

# Más allá de la capacidad contributiva: una mirada a la proporcionalidad tributaria en los derechos tributario en México



*Beyond ability to pay: an insight into the tributary proportionality in tax law in Mexico*

---

Pastora Melgar Manzanilla<sup>a</sup>

<sup>a</sup>ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8258-0138>

Doctora en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, Profesora de Tiempo Completo en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán UNAM, correo electrónico: 861448@pcpuma.acatlan.unam.mx

## Cómo citar

Melgar Manzanilla, P. Beyond ability to pay: an insight into the tributary proportionality in tax law in Mexico. *Nomos: Procesalismo Estratégico*, 1(2). <https://doi.org/10.29105/nomos.v1i2.14>

## RESUMEN

Este estudio aborda la comprensión del principio de proporcionalidad tributaria en México, distinguiendo entre la proporcionalidad como un principio y derecho humano constitucional y la capacidad contributiva. Se analiza que, más allá de la capacidad contributiva, la proporcionalidad tributaria varía según el costo del servicio, el uso de bienes, y otros factores como el beneficio obtenido y la disponibilidad del recurso. El artículo sostiene que, aunque la proporcionalidad puede entrar en conflicto con otros derechos humanos, esto no necesariamente cambia la medida de proporcionalidad en los derechos tributarios, destacando la complejidad y diversidad inherentes a la proporcionalidad fiscal en México.

**PALABRAS CLAVE:** Proporcionalidad Tributaria; Capacidad Contributiva; Derechos Tributarios.

## ABSTRACT

This study delves into the understanding of the principle of tax proportionality in Mexico, distinguishing between proportion in taxes as a constitutional principle and human right, and ability to pay. It argues that beyond ability to pay, proportion in varies according to service cost, goods usage, and other factors such as obtained benefits and resource availability. The article maintains that although proportion in taxes may conflict with other human rights, this does not necessarily alter the measure of proportionality in duties such as on public services, highlighting the inherent complexity and diversity of tax proportionality in Mexico.

**KEYWORDS:** Proportion in taxes; Ability to pay; Duties.

## I. INTRODUCCIÓN

En el panorama jurídico contemporáneo, el contenido del principio de proporcionalidad tributaria como lo establece la Constitución mexicana se interpreta comúnmente en

términos de la capacidad contributiva del individuo. Esta interpretación se basa en que, para impuestos clave como el Impuesto sobre la Renta (ISR), la capacidad contributiva se considera fundamental para determinar la carga tributaria individual, pues debe traducirse en la base imponible del impuesto. Sin embargo, la noción de proporcionalidad en materia fiscal es intrínsecamente más diversa y compleja. La proporcionalidad no se aplica de manera homogénea; varía significativamente según la naturaleza específica de cada tributo.

El objetivo de este estudio es profundizar en la comprensión del derecho a la proporcionalidad tributaria en el marco de los derechos tributarios, distinguiendo entre la proporcionalidad tributaria como principio y derecho humano constitucional; y la capacidad contributiva como proporción, medida o razón para determinar las obligaciones tributarias; es decir, una de las manifestaciones de la proporcionalidad tributaria.

Para lo anterior, este análisis comienza identificando y explicando las distintas formas de proporcionalidad aplicables en el ámbito tributario. Posteriormente, se precisa el contenido del derecho humano a la proporcionalidad en derechos tributarios. Finalmente, se sostiene que, aunque en ciertos casos de conflicto entre la proporcionalidad tributaria y otros derechos humanos, puede ser necesario priorizar un derecho humano específico, esto no altera el criterio o proporción aplicable a los derechos tributarios.

## II. DE LAS PROPORCIONALIDADES EN MATERIA TRIBUTARIA

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española (RAE), el término “proporcionalidad” significa “conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí” (RAE, 2014). Esta definición, aborda la idea de una relación armoniosa o equilibrada entre partes de un todo o entre varios elementos que guardan cierta relación entre sí. Esto se advierte del análisis de cada uno de los elementos de la definición: “conformidad”, “proporción”, “de uno de las partes con el todo” y “de cosas relacionadas entre sí”.

El elemento “conformidad” implica que hay una correspondencia o adecuación entre las partes. Es decir, cada parte está en acuerdo o es compatible con las demás en términos de tamaño, cantidad o grado. Por su parte, el término “proporción” es la relación o razón que

hay entre magnitudes medibles. Por ejemplo, en matemáticas, la proporción se refiere a la igualdad entre dos razones ( $a/b = c/d$ ). La idea de proporción lleva implícita una sensación de equilibrio y armonía entre las partes comparadas.

El elemento “de unas partes con el todo”, significa que las partes individuales de un objeto, concepto o sistema, etc. están equilibradas con respecto al total. Por ejemplo, en la música, la proporción se refiere a cómo los diferentes elementos de una composición, como el ritmo, la melodía y la armonía, se relacionan y equilibran entre sí para crear una pieza cohesiva y armoniosa. Un solo elemento no debe dominar excesivamente sobre los otros, manteniendo así un equilibrio y una proporción que contribuyen a la belleza y efectividad de la obra musical en su conjunto. El elemento “de cosas relacionadas entre sí” extiende el concepto de proporcionalidad más allá de los componentes de un solo objeto a la relación entre diferentes objetos o conceptos. Por ejemplo, se puede hablar de la proporcionalidad en términos de la distribución de recursos en una sociedad, donde se espera que la asignación de recursos a diferentes grupos o actividades guarde cierta proporción que se considera justa o eficiente.

Por tanto, la proporcionalidad implica una relación equilibrada y adecuada entre partes de un conjunto o entre diferentes elementos que se consideran en conjunto. En diferentes campos, como el arte, la arquitectura, la matemática y la justicia, la proporcionalidad ayuda a lograr un sentido de equidad, belleza y funcionalidad.

En materia tributaria, la proporcionalidad es un principio fundamental que busca asegurar que el sistema fiscal sea justo y equitativo, y un derecho humano de los contribuyentes (Melgar Manzanilla, 2017). Sin embargo, no hay una única proporcionalidad, sino que hay varios tipos de proporcionalidad en la tributación, y cada uno de ellos se basa en el concepto de proporción, es decir, en una relación o comparación armoniosa entre diferentes cantidades o factores.

Quizá la proporcionalidad más conocida en materia tributaria es aquella que implica una relación entre la contribución y la capacidad contributiva que se manifiesta en los impuestos progresivos con el Impuesto sobre la Renta (ISR). En esta proporcionalidad, subyace la idea de que las personas deben contribuir según su capacidad de pago.

Según del Diccionario Panhispánico de Español Jurídico (DPEJ), el concepto de capacidad contributiva se refiere a parte de la capacidad económica, aquella susceptible de

ser sometida a tributación; entendida esta como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, pero no desde la primera unidad monetaria, sino a partir de haber superado un determinado umbral (mínimo vital) que proteja la capacidad destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario (DPEJ), y que no alcance un tope considerado confiscatorio (Melgar Manzanilla, 2017).

Es importante distinguir entre capacidad contributiva como razón o medida y el concepto de capacidad contributiva lisa y llana. Una contribución que respete la capacidad contributiva se puede ilustrar con una fórmula que muestre que la contribución (C) que una persona debe pagar es directamente proporcional a su ingreso (I) menos el mínimo vital (MV). La fórmula podría representarse como:  $C = r(I - MV)$ , donde C es el impuesto total a pagar; r es la tasa de impuesto proporcional aplicada a la capacidad contributiva; I es el ingreso total de la persona y MV es el mínimo vital exento de impuestos. Como se advierte, está el requisito de que se supere el mínimo vital, no que se pague en proporción (razón o medida) a la capacidad contributiva.

En un sistema proporcional directa como el expresado, (r) sería constante para todos los niveles de ingreso que superan el mínimo vital (en donde hay capacidad contributiva).

En este sentido, cuando se establece un porcentaje fijo que se aplica a la base imponible, como en un impuesto de tasa única, también hay proporcionalidad, lo hay inclusive si no se considera a la capacidad contributiva (pero, se estaría vulnerando el mínimo vital). Aquí la proporción es directa y constante; no importa la cantidad de la base imponible, el porcentaje de tributación es el mismo para todos, por ejemplo, en un impuesto al valor agregado de tasa única. En estos casos el monto de la contribución (C), es directamente proporcional al precio del producto o servicio (P), es decir,  $C \propto P$ , en donde  $\propto$  indica proporcionalidad. Esto significa que a medida que C aumenta, P también lo hace, y viceversa, manteniendo una constante de proporcionalidad entre ambas cantidades.

Sin embargo, en un sistema tributario progresivo, (r) aumenta a medida que (I) aumenta, lo cual no sería una proporcionalidad directa sino una progresividad. En dicho sistema de tarifas progresivas, la tasa impositiva aumenta a medida que aumenta la base imponible, por ejemplo, los tramos del ISR. Aunque las tasas cambian, existe una proporción directa dentro de cada tramo de ingreso. La progresividad busca ajustar la proporción de impuestos

pagados a la capacidad contributiva de una manera más afinada que en una tasa plana.

En el contexto de los impuestos progresivos, la contribución está en proporción a la capacidad de pago del contribuyente. Esto refleja el principio de que las personas con mayor capacidad deberían contribuir con una mayor proporción de sus ingresos al financiamiento de los gastos públicos. La proporción se puede expresar de la siguiente manera:  $C \propto CC$ , donde (C) es la contribución y (CC) es la capacidad contributiva. A medida que la capacidad de pago aumenta (por ejemplo, a través de ingresos más altos), la tasa impositiva aplicable también aumenta según los tramos o rangos de ingreso definidos por la ley tributaria. Esto significa que hay una relación proporcional entre la cantidad de ingreso (tramo) de una persona y el porcentaje de ese ingreso que debe pagar en contribuciones, pero, como ya se estableció, esta proporcionalidad no es directa sino progresiva. La progresión se diseña de manera que el incremento en la tasa impositiva es más rápido que el incremento en la capacidad de contributiva, llevando a una mayor carga tributaria relativa para aquellos en tramos de ingreso más altos. La progresión se obtiene por una combinación de tasas (porcentajes) y cuotas (cantidades absolutas), es decir, tarifas.

La progresividad en el sistema tributario está íntimamente relacionada con los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical que son principios fundamentales en la teoría de la imposición. La equidad horizontal sostiene que los contribuyentes con la misma capacidad de pago deben contribuir con la misma cantidad de impuestos. Así, si dos personas tienen el mismo nivel de ingresos o riqueza, deberían enfrentar la misma carga impositiva. La equidad horizontal busca tratar a los iguales de manera igual (Jorratt, 2017).

Por otro lado, la equidad vertical se basa en la idea de que los contribuyentes con mayor capacidad de pago deben contribuir con más al financiamiento de los gastos públicos que aquellos con menor capacidad. Así, las personas que ganan más dinero deberían pagar una tasa impositiva más alta en sus ingresos adicionales. La equidad vertical busca tratar a los desiguales de manera desigual, pero de una manera que se considera justa, basándose en su capacidad de pago. La equidad vertical permite la redistribución de la riqueza (Jorratt, 2017).

Otro ejemplo de proporcionalidad es la proporcionalidad de beneficios. Esta proporcionalidad implica que las contribuciones deben pagarse en proporción a los

beneficios recibidos del gasto público. Existe una proporción entre los beneficios derivados de los servicios públicos y la cantidad de contribuciones que se paga (Musgrave y Musgrave, 1986). Se puede ilustrar con la siguiente fórmula:  $C = t \cdot B$ , donde (C) es la contribución total a pagar; (t) es la tasa de contribución basada en el beneficio, y (B) es el valor del beneficio recibido del gasto público. Esta fórmula propone que el monto de contribuciones que una persona debe pagar (C) es directamente proporcional al valor del beneficio (B) que recibe. La tasa de contribución basada en el beneficio (t) sería el porcentaje o factor que determina qué fracción del beneficio se traduce en impuestos, de tal forma que  $C \propto B$ .

La proporción podría ser también en razón del costo de brindar un servicio público en vez del valor del beneficio recibido de tal forma que  $C = t \cdot CSP$ , en donde (CSP) es el costo de brindar el servicio público que recibe el contribuyente, Así,  $C \propto CSP$ .

También existe la proporcionalidad en tasas específicas. Esta proporcionalidad se refiere a un sistema en el que las contribuciones se aplican por unidad de medida del bien o servicio, independientemente de su precio. Por ejemplo, una cantidad en pesos de contribuciones por litro de gasolina o por paquete de cigarrillos. En tales casos se establece una proporción fija por unidad, independientemente del precio o valor del bien.

Esta proporcionalidad se puede expresar con la siguiente fórmula:  $C = t \times Q$ , donde: (C) es la contribución total a pagar; (t) es la tasa específica del impuesto por unidad de medida (por ejemplo: por litro, por paquete, etc.), y (Q) es la cantidad del producto sujeto al impuesto. En este caso, la proporcionalidad se refiere al hecho de que la contribución aumenta linealmente con la cantidad del producto, no con su valor monetario. Por ejemplo, si el impuesto específico es de \$0.50 por litro de gasolina, entonces comprar 10 litros de gasolina incurriría en un impuesto de:  $C = 0.50 \cdot 10 = \$5.00$ . La proporción se puede expresar de la siguiente manera:  $C \propto Q$ .

Los anteriores son las formas de proporcionalidad más conocidas en el contexto tributario, sin embargo, no son exhaustivas, ni las únicas posibles, por ejemplo, podría diseñarse en una ley fiscal una contribución que sea proporcional a las externalidades negativas ocasionadas por una actividad económica con la finalidad de internalizar dichas externalidades de tal forma que la proporción se exprese como  $C$  (contribución)  $\propto EN$  (externalidades negativas). En tal caso seguiríamos en el concepto de proporcionalidad de las contribuciones. Como se

advierte, a pesar de que la capacidad contributiva como medida o razón que se manifiesta con la progresividad quizá sea la forma de proporcionalidad más conocida en el ámbito tributario, no es la única forma de proporcionalidad.

### III. DERECHO HUMANO A LA PROPORCIONALIDAD EN DERECHOS TRIBUTARIOS Y SU CONTENIDO

Se inicia este apartado estableciendo dos cuestiones de base sobre la proporcionalidad tributaria: la proporcionalidad tributaria es un derecho humano, y la proporcionalidad tributaria no es igual a capacidad contributiva, como se advierte del apartado anterior.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, Art. 31, Fr. IV) y criterios interpretativos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación SCJN (Tesis 2a. CVI/2007) establecen que es una obligación de las personas mexicanas y extranjeras con residencia en México o fuente de ingresos en el país, contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Estas disposiciones son el reconocimiento constitucional del principio de proporcionalidad, entre otros principios, que debe regir el sistema tributario mexicano. Además, es el reconocimiento del derecho humano que tienen las personas de contribuir proporcionalmente a los gastos públicos.

Se debe notar que, la disposición constitucional referida no menciona un tipo de proporcionalidad específica, sino solo que la proporcionalidad se establecerá en leyes. Por tanto, la proporcionalidad como requerimiento constitucional de la contribución no se limita a la idea de en proporción a la capacidad contributiva ( $C \propto CC$ ), sino que las contribuciones se pueden establecer de manera proporcional considerando otros factores. Es decir, la carga impositiva debe guardar relación con algún parámetro, que no tiene que ser la capacidad contributiva del contribuyente. Puede referirse a la relación entre lo que se paga y lo que se recibe, como en el caso de los derechos tributarios (especie de las contribuciones), o puede significar que la contribución se establece en función de algún otro indicador, como podría ser la cantidad de un recurso que se consume o el costo del servicio brindado.

Cuando la CPEUM menciona que las leyes dispongan la manera en que se deben hacer estas contribuciones, implica la necesidad de que exista una legislación secundaria que desarrolle estos principios de proporcionalidad y equidad en reglas concretas y aplicables. Las leyes tributarias deben, por tanto, ser diseñadas para cumplir con este principio constitucional, asegurando que las personas aporten al sostenimiento de los gastos del Estado de una forma que sea proporcional y justa.

El Código Fiscal de la Federación (CFF, Art. 2) establece cuatro tipos o especies de contribuciones: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora y los derechos que, para efectos de evitar cualquier confusión dada la polisemia del término derecho o derechos, en este trabajo se usa el término de derechos tributarios para el tipo de contribución llamado derechos en el CFF.

Desde 1989, la SCJN expresó que la proporcionalidad de cada una de estas especies de contribuciones, debe determinarse según sus naturalezas y características particulares (Tesis P. 44 de 1989), por tanto, las leyes tributarias correspondientes, expresan diferentes tipos de proporcionalidades para cada tipo de contribución.

En cuanto a los derechos tributarios, estas contribuciones pueden ser de tres tipos: por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación; por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público - excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos (LFD)-, y las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado (CFF, Art. 2, Fr. IV). El trabajo se concentra en los dos primeros ya que el interés es respecto del contenido del derecho humano a la proporcionalidad tributaria que corresponde a los gobernados. En el caso del último tipo de derecho tributario mencionado, es el Estado a través de la administración pública paraestatal quien paga contribuciones al mismo Estado.

Como se advierte, los tipos de derechos se diferencia por su hecho imponible. Primero, usar o aprovechar bienes de dominio público del Estado, tales como las plataformas insulares, el lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores, los inmuebles federales que estén destinados de hecho o mediante un ordenamiento jurídico a

un servicio público, los terrenos baldíos, entre otros (Ley General de Bienes Nacionales, Art. 6). Segundo, recibir un servicio público exclusivo del Estado en su función de derecho público, tales como, legalización de firmas, compulsas de documentos, copias de planos certificados, entre otros (LFD, Art. 5). Y, tercero, prestar servicios exclusivos del Estado en el caso de organismos públicos descentralizados, tales como la expedición de documentos migratorios, los servicios de publicaciones que se presten en el Diario Oficial de la Federación (DOF), entre otros (LFD, Arts. 8 y 19-C). Los ejemplos mencionados son derechos tributarios federales, pero también hay estatales y municipales. El tipo de proporcionalidad que se manifiesta en cada caso de derecho tributario puede ser distinto.

Mediante tesis se ha determinado que cuando el legislador busca alcanzar la proporcionalidad y equidad en el ámbito tributario, lo puede hacer estableciendo una tasa o cuota que se aplica sobre una base imponible. Esta base imponible se puede configurar de manera que refleje la capacidad económica del contribuyente (Tesis P./J. 2/98). Este enfoque, que busca equilibrar las contribuciones fiscales con la capacidad de pago de cada individuo, es específicamente aplicable en el caso de los impuestos. Es especialmente aplicable en los impuestos a los ingresos como el ISR, que es progresivo y por tanto su proporcionalidad es no directa:  $I \propto CC$  en donde (I) es el ISR a pagar y CC la capacidad contributiva.

Otros impuestos, los indirectos como el IVA pueden ser de tasa plana y, por tanto, de proporcionalidad directa. Incluso si se toma en cuenta la capacidad contributiva (ya que el consumo expresa la existencia de una capacidad contributiva), la proporcionalidad no expresa una relación entre la capacidad contributiva y los impuestos a pagar de tal forma que a medida que la capacidad contributiva aumenta la tasa impositiva y por tanto el impuesto a pagar también aumenta; sino que la relación se encuentra entre la expresión de la riqueza (ER) que es el costo de lo consumido y la cantidad del impuestos (I) a pagar:  $I \propto ER$ . El resultado no es una mayor carga tributaria relativa para aquellos en tramos de ingreso más altos.

En el caso del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), se aplican tasas y cuotas fijas al valor de los actos y actividades gravadas o a las unidades de medida (LIEPS, Art. 2), por tanto, la existencia de capacidad contributiva, al igual que en el caso del IVA, en su caso, solo se expresa con el consumo realizado. La proporción o relación es directa y

constante entre el monto del IEPS a pagar y el valor del consumo o cantidad (por ejemplo, litros) consumida, de tal forma que la contribución aumenta linealmente con la cantidad del producto o con su valor monetario y no aumenta en función de la capacidad contributiva de los contribuyentes de hecho.

Como se observa, no en todos los impuestos se utiliza la capacidad contributiva como razón o medida. Aunque en todos los casos se debe tributar respetando el mínimo vital, es decir, cuando hay capacidad contributiva.

Regresando a los derechos tributarios que es el interés en este trabajo, tanto en los que son por servicios (Tesis P./J. 2/98) como los que son por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público (Tesis 2a./J. 27/2010), la proporcionalidad toma en cuenta otros elementos como medida o razón que no son la capacidad contributiva. En el primer caso, la relación es entre la contribución y el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio, así, las cuotas deben ser fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos (Tesis P./J. 2/98). Lo que se busca es una contraprestación, aunque no en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado (VS) (Tesis P./J. 3/98), sino una relación razonable entre el costo del servicio y el monto a pagar (Tesis: 1a./J. 132/2011).

En el segundo caso, por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación, la proporción es entre la contribución y cualquiera de los siguientes elementos: el grado de aprovechamiento de los bienes medido en unidades de consumo (GAB) o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien (GU); el beneficio aproximado obtenido por el usuario (BAO); su mayor o menor disponibilidad (MMD), o su reparación o reconstrucción si se produce un deterioro (RR) (Tesis 2a./J. 27/2010).

Si en los derechos tributarios la cantidad de contribuciones a pagar guarda proporción con la capacidad contributiva del contribuyente, entonces viola el principio de proporcionalidad (y equidad) tributarias pues no debe existir lucro (Tesis PC.III. A. J/86 A (10a.), Tesis: 1a./J. 132/2011 (9a.)). Ello no implica que la capacidad contributiva no deba tomarse en cuenta, sino que la proporcionalidad no debe manifestarse como una relación entre las contribuciones pagadas y la capacidad contributiva. No obstante, si la persona no tiene capacidad contributiva, entonces el requerimiento del pago de derecho puede incidir en la

falta de efectividad de otro derecho, por ejemplo, el de acceso a la justicia, como se verá más adelante.

En tal sentido, una vez que se tenga capacidad contributiva, el derecho tributario debe pagarse de manera proporcional, es decir:  $DT \propto VS$ ;  $DT \propto GAB$ ;  $DT \propto GU$ ;  $DT \propto BAO$ ;  $DT \propto MMD$ ;  $DT \propto RR$ , o una combinación de las anteriores.

Este es similar incluso en jurisdicciones en donde la terminología constitucional es más cercana al concepto de capacidad contributiva, como España y Colombia.

En el caso de España, su constitución incorpora a la capacidad económica de manera explícita en 1978. En relación a la tributación, el principio de capacidad económica establecida en la Constitución Española (art. 31.1) estipula que todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica.

La capacidad económica tiene varias manifestaciones. La primera se vincula con el hecho imponible abstracto que toma en cuenta el legislador para justificar la contribución, de tal forma que el hecho imponible del tributo fijado en la ley sea revelador de capacidad económica. Así, la capacidad económica es el “Conjunto de negocios jurídicos, actos o hechos susceptibles de ser sometidos a gravamen por poner de manifiesto dicha capacidad y que debe ser definida por la ley en el hecho imponible de los tributos y en particular de los impuestos” (DPEJ). También es conocida como capacidad económica objetiva o absoluta.

La segunda manifestación es la capacidad contributiva ya mencionada que toma en cuenta un mínimo vital libre de tributación; y la tercera se refiere a la razón, medida o proporción de las contribuciones individuales, de tal forma que se debe tributar según la capacidad real o capacidad económica subjetiva que cada individuo tenga. En este caso, la capacidad económica (contributiva) es la medida de la imposición. Como se advierte las dos últimas manifestaciones son las referidas en el primer apartado al abordar la capacidad contributiva.

Las dos últimas manifestaciones pueden ser confundidas y tomadas como uno solo, como medida de la imposición. Sin embargo, el Tribunal Constitucional Español realizó la aclaración en 2008, cuando estableció que la idea de ajustar los impuestos según la capacidad económica de cada uno solo es aplicable al sistema tributario en su totalidad y que no a todos los impuestos individuales. Solo en ciertos tributos que por sus naturaleza

y caracteres sean determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es necesario dicha modulación en la medida de la capacidad (ATC 71/2008). Este criterio fue reiterado en subsecuentes ocasiones.

A pesar de que esta interpretación ha sido criticada (Rodríguez, 2009) y que anteriormente el tribunal había establecido que el tributo solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida o en función de la capacidad económica (STC 182/1997), dicha interpretación es compatible con la existencia de los diversos tipos contribuciones en España, como los impuestos al consumo o las tasas (figura cercana o los derechos tributarios en México). Precisamente, la aclaración se realizó en ocasión del estudio de la Tasa Fiscal sobre el Juego. El Tribunal Constitucional estableció que no tiene carácter general ya que no grava la renta global, sino sólo una específica manifestación de capacidad económica y que tampoco por sus características podía afirmarse que son pilares básicos del sistema tributario (ATC 71/2008).

Por otra parte, la Ley General Tributaria (LGT) española reconoce diferentes tipos de tributos: tasas, contribuciones especiales e impuestos (LGT, Art. 2.2). Establece que las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario. Asimismo, establece que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (LGT, Art. 7); y que en su fijación se tendrán en cuenta, cuando así lo permitan las características del tributo, la capacidad económica (LGT, Art. 8). Dicha norma también regula cómo se deben establecer y calcular las tasas y precios públicos. Para ello, enfatiza la relación con los costes reales, el valor de mercado, y la utilidad de los servicios, permitiendo ajustes por razones de interés público (LGT, Art, 19 y 25). Por tanto, la capacidad económica o capacidad contributiva no es la medida o razón de las tasas a pagar, aunque puede ser considerada si lo permite la naturaleza del tributo.

En el caso de Colombia, la Constitución Política de Colombia (CPC) establece que toda persona está obligada a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (CPC, Art. 95.9) y explícitamente señala que su

sistema tributario se funda en el principio de progresividad, además de los principios de equidad y eficiencia (CPC, Art, 363). Al igual que en el caso español, el Tribunal Constitucional Colombiano ha señalado que los principios tributarios que se encuentran en la constitución hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto y no a los tributos considerados aisladamente. También que cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse a la capacidad de pago o progresividad. Sin embargo, reconoce que algunos tributos como los indirectos, por su conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad y, no por ello dejan de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales (Sentencia C-776/03).

En Colombia también existen diferentes tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones que a su vez se dividen en especiales y parafiscales. La tasa es un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado y cuyo producto debe tener por destino el servicio que contribuye al presupuesto de la obligación. (Sentencia No. C-545/94), tienen por finalidad recuperar el costo de lo ofrecido. Por tanto, el precio que paga el usuario tiene relación directa con los beneficios derivados de ese bien o servicio. No obstante, ocasionalmente contienen criterios distributivos como tarifas diferenciales, por ejemplo, las tarifas de los servicios públicos (Sentencia C-1067/02).

En suma, es fundamental reconocer que el principio y derecho de proporcionalidad tributaria, tal como se establece en la Constitución Mexicana, y en otras constituciones, no se equipara automáticamente con la capacidad contributiva del individuo como medida o razón de las contribuciones a pagar. Mientras que la capacidad contributiva opera como un criterio central en la imposición de ciertos tipos de contribuciones, como los impuestos directos, en los que se espera que los contribuyentes aporten de acuerdo con sus ingresos o riqueza, la proporcionalidad se extiende más allá de esta dimensión. En el caso de los derechos tributarios y otras contribuciones incluso de tipo impuestos, el derecho a la proporcionalidad adquiere un prisma más amplio y diverso, considerando factores diversos. Esto subraya la importancia de un análisis más matizado y contextualizado de lo que constituye una contribución proporcional.

Así, el derecho a la proporcionalidad en los derechos tributarios incorpora una evaluación equilibrada de varios factores clave. Cada uno de los factores, de maneras separada o combinada, contribuye a determinar la justicia del monto exigido, asegurando que los ciudadanos no se enfrenten a cargas desmedidas. Este enfoque subraya una visión de la proporcionalidad enfocada en el intercambio de valores y en la interacción concretada y beneficio obtenido de los bienes y servicios estatales.

Pretender lo contrario es adoptar una postura sin poder explicativo de la realidad y negar la naturaleza del derecho tributario. Por tanto, se sostiene que no se debe intentar incorporar la capacidad contributiva como medida o razón a los derechos tributarios incluso por razones distributivas o cuando el derecho lo permita. Ello no implica que no se pueda criticar la carga tributaria total o abogar por la abolición de los derechos tributarios y otras contribuciones no progresivas a favor solo de impuestos directos (ello merece otro análisis); o que el único principio/derecho a tener en cuenta en el caso de los derechos tributarios sea la proporcionalidad.

#### **IV. LA COLISIÓN ENTRE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y OTROS DERECHOS: MANTENIENDO LA ESENCIA DE LOS DERECHOS TRIBUTARIOS**

El análisis sobre la validez de la capacidad contributiva como medida o razón en los derechos fiscales puede identificarse en criterios interpretativos en México. Como ejemplo, se pueden mencionar las tesis 1a./J. 132/2011 (9a.) y Tesis XI. 1o. A.T.21.A. Las dos tesis presentadas abordan cuestiones relacionadas con la equidad y proporcionalidad en la imposición de tasas y tarifas por servicios públicos en México, aunque desde perspectivas diferentes.

La tesis 1a./J. 132/2011 (9a.), que se refiere a la cuota por expedición de copias certificadas sostiene que se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria si la cuota impuesta por la expedición de copias certificadas difiere (es mayor) de aquella impuesta por la expedición de copias simples. Se establece que la diferencia en el costo entre una copia simple y una copia certificada no se justifica constitucionalmente debido a que la expedición de copias certificadas es un acto instantáneo y no se prolonga en el tiempo, lo que implica que el precio cobrado por este servicio es desproporcionado en relación con el costo real

que tiene para el Estado. Cómo se advierte, la postura en este criterio es la necesidad de una relación directa entre el costo del servicio para el Estado y la cuota cobrada, argumentando que no debería haber lucro en este proceso.

Por otra parte, la Tesis XI. 1o. A.T.21.A. se refiere a las tarifas del servicio de agua potable en Morelia. Su argumento central es que las tarifas progresivas y variables basadas en el consumo y la zona socioeconómica para el servicio de agua potable en Morelia son consideradas equitativas y no transgreden los principios de justicia fiscal. El criterio es de difícil comprensión debido a su redacción densa, estructura desorganizada y redundancias. Sin embargo, se advierte que se sugiere que no se afecta la relación razonable entre el costo del servicio y el monto de tributo a pagar porque se toman en cuenta los siguientes factores: el volumen consumido (que varía según la zona socioeconómica) y el agotamiento del recurso por su menor o mayor uso, de tal forma que no hay un esfuerzo uniforme de la administración para proveer el servicio a las distintas zonas socioeconómicas; así como mayor necesidad del subsidio.

Se sostiene que los argumentos deben ser veraces, pero independientemente de si lo son (por ejemplo, que los individuos de las zonas socioeconómicas altas consumen más agua y por tanto contribuyen más al agotamiento del recurso) para efectos de este análisis son importantes las ideas subyacentes. El argumento es que las tarifas toman en cuenta el costo del servicio y los factores que inciden en su continuidad. El sistema progresivo de cuotas se basa en el volumen consumido y la participación en el agotamiento del recurso, por un lado; mientras que las zonas socioeconómicas más bajas obtienen mayor subsidio, lo que refleja una distribución de carga tributaria más equitativa.

El primer criterio argumenta contra la desproporción en la tarifa de un servicio específico (copias certificadas) basándose en el costo real para el Estado. En cambio, el segundo criterio acepta tarifas variables y progresivas basadas en el nivel de consumo y necesidad de subsidio no en la capacidad contributiva como medida o razón. El subsidio que hace al derecho tributario progresivo se relaciona con la protección del derecho al agua contemplada en la CPEUM (Art. 4), por ello se tomó la tesis para análisis a pesar de ser una tesis aislada y no jurisprudencial.

Sí bien, a primera vista puede parecer que la posición en los dos criterios es opuesta, no es así. Más bien, los argumentos y consideraciones se enfocan en cuestiones distintas,

aunque relacionadas. Se debe advertir que, en el segundo criterio, el principio fiscal en cuestión es la equidad principalmente y no la proporcionalidad. No obstante, dado que los tributos progresivos son la manifestación directa de la capacidad contributiva como medida o razón del tributo, se toma en cuenta el criterio para este análisis.

Par continuar con el argumento, debemos recordar tres cuestiones: primero, que, para establecer el derecho tributario, se pueden tomar en cuenta el costo del servicio, el grado de aprovechamiento de los bienes o de su utilización, el beneficio aproximado obtenido, su mayor o menor disponibilidad, o su reparación o reconstrucción por deterioro. Entonces, no es extraño que se determine el derecho tributario según el nivel de consume de agua potable y la participación de los individuos en el agotamiento del recurso. Segundo, que en todo tributo se debe respetar la capacidad contributiva de tal manera que, si no se ha cubierto el mínimo vital, no se le exija a la persona tributar. Ello no implica que la razón o medida del tributo sea la capacidad contributiva. Y, tercero, que además de los principios/ derechos de justicia fiscal, también existen otros derechos que proteger, por ejemplo, al acceso a servicios de agua potable, lo que puede manifestarse a través del establecimiento de subsidios diferenciados según las necesidades de las personas.

En efecto, hay otros derechos que deben protegerse además de los principios fiscales, por tanto, puede darse ocasiones en los que se deban tomar medidas para la protección dichos derechos sin que ello implique un cambio en el sentido y contenido de la proporcionalidad en los derechos tributarios. Así, tratándose del derecho al agua, los derechos tributarios no deben impedir su acceso.

Los argumentos se refuerzan con otros criterios jurisprudenciales en donde se advierte que se considera una violación del principio de proporcionalidad cuando la cuota no refleja adecuadamente el costo o el esfuerzo del Estado en proporcionar el servicio: en el caso de tarifas altas por servicios simples o cuotas fijas por servicios instantáneos. En cambio, no se considera una violación cuando hay una relación razonable entre la cuota y el costo del servicio, o cuando la cuota sirve a un fin extrafiscal legítimo y en protección a otro derecho: tarifas basadas en la utilización y disponibilidad de recursos; tarifas diferenciadas por complejidad del servicio; o cuando se quiere promover cierto comportamiento (cuidado del agua) y proteger un derecho.

Argumentos sobre la violación o no del principio de proporcionalidad en derechos tributarios en tesis jurisprudenciales

Tesis	Se viola/no se viola proporcionalidad tributaria	Razón
PR.A.CN. J/32 A (11a.)	Las tarifas que prevén el cobro de \$15,000.00 por concepto de derechos relativos a las inscripciones traslativas de dominio de propiedad inmueble o garantías constituidas sobre éstos, violan el principio de proporcionalidad tributaria.	La actividad registral es sencilla y uniforme.
XVII.1o.P.A. J/35 A (10a.)	La tarifa por servicios de inscripciones que presta el Registro Público de la Propiedad y del Notariado local viola el principio de proporcionalidad tributaria.	No guarda un equilibrio razonable entre la actividad administrativa realizada por el Estado y el costo real de esa contraprestación.
PC.XXV. J/12 A (10a.)	El cobro de 200 unidades de medida y actualización (UMA) por el registro de un acto traslativo de dominio y diversas cuotas por otros servicios, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.	La diferenciación es razonable ya que el registro está vinculado a un servicio público esencial para garantizar la seguridad jurídica en el derecho de propiedad de bienes inmuebles, revelando su situación legal. La variación en las tarifas se explica por los diferentes requisitos y la inversión de tiempo y recursos necesarios para cada tipo de inscripción. Cada documento a registrar presenta complejidades únicas, por tanto, el Estado invierte distintos niveles de esfuerzo y recursos en cada caso.

PC.I.A. J/129 A (10a.)	El artículo que establece una tarifa general por inscripción, anotación o cancelación en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio del Distrito Federal y señala una excepción que impone un monto mayor para la inscripción de documentos relacionados con la adquisición, transmisión, modificación o extinción del dominio, entre otros, viola el principio de proporcionalidad tributaria.	El servicio que realiza el Estado a través del sistema informático que contiene el acervo registral, es el mismo, con independencia del tipo de documentos, actos y del lugar en que se ubiquen las anotaciones correspondientes, por tanto, no implica un despliegue adicional para prestar el servicio.
1a./J. 113/2017 (10a.)	Los artículos de la LFD que prevén cuotas diferenciadas para el pago del derecho por uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales, respetan el principio de proporcionalidad tributaria	La base tarifaria basada en una unidad de consumo (metros cúbicos de agua utilizados) es un parámetro adecuado para medir el volumen consumido. Además, se toma en cuenta la disponibilidad del recurso al establecer diferentes cuotas para distintas zonas hidrológicas, dependiendo de la abundancia o escasez del agua. Esto implica que las cuotas varían no solo con el consumo, sino también con la disponibilidad del agua en diferentes regiones. Este esquema busca mejorar la disponibilidad del agua y fomentar condiciones favorables en las fuentes hídricas. Al aplicar cuotas mayores en zonas donde la fuente hídrica está deteriorada contribuye a la preservación y restauración del medio ambiente y del recurso natural. Además, este enfoque promueve el uso eficiente del agua y asegura que, a medida que mejoren las condiciones de las fuentes, el costo para el consumidor se ajuste en consecuencia, beneficiando al contribuyente.

PC.I.A. J/80 A (10a.)	El precepto que contempla el pago de derechos diferenciados por descargas de agua en la red de drenaje, a cargo de las personas físicas o morales que utilicen agua de fuentes diversas a la red de suministro de agua potable, respeta el principio de proporcionalidad.	La contribución tiene como fin la conservación y mantenimiento de la infraestructura hidráulica, utilizada para las descargas y su conducción. Por tanto, está directamente relacionada con los costos que el Estado incurre para mantener dicha infraestructura. Esta infraestructura, un bien del dominio público, es usada por los usuarios para la descarga de agua, creando una conexión entre el volumen de agua extraído y el descargado en la red de drenaje. Por lo tanto, la cuota aplicada tiene un objetivo extrafiscal: promover un uso racional del agua cuya garantía de acceso está estipulada en el artículo 4° de la Constitución Mexicana.
P./J. 32/2012 (10a.)	El precepto que establece que, por los servicios en materia de televisión, los concesionarios o permisionarios calcularán el derecho de televisión por la supervisión de programas de concurso aplicando una cuota por cada hora o fracción, no transgrede el principio de proporcionalidad.	El parámetro utilizado por el legislador es objetivo, en tanto que, al tratarse de un servicio complejo, la cuota por hora o fracción diferencia el cobro del derecho en función de la intensidad del uso del servicio, ya que es un reflejo de que a mayor tiempo que permanezca el supervisor en el lugar del concurso se está utilizando más tiempo el servicio del Estado, por lo que paga más quien más utiliza el servicio.

Fuente: Elaboración propia a partir de tesis jurisprudenciales

Las jurisprudencias que se muestran en el cuadro anterior fueron emitidas después de la reforma constitucional mexicana en materia de derechos humanos de 2011, que tuvo como objetivo el fortalecimiento del sistema de reconocimiento y protección de los derechos humanos en México. Dicha reforma avivó la discusión sobre los derechos humanos en materia tributaria. Se sostiene que dicha reforma no implica el cambio de naturaleza de los derechos tributarios y que no requiere el uso de la capacidad

contributiva como medida o razón para la determinación de los derechos tributarios individuales.

El estudio de las tasas judiciales ayuda a aclarar el argumento de que medidas para la protección de otros derechos no implique un cambio en el sentido y contenido de la proporcionalidad en los derechos tributarios. Dichas tasas judiciales se vinculan con un derecho humano, el derecho de acceso a la justicia. Al respecto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al realizar un análisis legal del derecho de acceso a un tribunal, basado en el Artículo 6.1 de la Convención Europea de Derechos Humanos reconoce que, aunque su jurisprudencia previa no excluye la posibilidad de imponer restricciones financieras para el acceso a los tribunales en interés de una administración de justicia adecuada, el cumplimiento del artículo 6.1 implica no solo evitar interferencias sino también adoptar medidas positivas por parte del Estado. Sin embargo, aclara que esto no implica un derecho ilimitado a la asistencia letrada gratuita del Estado ni a procedimientos judiciales civiles gratuitos. El Tribunal afirmó que el requisito de pagar tasas para acceder a los tribunales civiles no es en sí mismo incompatible con el artículo 6.1. Sin embargo, recalcó que la cuantía de estas tasas y las circunstancias específicas del caso, incluyendo la capacidad del demandante para pagarlas y la fase del procedimiento en la que se imponen, son factores clave para determinar si se ha respetado el derecho de acceso a un tribunal. Por tanto, se reconoce que imponer tasas judiciales es aceptable, pero su monto y las circunstancias del caso deben ser consideradas cuidadosamente para asegurar que no se infrinja el derecho al acceso a la justicia. (Caso Kreuz contra Polonia). Sin embargo, no se establece que la medida de dichas tasas debe ser la capacidad contributiva, aunque se requiere la existencia de capacidad contributivas.

De acuerdo con Álvarez-Osorio Micheo (2014), las tasas judiciales deben ser proporcionales a lo que se está buscando con ellas. Es decir, deben ser lo suficientemente altas para cubrir los costos de administrar la justicia, pero no tan altas que impidan el acceso a los tribunales. La proporcionalidad aquí está íntimamente ligada a la justicia material, que busca la equidad y justicia en cada caso concreto. En términos prácticos, sugiere que solo habría una violación del principio de proporcionalidad si las tasas son tan elevadas que impiden efectivamente el acceso a la justicia. Esto ocurre cuando una persona no

puede pagar la tasa judicial requerida, lo que le impide ejercer su derecho a un tribunal. Lo importante es asegurar que el derecho al acceso a la justicia no se vea obstaculizado por barreras económicas insuperables. (Álvarez-Osorio Micheo (2014). El uso del término proporcionalidad en el párrafo anterior no se refiere al principio de proporcionalidad en materia tributaria, sino a la estructura argumentativa que permite “interpretar principios constitucionales cuando ante situaciones jurídicas se encuentran en colisión y se hace necesario determinar cuál de los principios constitucionales en conflicto debe prevalecer”. (Cárdenas Gracia, 2014). Cuando la proporcionalidad tributaria colisiona con un derecho humano, es necesario determinar si debe prevalecer el derecho humano en cuestión o el principio/derecho a la proporcionalidad tributaria. Pero, incluso aceptando eso, de ninguna manera lleva a la conclusión de que el derecho tributario por pagar debe tener como medida o razón la capacidad contributiva.

De manera similar, si el derecho tributario ocasiona una merma al mínimo vital, se puede aceptar que no es exigible el pago del derecho tributario, pero ello no lleva a concluir que la medida o razón del derecho tributario debe ser la capacidad contributiva. De ser así, el derecho tributario perdería su naturaleza.

## V. CONCLUSIONES

Existen varios tipos de proporcionalidades aplicables a las contribuciones. Aunque la capacidad contributiva es un criterio importante en la principal contribución directa a los ingresos, el concepto de proporcionalidad tributaria contenida en la CPEUM no se agota en ella y abarca una gama más amplia de consideraciones, reflejando una complejidad inherente a la naturaleza de cada contribución. Esto no es exclusivo de México.

En los derechos tributarios la medida o razón de la obligación tributaria no es la capacidad contributiva sino el costo del servicio, el grado de aprovechamiento o utilización de los bienes, el beneficio aproximado obtenido, la mayor o menor disponibilidad, la reparación o reconstrucción del bien. Todos manifiestan proporcionalidad tributaria.

Aunque en situaciones de colisión entre la proporcionalidad en derechos tributarios y otros derechos humanos puede surgir la necesidad de proteger un derecho humano específico,

esto no implica automáticamente una alteración en la medida de la proporcionalidad en los derechos tributarios.

## VI. FUENTES DE CONSULTA

- Alvares-Osorio Micheo, F. (2014). Tasas Judiciales: entre el principio de proporcionalidad y política de derechos fundamentales. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 100, 221-242, <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/39737>
- Cárdenas Gracia, J. (2013), Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 47 (139), 65-100, 10.1016/S0041-8633(14)70501-0
- Código Fiscal de la Federación (CFF). DOF de 31 de diciembre de 1981, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Constitución Española, BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>
- Constitución Política de la República de Colombia, Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 199, <http://www.secretariassenado.gov.co/constitucion-politica>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (CPEUM). DOF de 5 Febrero 1917, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1067/02, <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-1067-02.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D1067%2F02&text=Su%20finalidad%20es%20la%20de,de%20ese%20bien%20o%20servicio>.
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-545/94, <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/c-545-94.htm>
- Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776/03, [https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm#\\_ftn194](https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm#_ftn194)
- Jorratt, M. (2017). La equidad vertical y horizontal de los impuestos. En J.K. Gómez Sabaini, J.P. Jiménez & R. Martner (Eds.), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina* (pp. 145-168). Santiago: Naciones Unidas <https://doi>.

- org/10.18356/3fe91c55-es
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. 30 de diciembre de 1980, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>
- Ley federal de Derechos (LFD). DOF de 31 de diciembre de 1981, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFD.pdf>
- Ley General de Bienes Nacionales (LGBN). DOF de 20 de mayo de 2004, <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGBN.pdf>
- Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003 (España), [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/abrir\\_pdf.php?id=PUB-PB-2023-203](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/abrir_pdf.php?id=PUB-PB-2023-203)
- Melgar Manzanilla, P. (2017). *Proporcionalidad y Equidad Tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*. México: UNAM.
- Musgrave, R. A. & Musgrave, P.B. (1986). *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, IEF
- PC.III.A. J/86 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. V. Libro 77, agosto de 2020, p. 5003, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022029>
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la lengua española* (23a ed.). <https://dle.rae.es/proporcionalidad?m=form>
- Real Academia Española. *Diccionario panhispánico del español jurídico*. <https://dpej.rae.es/lema/capacidad-contributiva>
- Rodríguez, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero*, 42, 379-40, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2999607>
- Tesis 1a./J. 132/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, t. 3, Libro III, diciembre de 2011, p. 2077, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/160577>
- Tesis 2a. CVI/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 637.
- Tesis 2a./J. 27/2010 (9 a), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/165045>
- Tesis P./J. 2/98 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/196934>

- Tesis P./J. 3/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 54, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/196933>
- Tesis P./J. 32/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Libro XV, p. 64, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002291>
- Tesis PC.I.A. J/129 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 57, agosto de 2018, p. 1721, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2017491>
- Tesis PC.I.A. J/80 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 35, p. 1533, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012816>
- Tesis PC.XXV. J/12 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 80, noviembre de 2020, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022353>
- Tesis PR.A.CN. J/32 A (11a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, 17 de noviembre de 2023, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2027630>
- Tesis XI. 1o. A.T.21.A (10<sup>a</sup>.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, marzo de 2014, p. 174, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2005849>
- Tesis XVII.1o.P.A. J/35 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, t. IV, Libro 7, noviembre de 2021, p. 3180, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2023772>
- Tesis: P.44, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, Primera Parte, Julio-diciembre de 1989, p. 143.
- Tesis 1a./J. 113/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, Libro 48, p. 130, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015589>
- Tribunal Constitucional (España), ATC 71/2008 (Caso de la Tasa fiscal sobre el juego), de 26 de febrero.
- Tribunal Constitucional (España), SSTC 182/1997, de 28 de octubre de 1997.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso Kreuz contra Polonia, TEDH\2001\398, Sentencia de 19 junio 2001, <https://veronicadelcarpio.files.wordpress.com/2013/02/sentencia-tedh-kreuz1.pdf>

