y si no las cumpliera incurriría en responsabilidad patrimonial del Estado. En esta visión de la Segunda Sala no ve a los particulares como contribuyentes, sino como súbditos. Es decir, este postulado evoca la doctrina de la sujeción en la cual se "degrada excesivamente la figura del contribuyente, mientras realza más allá de toda limitación y de todo control la autoridad del Estado" (Vanoni, 1973, p. 139).

> Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal

> Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir la finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rápidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. Eastas consideraciones se encuentran reflejadas en la tesis aislada 1a.LIII/2012 (10a.). […].
>
> Ahora de lo anterior y como se ha puesto de relieve en esta ejecutoria, la finalidad constitucionalmente válida y objetiva que se buscó con su establecimiento responde a implementar una medida legislativa mediante la cual se combata el sobrepeso y la obesidad, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 4, párrafos tercero cuarto de la Constitución, ya que la finalidad mediata que se busca con dicha medida legislativa consiste en que el Estado garatice a toda persona el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, además de que a través de esa medida el Estado busca hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de la población, pues éste es una responsabilidad social del Estado conforme a la jurisprudencia P./J. 136/2008. Así, puede concluirse que el primer derecho (a la alimentación) es parte del segundo derecho (a la protección de la salud) y ambos a su vez integran el derecho a un nivel de vida adecuado. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis asislada 1a. CCCLIII/2014 (10a.) (amparo en revisión 441/2015, p. 39).

Respecto a la anterior argumentación, sostengo que sería más digno y transparente que la SCJN planteara que su aplicación e interpretación de las normas tributarias revisten un especial interés para el Estado mexicano,

> por los efectos retroactivos y devolutivos de una sentencia de amparo en materia tributaria, ya que si se declara inconstitucional una ley tributaria, el efecto de la misma será retroactivo por la propia naturaleza del juicio de amparo de restituir al quejoso el daño causado al bien jurídico protegido. Esto implica que la autoridad hacendaria deberá devolver un impuesto declarado inconstitucional, lo que al final del día no puede soportar el erario público del Estado (Ríos, 2009b, p. 3).

Incluso, sería más honesto seguir el planteamiento de Mantellini:

> El Estado moderno no establece los tributos por enriquecerse ni por acumular tesoros, sino sólo y en la medida en que lo impongan las necesidades públicas[…] Es por ello por lo que, bien se discuta la ley impositiva aprobada o por aprobar, bien por su alcance acerca del más, del menos, del cuanto o del modo, la lucha se entabla entre contribuyentes y contribuyentes y el asunto no afecta más que a ellos. Tanto la desgravación como la exención de uno concluyen con el aumento o la sujeción de otro contribuyente; y mientras el Estado tenga necesidades a las que proveer, no puede ser el erario el perjudicado por la merma recaudatoria de un determinado tributo, sino que a la vista del fracaso del concepto tributario concreto, terminará resarciéndose con el producto de otro impuesto, debiendo llenar un contribuyente el vacío dejado por otro. Si la política es el arte aplicado en el Parlamento, la jurisprudencia no puede dejarse influenciar más que por un solo canon, el de considerar la causa impositiva como *causa favorable*, precisamente por su carácter de pública utilidad; *interdictum hoc publicae utilitatis causa proponi palam est*; porque son los mismos contribuyentes quienes votan el impuesto, sino congregados en la plaza como en Atenas, Roma, Florencia, representados en el Parlamento; y porque el juez que aplica la ley impositiva favoreciendo a uno falla perjudicialmente para otro contribuyente, siendo en definitiva los contribuyentes y nadie más que los contribuyentes —no el erario— los que pagan o los que no recaudan. El parlamento que vota el impuesto debe hacerlo equitativamente, manteniendo el fiel de la balanza en

> riguroso equilibrio. Al juez, llamado a interpretar y aplicar la ley votada por el Parlamento, no compete hacer su crítica, sino secundar su espíritu en base a criterios estrictamente fiscalistas (Mantellini citado en Vanoni, 1973, p. 102).

Sería ideal no tratar de incorporar argumentos falaces en el sentido de que el legislador tiene una total libertad de configuración en materia tributaria, en todo caso, se tendría que profundizar en el argumento del porqué se tiene esa amplia configuración en materia tributaria, que incluso vulnera los derechos fundamentales de los contribuyentes.

I. Idoneidad de la medida impositiva

> Una vez acreditado el cumplimiento de primer requisito del test de proporcionalidad, ahora es momento de verificar la idoneidad de la medida legislativa como segundo requisito del mismo. Al respecto cabe señalar que en el diseño del sistema tributario el *legislador cuenta con un amplio —más no limitado— margen de configuración legislativa, respetando en todo momento los derechos fundamentales contenidos, entre otros preceptos*, en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución. En tal sentido son aplicables la jurisprudencia 1a./J.159/2007 y la tesis aislada 2a. LXXX/2008.
>
> La medida impositiva contenida en los artículos reclamados consistente en el establecimiento de un gravamen al valor de la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, al cual se le aplicará la tasa del 8% resulta ser un medio *idóneo, apto y adecuado* para cumplir con la finalidad constitucional válida antes mencionada.
>
> En efecto, dentro del abanico de posibilidades a disposición del legislador, se advierte que en aras de combatir la obesidad y el sobrepeso consideró *necesario* establecer una medida impositiva que permitiera desincentivar el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica, para lo cual tomó como parámetro las

> kilocalorias en un rango de 275 o más con lo cual busca paliar, cuando menos, las distintas enfermedades que se asocian o derivan del consumo de dichos alimentos, pero sobre todo prevenir su consumo excesivo.
>
> La medida impositiva establecida, como lo resolvió el juez de amparo, es solo una de las medidas a cargo del Estado mexicano […] sino también las medidas preventivas, tales como el desarrollo de una politica pública en materia de salud alimentaria que vía impositiva inhiba o desincentive —de algún modo— el consumo de dichos alimentos. […] Pero también es cierto que el combate a estos problemas no solo es posible sino también viable a partir del establecimiento de medidas impositivas.
>
> La idoneidad tambien se acredita atendiendo al parámetro objetivo que eligió el legislador para gravar alimentos no básicos, consistente en un rango superior a las 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y al diseño del hecho imponible, el cual como se dijo se encuentra impregnado del fin extrafiscal buscado, al gravar el valor de la enajenación o importación de los citados alimentos.
>
> En consecuencia, en razón de que el test de proporcionalidad en materia tributaria es de carácter laxo o débil, se advierte que la medida impositiva enjuiciada es idónea para cumplir el fin constitucionalmente objetivo y válido señalado, por lo que no es dable exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple con todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad) (amparo en revisión 441/2015, pp. 41-42) (cursivas añadidas).

Acerca de la idoneidad de la medida analizada por la Segunda Sala, como lo he manifestado renglones arriba, se equipara la necesidad con la idoneidad, pero no son dos subprincipios idénticos, y tienen su propio tratamiento. Además, se reitera que la aplicación del test de proporcionalidad en esta materia es débil o frágil. En este punto, reitero los argumentos

arriba esgrimidos en el sentido de que la aplicación de este subprincipio no debería ser laxa.

II. Necesidad de la medida impositiva

La Segunda Sala consideró que se satisfizo porque:

> atendiendo a la finalidad mediata que se busca con su establecimiento, el Estado debe agotar los instrumentos a su alcance para hacer efectivo el derecho a la alimentación nutritutiva, suficiente y de calidad, así como el derecho a la protección de la salud de la población, para lo cual el sistema tributario puede ser, como se dijo, uno de los medios para tal efecto, sin que ello implique que sea el único. […] Es cierto, que el legislador pudo haberse decantado por otra opción alternativa o equivalente distinta a la medida impositiva contenida en los preceptos impugnados; sin embargo, dado que la intensidad del control constitucional en materia fiscal es débil o laxa, no se advierte que la elección del legislador, dentro de los posibles medios normativos a su alcance, afecte en grado predominante o superior los derechos fundamentales de los contribuyentes a la legalidad tributaria, seguridad jurídica o invada competencias de otros órganos, entre otros […]. Además este Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar para verificar la necesidad de la medida legislativa a la luz a de otras opciones normativas en sede jurisdiccional, dado que la elección de la medida que se examina cae dentro del ámbito de la política pública de salud que el Estado deseé implementar a través del sistema tributario, la cual incluso, como se vió se recomendó por parte de organismos internacionales (OMS y OCDE). En cuanto a este último aspecto por analogía es aplicable la tesis aislada P.XXXIX/2011 (amparo en revisión 441/2015, p. 42).

En este sentido, la Segunda Sala concluyó:

> La medida impositiva impugnada si resulta necesaria en el entorno relativo al combate al sobrepeso y obesidad como posibles causas de las enfermedades crónicas no transmisibles, aunado a

> que las revisionistas no precisan cuáles serían los otros medios menos gravosos para cumplir con la finalidad inmediata perseguida con la medida que se enjuicia lo que impide a este Supremo Tribunal pronunciarse al respecto (amparo en revisión 441/2015, p. 42).

Sobre este punto es importante indicar que el tribunal constitucional tiene todos los medios (materiales y formales) para verificar la necesidad de la medida legislativa frente a otras opciones normativas; sin embargo, sostengo que es políticamente complicado que realice ese examen, aunque sería óptimo y deseable que se aplique profundamente el análisis de la necesidad de la medida. De otra manera, el test de proporcionalidad se sigue quedando estancado, al no existir una plena aplicación.

III. Proporcionalidad en sentido estricto

Se concluyó que la medida impositiva sí cumplía con la proporcionalidad, en atención a una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado. Y se expresó:

> Pues atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida impositiva se advierte que dentro de las primeras permite inhibir o desinceintivar el consumo de alimentos no básico con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, con lo que se busca disminuir, cuando no evitar, enfermedades crónicas no transmisibles y con ello lograr la protección del derecho a la salud de la población mexicana; también persuade a ésta llevar una dieta correcta (equilibrada, inocua, suficiente, variada y adecuada) lo que permite cumplir con el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. Dentro de las segundas inevitablemente que pueden mencionarse que incide sobre los hábitos alimenticios de la población o en el incremento en los precios de los alimentos no básicos enlistados, sin embargo, estas desventajas no son son de tal entidad ni se encuentran por encima de la importancia de la realización de la finalidad (mediata e inmediata) de la medida impositiva analizada. O en otros términos, las

> ventajas que se obtienen con la intervención fiscal del Estado justifican los sacrificios o desventajas que la misma ocasiona. […]. Además, no hay que olvidar que los alimentos en México no se encuentran gravados por la Ley del IVA, cuya tasa es de 16% como si ocurre en otros países como Chile o Argentina, por lo que la medida que se analiza no resulta excesiva o desproporcionada. […] Por lo explicitado, es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con el establecimiento de los preceptos reclamados (combatir el sobrepeso y la obesidad) y el medio elegido para tal efecto (impuesto a la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos) por lo que cumple el test de proporcionalidad. […] En ese contexto, la medida impositiva establecida por el legislador en los numerales combatidos se encuentra debidamente fundada y motivada en los términos del artículo 16 constitucional, al satisfacer todos los requisitos del test de proporcionalidad (amparo en revisión 441/2015, p. 43).

Sobre la proporcionalidad en sentido estricto, la Segunda Sala pondera entre las ventajas y las desventajas de aplicar el gravamen a los alimentos básicos con alta densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos; sin embargo, se estima que no pudo realizar un análisis a fondo de ese subprincipio porque no se nutrió de datos empíricos suficientes para comprobar que, en efecto, causa mayor ventaja aplicarla que vulnerar la capacidad contributiva de los consumidores.

Por otro lado, se observa que también se aplicó el test de proporcionalidad con los mismos argumentos en relación con los siguientes derechos: equidad tributaria, capacidad contributiva y a la alimentación.

En resumen, como expliqué líneas arriba, en los tres amparos en revisión analizados en este comentario (amparo en revisión 876/2015, amparo en revisión 845/2015 y amparo en revisión 441/2015) se esgrimieron los mismos planteamientos en la aplicación del test de proporcionalidad, tal como se aprecia en el siguiente cuadro comparativo.

Cuadro 1. Comparativo de los amparos en revisión[A]

Amparo en revisión 441/2015	Amparo en revisión 876/2015	Amparo en revisión 845/2015
Párrafo 281, pág. 70 […] los antecedentes legislativos de los actos reclamados, así como los supuestos fines extrafiscales del impuesto, resultan insuficientes para justificar las violaciones a los derechos fundamentales previstos en la Constitución y Tratados internacionales […]	Párrafo 237, pág. 56 […] los antecedentes legislativos de los actos reclamados, así como los supuestos fines extrafiscales del impuesto, resultan insuficientes para justificar las violaciones a los derechos fundamentales previstos en la Constitución y Tratados internacionales […]	Párrafo 250, pág. 62 […] los antecedentes legislativos de los actos reclamados, así como los supuestos fines extrafiscales del impuesto, resultan insuficientes para justificar las violaciones a los derechos fundamentales previstos en la Constitución y Tratados internacionales […]
Párrafo 282, pág. 71 […] el juez de amparo no señaló nada respecto al principio fundamental de fundamentación y motivación legislativa prevista en el citado artículo 16 constitucional […]	Párrafo 238, pág. 56 […] el juez de amparo no señaló nada respecto al principio fundamental de fundamentación y motivación legislativa prevista en el citado artículo 16 constitucional […]	Párrafo 141, pág. 63 …el juez de amparo no señaló nada respecto al principio fundamental de fundamentación y motivación legislativa prevista en el citado artículo 16 constitucional […]
Párrafo 283, pág. 71 […] es incorrecto que el juez de Distrito haya resuelto que los dispositivos impugnados no son inconstitucionales, ya que el ingreso recaudado por concepto de alimentos no básicos es destinado a cubrir el gasto público […]	Párrafo 239, pág. 56 […] es incorrecto que el juez de Distrito haya resuelto que los dispositivos impugnados no son inconstitucionales, dado que el ingreso recaudado por concepto de alimentos no básicos es destinado a cubrir el gasto público […]	Párrafo 242, pág. 63 […] es incorrecto que el juez de Distrito haya resuelto que los dispositivos impugnados no son inconstitucionales, ya que el ingreso recaudado por concepto de alimentos no básicos es destinado a cubrir el gasto público […]
Párrafo 284, pág. 71 […] el artículo 1 de la LIF para 2014 se prevé recaudar por concepto del impuesto reclamado la cantidad de	Párrafo 240, pág. 57 […] el artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2014 se prevé recaudar por concepto del impuesto	Párrafo243, pág. 63 […] el artículo 1 de la LIF para 2014 se prevé recaudar por concepto del impuesto reclamado la cantidad de

[A] Los tres amparos en revisión tienen prácticamente el mismo contenido en el apartado de "Fines extrafiscales".

$5,600,000,000, supuestamente para combatir los problemas de salud generados por la obesidad […]	reclamado la cantidad de $5,600,000,000, supuestamente para combatir los problemas de salud generados por la obesidad [...]	$5,600,000,000, supuestamente para combatir los problemas de salud generados por la obesidad [...]
Párrafo 285, pág. 71 […] manifiestan las quejosas recurrentes que es ilegal que el juez de amparo resuelva que las disposiciones reclamadas no son inconstitucionales por el simple hecho de que la motivación de las mismas manifestada por el Congreso de la Unión […]	Párrafo 241, pág. 57 […] manifiestan las quejosas recurrentes que es ilegal que el juez de amparo resuelva que las disposiciones reclamadas no son inconstitucionales por el simple hecho de que la motivación de las mismas manifestada por el Congreso de la Unión […]	Párrafo 244, pág. 63 […] manifiesta la recurrente que es ilegal que el juez de amparo resuelva que las disposiciones reclamadas no son inconstitucionales por el simple hecho de que la motivación de las mismas manifestada por el Congreso de la Unión […]
Párrafo 286, pág. 71 […] el juez de amparo realizó un indebido examen del concepto de violación que formuló, al omitir realizar un test de proporcionalidad de la medida por la cual se estableció el impuesto impugnado en las disposiciones reclamadas […]	Párrafo 242, pág. 57 […] el juez de amparo realizó un indebido examen del concepto de violación que formuló, al omitir realizar un test de proporcionalidad de la medida por la cual se estableció el impuesto impugnado en las disposiciones reclamadas […]	Párrafo 245, pág. 63 […] el juez de amparo realizó un indebido examen del concepto de violación que formuló, al omitir realizar un test de proporcionalidad de la medida por la cual se estableció el impuesto impugnado en las disposiciones reclamadas […]
Párrafo 288, pág. 72 […] precisan las quejosas recurrentes que de haber realizado el test de proporcionalidad el juez de amparo hubiera advertido que dicha medida impositiva no resulta idónea para la consecución del supuesto fin extrafiscal pretendido […]	Párrafo 244, pág. 57 […] precisan las quejosas recurrentes que de haber realizado el test de proporcionalidad el juez de amparo hubiera advertido que dicha medida impositiva no resulta idónea para la consecución del supuesto fin extrafiscal pretendido […]	Párrafo 247, pág. 64 […] precisa la recurrente que de haber realizado el test de proporcionalidad el juez de amparo hubiera advertido que dicha medida impositiva no resulta idónea para la consecución del supuesto fin extrafiscal pretendido […]
Párrafo 332, página 81 En consecuencia, esta Suprema Corte procede a realizar el test de proporcionalidad	Párrafo 288, pág. 66 En consecuencia, esta Suprema Corte procede a realizar el test de proporcionalidad	Párrafo 301, pág. 75 En consecuencia, esta Suprema Corte procede a realizar el test de proporcionalidad

a la medida impositiva prevista en los numerales reclamados.	a la medida impositiva prevista en los numerales reclamados.	a la medida impositiva prevista en los numerales reclamados.
Párrafo 333, pág. 81 El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales […]	Párrafo 289, pág. 66 El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales […]	Párrafo 302, pág. 75 El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales […]
Párrafo 335, pág. 82 […] para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006 […]	Párrafo 291, pág. 66 […] para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006 […]	Párrafo 304,pág. 75 […] para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006 […]
Párrafo 371, pág. 91 […] esta Suprema Corte valida que no carece de sustento jurídico que el legislador haya basado la emisión de los preceptos reclamados en distintos estudios relativos al límite de 275 kilocalorías por cada 100 gramos […]	Párrafo 327, pág. 76 […] esta Suprema Corte valida que no carece de sustento jurídico que el legislador haya basado la emisión de los preceptos reclamados en distintos estudios relativos al límite de 275 kilocalorías por cada 100 gramos […]	Párrafo 341, pág. 88 […] como lo resolvió el juez de amparo y esta Suprema Corte lo valida, no carece de sustento jurídico que el legislador haya basado la emisión de los preceptos reclamados en distintos estudios relativos al límite de 275 kilocalorías por cada 100 gramos […]
Párrafo373, pág. 94 […] resultan inoperantes los restantes argumentos del agravio que se examina […]	Párrafo 329, pág. 77 […] resultan inoperantes los restantes argumentos del agravio que se examina […]	Párrafo 343, pág. 88 […] resultan inoperantes los restantes argumentos del agravio que se examina […]

Fuente: elaboración propia con base en los amparos en revisión analizados.

D. ¿Cuál ha sido el avance jurisprudencial de esta metodología?

Hay un avance gradual, sin embargo, la Segunda Sala en estas tres resoluciones ha demostrado, sin lugar a duda, que impera la deferencia por el interés recaudatorio frente a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Además, contrariamente a lo que pensaba cuando entró en vigor la reforma constitucional de 2011, no se ha aplicado el principio *pro homine* en materia tributaria. De manera desafortunada, este órgano jurisdiccional no ha acreditado el fin legítimo de la utilización extrafiscal del impuesto especial al alimento con alto valor calórico, porque los datos son contundentes, se ha fracaso con esa medida, al menos no ha incidido en el cambio de comportamiento de los contribuyentes en el padrón de consumo de esos alimentos.

Ahora bien, si el fin es el recaudatorio, el gasto destinado a la salud pública se ha disminuido y no está claro cómo se ha distribuido el dinero recaudado por ese impuesto en el gasto a salud pública. En este sentido, opino que el juez constitucional debería incorporar en el análisis de la proporcionalidad en sentido estricto que se mida el impacto de la medida en el transcurso del tiempo, es decir, como lo he establecido en otros textos:

> Otro rasgo importante de la extrafiscalidad es su perentoriedad; es decir, la extrafiscalidad no debe ser perpetua, sino una vez que se haya cumplido el cometido extrafiscal consagrado en la Constitución debe abrogarse o derogarse, según sea el caso, pues la falta de perentoriedad de la extrafiscalidad es lo que convierte a esta finalidad en perversa, ya que como se le permite vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes, puede que nazca extrafiscal, pero luego con el paso del tiempo sea fiscal, con lo cual no se observaría la capacidad contributiva (Ríos, 2009a, p. 52).

Entonces, aquí la proporcionalidad en sentido estricto juega un papel muy importante, porque establece cómo y en qué medida se afecta un derecho

fundamental con el transcurso del tiempo y cómo la medida que se consideró en un momento determinado lícita con el transcurso del tiempo fue desproporcional, de acuerdo con los parámetros constitucionales. Por eso es importante que se evalúe el impacto de la medida legislativa con elementos y datos que son otorgados por instituciones tanto gubernamentales como privadas, como sería el caso del Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (Coneval) o el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (Inegi). Es decir, la evidencia empírica no debe ser obviada por el juez constitucional para establecer si la medida tributaria es desproporcionada. Ciertamente el juez constitucional no tiene una bolita mágica para medir el alcance futuro de la medida, pero debe tener la evidencia empírica para analizar si podría ser desproporcionada después de transcurrido un tiempo.

E. Conclusiones

Llegados a este punto, es importante reflexionar acerca de la composición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, de la Segunda Sala, porque los últimos criterios sostenidos por ésta han sido, sin lugar a duda, *pro fisco*, lo que ha perjudicado la defensa constitucional de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Pensar que tres ministros provienen de las filas del sector público hacendario —dos fueron jefes del Servicio de Administración Tributaria y uno fue procurador fiscal de la Federación— desbalancea la defensa constitucional del contribuyente. A la fecha, no hay un defensor del contribuyente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Otros temas importantes que también se hicieron evidentes son los efectos jurídicos y económicos del juicio de amparo y, como lo he manifestado en otros estudios, esto lo ponderan los ministros de la Corte. En este sentido, es notorio que los efectos económicos del juicio de amparo tienen una especial importancia para la SCJN en detrimento de los derechos fundamentales del contribuyente, lo que se ha demostrado en la metodología del test de proporcionalidad aplicada en los derechos fundamentales del contribuyente.

Tratar de justificar la interpretación constitucional contra el contribuyente remonta a épocas pasadas, retrocede en el tiempo y olvida las interpretaciones garantistas a favor del contribuyente. Tratar de justificar la interpretación a favor del fisco, que vulnera a todas luces los derechos fundamentales del contribuyente, pone en una situación crítica a los contribuyentes, pues en lugar de avanzar en la construcción del derecho a la rendición de cuentas de todos los servidores públicos, incluidos los recaudadores y los ministros de la SCJN, ahora es necesario luchar contra estas interpretaciones, que nada ayudan a la construcción del Estado de derecho y de un sistema tributario progresivo, solidario, y no confiscatorio.

Fuentes

Alexy, R. (2007), *Teoría de los derechos fundamentales*, Bernal Pulido, C. (trad.), Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Giménez Glück, D. (2004), *Juicio de igualdad y Tribunal Constitucional*, Barcelona, Bosch.

Lopera Mesa, G. P (2006), *Principio de proporcionalidad y ley penal*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Ríos Granados, G. (2008), *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Documento de Trabajo, núm. 108, México, UNAM-IIJ.

_____ (2009a), *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Porrúa.

_____ (2009b), "Responsabilidad patrimonial del Estado por leyes tributarias declaradas inconstitucionales", Documentos de Trabajo, Derecho Fiscal, núm. 132, México, IIJ-UNAM.

_____ (2014), "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", en Ríos Granados, G. (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, IIJ-UNAM.

_____ y Sánchez Gil R, "Principios constitucionales en materia tributaria: derechos humanos de los contribuyentes" en *Manual de Derecho Fiscal*, en Ríos Granados G. (coord), México,IIJ, 2020.

Sánchez Gil, R. (2009), "Recepción jurisprudencial del principio de proporcionalidad en México", *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, núm. 21, pp. 471-489, disponible en: «http://bit.ly/MDROTq» [última fecha de consulta: 10 de agosto de 2020].

_____ (2021), "Proporcionalidad y juicio constitucional en México", en González, D. y Sánchez Gil, R. (coords.), *El test de proporcionalidad. Convergencias y divergencias*, México, Centro de Estudios Constitucionales.

Service, R. W. (2009). Book Review: Corbin, J., & Strauss, A. 2008. *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3rd ed.), *Organizational Research Methods*, vol. 12, núm. 3, p. 614-617, disponible en: «https://doi.org/10.1177/1094428108324514» [última fecha de consulta: 10 de agosto de 2020].

Tarrés, M. L., coord. (2001), *Observar, escuchar y comprender. Sobre la tradición cualitativa en la investigación social*, México, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, Colegio de México, Miguel Ángel Porrúa.

Vanoni, E. (1973), *Naturaleza e Intrepretación de las leyes tributarias*, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Tesis y criterios jurisprudenciales

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

Amparo en revisión 876/2015, ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 441/2015, ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015 ponente: ministro Javier Laynez Potisek, secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez.

PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CII/2010.

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES, Primera Sala, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. II, tesis 319.

MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS, Pleno, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 95.

PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADOS DERECHOS FUNDAMENTALES, Primera Sala, *Semanario Judicial de la*

Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CIII/2010.

PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, tesis 1a. CIV/2010.

http://www.sitios.scjn.gob.mx/cec/

Los desarrollos recientes en la interpretación y protección de los derechos humanos por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sido notables. Al mismo tiempo, el análisis de las decisiones del Máximo Tribunal por parte de académicos y operadores judiciales también se ha incrementado y cualificado. El estudio de los intereses fundamentales que han sido objeto de desarrollo y tutela constitucional concentran en buena parte la atención de los estudiosos de la adjudicación de derechos fundamentales, a diferencia de lo que ocurre con las metodologías implementadas por la Corte para resolver los casos concretos.

El test de proporcionalidad en la Suprema Corte. Aplicaciones y desarrollos recientes es uno de los primeros eslabones en la cadena de análisis de las estrategias evaluativas adelantadas por el tribunal de cierre en materia constitucional para amparar derechos fundamentales. Cada uno de los artículos que integran esta obra revisa alguna sentencia o grupo de éstas que trata un mismo asunto constitucional, con perspectiva metodológica; esto es, a partir de los pasos para la adjudicación usados por la Corte. Precisamente, cada uno de los autores profundiza en la forma en la que una metodología en específico, el test de proporcionalidad, es aplicada en cada asunto, pero también en las adaptaciones de esta herramienta al medio jurídico local y en atención a la especialidad jurídica de que se trate: libertades básicas, derechos sociales, derecho tributario, derecho penal, etcétera.

Esperamos que este trabajo pionero sobre la aplicación concreta del test de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte y el Centro de Estudios Constitucionales inaugure una serie de análisis pendientes sobre las diversas metodologías de adjudicación aplicadas en materia constitucional, sus objetivos específicos y sus diferentes rendimientos en relación con la tutela y promoción de los derechos fundamentales en México.