



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS  
PROFESIONALES "ARAGON"

# IMPUESTOS DESPROPORCIONADOS EN MEXICO, SU INCONSTITUCIONALIDAD

## TESIS:

QUE PARA OBTENER  
EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

CESAR OCTAVIO GALINDO G.



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Derechos reservados Copyright  
©, 1986 por César Octavio -  
Galindo G. Azafrán 172 Col.  
Granjas México C.P. 08400, -  
México, D.F. Tel. 657 -15-51

Queda prohibida la reproduc -  
ción total o parcial de esta  
obra, o su reproducción por -  
cualquier medio ya sea elec -  
trónico o automático sin la -  
autorización por escrito del  
autor.

DER 294

A MIS PADRES CON CARINO Y RESPETO,  
POR SU APOYO EN TODA MI VIDA COMO  
ESTUDIANTE

A MIS HERMANOS, DULCE MARIA,  
ROSA MARIA, ALEJANDRO Y JUAN CARLOS  
PARA REITERAR NUESTRA FRATERNIDAD

A NORMA CON PROFUNDO AGRADECIMIENTO  
POR SU AYUDA EN LA PRESENTE  
INVESTIGACION

AL LIC. JOSE MANUEL LIMA CASTILLO,  
POR SU VALIOSA ASESORIA Y ORIENTACION  
EN ESTE TRABAJO

A TODOS MIS MAESTROS DE LA UNIVERSIDAD  
PARA LOGRAR EL CONOCIMIENTO DEL DERECHO

GRACIAS A LA SRITA. RAFAELA CORNEJO  
SANCHEZ POR SU APOYO MECANOGRAFICO

## I N T R O D U C C I O N

Es indudable que en nuestro régimen de Derecho es facultad unilateral del Estado decretar las contribuciones a cargo de los gobernados, no obstante nuestra Constitución prevee como uno de los principios a ser observado en toda disposición impositiva el de la proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad ha sido tratado desde hace tiempo por autores nacionales y extranjeros y - se contempla actualmente en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

El derecho debe ser aplicado mediante una Ley que sea justa, en lo que hace a los impuestos esto sólo se logra si se imponen gravámenes de manera proporcional, es decir acordes a la capacidad contributiva y específica de cada grupo o niveles de ciudadanos. Cuando una Ley Fiscal - no es proporcional, se puede decir que es inconstitucional y es susceptible de ser impugnada por el agraviado en juicio de garantías tal como se trata en el presente estudio.



## I N D I C E

### Capítulo I PRINCIPIOS DEL IMPUESTO Y ALGUNAS TEORIAS DE ESTE.

I.1	Principios Jurídicos del Impuesto .....	1
I.1.A.	De Legalidad.....	1
I.1.B.	De Limitación.....	2
I.1.C.	De Generalidad.....	5
I.1.D.	De Proporcionalidad y Equidad.....	7
I.1.E.	El Destino al Gasto Público.....	15
I.2	Teorías y Fundamentos de la Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos.....	18
I.2.A.	Adam Smith .....	18
I.2.B.	Luigi Cossa .....	26
I.2.C.	Vallarta .....	32
I.2.D.	Antecedentes del artículo 31 su fracción IV.	37
I.2.E.	El Código Fiscal .....	41

### Capítulo II INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS DESPROPORCIONADOS.

II.1.A.	El Impuesto y La Constitución .....	51
II.1.B.	Concepto Constitucional de Impuesto.....	53

II.1.1.C.	La Proporcionalidad y Equidad como elemento Constitucional .....	60
II.1.1.D.	El Impuesto Desproporcionado y Las Garantías Individuales .....	65
II.1.1.E.	La Inconstitucionalidad y Anticonstitucionalidad del Impuesto Desproporcionado.....	83

Capítulo III EL AMPARO COMO MEDIO DE IMPUGNACION CONTRA UN IMPUESTO DESPROPORCIONADO.

III.1	Algunas Consideraciones sobre el Juicio de Amparo.....	90
III.1.A	Fundamentos del Juicio de Amparo .....	93
III.1.B	Procedencia; Concepto de Autoridad; Acto Reclamado; .....	95
III.1.C	El Amparo Contra Leyes .....	102
III.1.D	El Amparo Contra Actos Estrictu Sensu.....	103
III.1.E	Procedencia del Amparo Contra Leyes .....	106
III.1.F	Naturaleza y Elementos de la Acción de Amparo.....	113
III.1.G	Extensión Tutelar del Juicio de Amparo....	117
III.2	La Desproporción de la Tasa del 10% de la Ley del Impuesto Sobre la Renta según el Artículo 24 Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales del 31 de diciembre de 1982. (caso concreto) .....	122

III.2.A	Descripción del Acto Reclamado .....	125
III.2.B	Violaciones Constitucionales .....	128
III.2.C	Revisión de Amparo .....	142
IV.	Conclusiones .....	151
V.	Bibliografía .....	155

## CAPITULO I

### PRINCIPIOS DEL IMPUESTO Y ALGUNAS TEORIAS DE ESTE

#### I.1 PRINCIPIOS JURIDICOS DEL IMPUESTO

En nuestro sistema tributario mexicano los ca -  
racteres jurídicos del impuesto se desprenden de la frac -  
ción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política.  
Algunos autores contemporáneos del derecho fiscal al anal i  
zar el referido precepto coinciden en señalar como princi -  
pios jurídicos los siguientes:

- a) De legalidad;
- b) De limitación;
- c) De generalidad;
- d) De proporcionalidad y equidad; y
- e) El Destino al Gasto Público.

##### I.1.A Principio de Legalidad.

El impuesto nació de una necesidad política al  
evolucionar el Estado y es un acto de soberanía gobernado  
por disposición de dercho público.

El derecho fiscal es una materia que obedece al interés general y, los actos de los órganos del Estado en este ámbito emanan de la soberanía de que está investido.

"El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos y fortalecen la actuación financiera del Estado, como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social, económica y política. Es así como el Estado recibe una participación de la riqueza social. La facultad impositiva descansa en la Ley Constitucional y ordinaria y constituye la más importante limitación; sólo podrán percibirse los impuestos fijados por la Ley". (1)

Sobre este marco el gobernante en forma unilateral y mediante una ley determina una contribución e impone su voluntad a fin de allegarse recursos para satisfacer los servicios públicos.

Ahora bien los tributos están establecidos en

(1) Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. México, Edit. Porrúa, 1979. p. 39

la ley cuando es ésta la que fija los supuestos de hecho que provocan el nacimiento de la obligación tributaria, la que individualiza a las personas obligadas al pago y la que regula todos los elementos determinantes de la -- cuantía de un impuesto.

La Suprema Corte de Justicia en cuanto al referido principio explica que, "...el principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra en la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder, que conforme a la Constitución del Estado está encargada de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes los que determinan las cargas fiscales que deben soportar sino fundamentalmente que caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esten consignados de manera expresa en la Ley, ..." (2)

(2) Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXXI.

p. 6374.

Para que un tributo se adecúe perfectamente al principio de legalidad es menester que la ley señale también el "quantum" de la prestación o, en su caso, los elementos que sirven para determinarlo, del mismo modo deberá consignarse su contenido y alcance así como sus caracteres esenciales, todo ello con el fin de que no quede -- margen para las arbitrariedades de las autoridades fiscales ni surjan impuestos imprevisibles.

Un impuesto que sea claro y permita conocer en forma cierta como contribuir para los gastos públicos evitará abusos en su aplicación y alejará la inseguridad de los contribuyentes al conocer la forma en que se calcula la exacción que cubre.

#### 1.1.B. Principio de Limitación.

Tal como lo precisa Serra Rojas "Los gastos del Estado son crecientes, apremiado por el incontenible desarrollo demográfico que trae nuevas y más complejas necesidades sociales, que es imperioso atender"(3), por lo que

(3) Serra Rojas Andrés. Ob. Cit. p. 33.

en esa medida los impuestos tenderán a irse ajustando, -- sin embargo, para tal efecto es imprescindible tomar en -- cuenta también que, "la capacidad económica de los pue -- blos no es ilimitada, sino todo lo contrario, por lo que los entes públicos no pueden llevar la acción fiscal hasta convertirla en un elemento expropiatorio porque ésto -- conduciría a la destrucción económica por lo menos en el estado democrático federal"(4). Por tales razones existe otro principio jurídico del impuesto; el de limitación. -- En virtud de él hallará justificación el ente público para moderar la exigencia de un impuesto cuyas tarifas sean exageradamente altas. Cabe hacer notar que en los países desarrollados en general no se acepta este principio más que en condiciones de crisis agudas, en cambio en los Estados subdesarrollados se hace necesario aplicarlo con -- cierta libertad, tal consideración resulta obvia, toda -- vez que en dichos países la desigualdad económica es evidente y muy variada, en consecuencia encontramos una di -- versidad de capacidades financieras resultando para el go -- bernador una tarea ardua el fijar el límite de las contri -- buciones, no obstante, el referido principio nunca deberá pasarse por alto, al fijarse un tributo.

#### 1.1.C. Principio de Generalidad

(4) Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit. p. 34



La generalidad es otro de los principios jurídicos que debe revestir todo ordenamiento fiscal, y consiste en aplicar los preceptos a todas las personas que se coloquen en los supuestos por ellos previstos sin considerar especie o persona alguna, es decir en forma general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación aclara que "no deben confundirse las garantías de generalidad y abstracción de la ley, con el tributo de equidad que todo impuesto debe satisfacer. La generalidad y abstracción de la ley se refieren a lo indeterminado de antemano de los sujetos de esas normas, en virtud de lo cual sus preceptos sólo pueden aplicarse a los individuos que desde un principio se encuentran comprendidos en la hipótesis normativa y a los que posteriormente se coloquen dentro de la misma situación, mientras que la equidad de los impuestos toma en consideración la capacidad tributaria del obligado. De allí sólo puede deducirse que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentran en la situación jurídica abstracta e impersonal que señala la ley, pero no la inequidad de la misma..." (5)

(5) Amparo en revisión 581/71./ César Flores Herrera. Séptima Época, Volúmenes 45, Primera Parte, pag. 52

#### 1.1.D. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Un principio más a ser observado en los impuestos es el de proporcionalidad y equidad, para comprender y examinar estos concepto primeramente me apoyaré en la explicación que el maestro de la Garza expone partiendo de las cuestiones siguientes:

¿Que es la proporcionalidad en materia tributaria?; y

¿La proporcionalidad y equidad son expresiones contrarias y excluyentes?

De la primera interrogante señala que "...algunas veces este concepto, sólo puede comprenderse en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como el de ingresos mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la producción. Una institución de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo.

Es de hacer notar que en la práctica está forma de interpretar la proporcionalidad puede llegar a pensarse que no es tan justa, por ejemplo en el caso de un transportista que requiere de una camioneta para trabajar y que debe pagar el impuesto correspondiente en su adquisición, cubriendo además intereses por un financiamiento y por otra parte el empresario con mayor ingreso o capacidad contributiva que adquiere el mismo bien pagando igual impuesto; sin embargo en estos casos cabe reiterar que la proporcionalidad está fijada en función del volumen o calidad del bien que se adquiere es decir el transportista y el empresario obtienen igual volumen o calidad independientemente de sus respectivos ingresos.

Por otro lado es obvio que el criterio de proporcionalidad expresada para los impuestos indirectos es inaplicable para un impuesto directo como es el de la renta.

"Si el impuesto sobre la renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal.

"Si el causante que perciba una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad, injusto". (6)

En efecto la utilidad para el contribuyente con una renta de cinco mil descontado el supuesto 5% sería de 4750 y el de un millón importaría 4'750,000.00; luego entonces se desprende la evidente desigualdad de ingresos - entre los dos causantes, lo que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. De este modo, la proporcionalidad en los impuestos directos se aplica en forma matemática pues la cuota sobre el objeto gravado se determina en función de una proporcionalidad subjetiva, - luego entonces se da la nivelación del sacrificio que el causante realiza mediante la tarifa progresiva.

En relación a la supuesta antagonía que existe entre las expresiones Proporcionalidad y Equidad el pre

(6) Garza J., Servando. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Edit. Cultura T.G., S.A., 1949. p. 71.

citado autor expresa:

"Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia debemos concluir que coinciden con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada - mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas; idéntica cuota tributaria". (7)

Para reforzar lo anterior el referido tratadista agrega que si éstos términos fueran contrarios o excluyentes ninguna ley podría adecuarse simultáneamente a los dos, ya que ajustarse a uno implicaría desacuerdo con el otro, que además conforme a la redacción de la fracción constitucional que nos ocupa los adjetivos se encuentran

(7) Garza J. Servando Ob. Cit. p.p. 71 y 72

unidos mediante la conjunción copulativa reafirmando así la fusión de los conceptos.

El principio que nos ocupa también puede entenderse desde otro enfoque, esto es, cuando el Estado fija o aumenta una exacción en forma desmedida o exagerada, ya que no son pocas las ocasiones en que se han incrementado en forma extrema ciertos gravámenes, tal es el caso y sólo por mencionar algunos, el impuesto predial, los derechos por canje de placas, o por registro de obras artísticas ante la Dirección General de Derechos de Autor, frente a estas situaciones la Suprema Corte de Justicia ha dicho que sí se puede reclamar la protección Federal cuando se encuentre que un impuesto no observa los requisitos de proporcionalidad y equidad por que aparezca que sea exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se halla excedido en sus facultades Constitucionales, y que cuando una Ley impositiva no contiene los referidos requisitos estaremos ante una violación de las garantías individuales ya que - no obstante el principio en cuestión "...no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías..." (8)

(8) S.J.F. Sexta Epoca.- Volúmen XIV.- Primera Parte. Ejecutoria del Pleno. p. 156.

Otra situación no menos importante en donde podemos invocar el principio de proporcionalidad y equidad se encuentra en los casos de superposición tributaria o doble tributación, que se produce cuando un mismo contribuyente recibe el impacto de dos o más impuestos, establecidos en diversos actos legislativos, que graven el mismo objeto y se emiten por la misma Autoridad Fiscal.

Finalmente es oportuno hacer notar la distinción que se hace entre el principio de proporcionalidad y el de equidad tal como ya lo hacía nuestro ilustre maestro Vallarta, y en cuanto esto nuestro máximo tribunal explica que "el artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo..." (9)

(9) Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Parte, 1985. p. 371

Este criterio concuerda con el que sostiene el -- maestro de la Garza en la medida que se refiere también a que los impuestos se fijen al través de tarifas progresivas.

En lo que hace a la equidad la tésis en cuestión señala que "...el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la -- norma jurídica que lo establece y regula..." (10)

En razón de los dos puntos de vista tratados es -- decir el del maestro Francisco de la Garza y el de la Cor

(10) IDEM.



te me permito concluir que en efecto la proporcionalidad y equidad se encuentran íntimamente relacionados, por lo cual se contienen dentro del mismo precepto constitucional y seguido uno del otro dentro de su redacción. De acuerdo a la tesis antes citada, la equidad busca igualdad en el sacrificio que se realicen cada uno de los diversos contribuyentes frente a una determinada normativa situación bien difícil en el caso de los impuestos indirectos y en forma aventurada podría decir que una manera de lograr este principio de equidad sería quizá como en el caso de las personas que tuvieran la necesidad de consumir artículos por los cuales deberán pagar impuestos que no tuvieran la necesidad de consumir artículos por los cuales deberán pagar impuestos que no fueran acordes a su capacidad contributiva estuvieran sujetos a una tasa de impuesto menor que aquellos que presentarán una capacidad superior.

En resumen, se puede decir que la diferencia entre los dos principios que se tratan pueden llegar a ser meramente sutil y en este sentido coincidió nuevamente con el maestro de la Garza en cuanto que se puede hablar de un solo principio o bien de dos que indefectiblemente van unidos siempre.

Por último es de resaltar también que cuando el principio de proporcionalidad y equidad se ausente de un impuesto, lesiona también el principio de legalidad, pues como se precisó cuando se trató este último es menester que el impuesto se imponga mediante una ley y que el gravámen que de ella emane debe ser proporcional y equitativo elementos ambos que marca la fracción IV de nuestro artículo 31 Constitucional.

#### I.1.E. El Destino al Gasto Público.

La fracción IV del artículo 31 que tratamos establece la obligación de contribuir a los gastos públicos - así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan los contribuyentes, allí que se infiera el imperativo del destino al gasto público de los impuestos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a dispuesto que "...para la validez constitucional de un impuesto se requiere... que se destine al pago de los gastos públicos..." (11)

Para precisar lo que debe entenderse por gastos públicos la misma Corte explica " por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. " (12) Otras tesis agregan "...que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los estatales para los de los Estados y los municipales para los de los Municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República indudablemente se contrariaría la Constitución ..." (13)

Por su parte Flores Zavala señala que "...el Esta

(12) Apéndice al S.J.F., año 1965, 1o. parte tesis 118 -- (518) repite A.R. 28844/61, Cleotilde Acevedo Vda. de Flores, Informe del Presidente de la S.C.J.N., -- 1973 1o. parte p. p. 383 y 384.

(13) Apéndice al Tomo LXXXVI del S.J.F. 1o. parte, Vol. II p. 768

do no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pués existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios, etc..." (14)

Por todo lo anterior se puede resumir que en nuestra legislación todo impuesto debe estar regido por el principio y requisito contitucional del destino al gasto público, y que por éste debemos entender todo el que sea necesario para que el Estado realice sus funciones y desarrolle su actividad legal, excepto y sólo cuando la ley así lo establezca se podrá afectar un impuesto a un fin especial.

(14) Flores Zavala, E. Finanzas Públicas Mexicanas. México, Edit. Porrúa, 1974. p. 208

## 1.2 Teorías y Fundamentos de la proporcionalidad y -- equidad de los impuestos.

### 1.2.A Adam Smith.

Sin duda alguna uno de los autores más reconocidos en el área de las ciencias sociales es Adam Smith -- quien por supuesto no dejó de elaborar una amplia y bien acertada teoría respecto a los principios teóricos de -- los impuestos que aún cuando su obra en la que constan -- tales conceptos como lo es "Riqueza de las Naciones" da -- ta de hace más de dos siglos sus conceptos siguen siendo respetados hoy en día y de allí que en la elaboración de toda ley impositiva se deben de tomar en cuenta; tales -- principios son, el de Igualdad, de Certidumbre, de Como -- didad y de Economía que a continuación enuncio:

#### PRINCIPIO DE IGUALDAD

En relación a este primero señala que "los ciu -- dadanos de cualquier Estado deben contribuir al sosteni -- miento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a -- los ingresos que disfruten bajo la protección esta -----

tal..." (13), aunque Smith lo denomina igualdad es claro que fija con dicho principio una de las bases a las cuales se ajustan actualmente un gran número de la legislaciones tributarias, del mundo es decir, la proporcionalidad, es el caso de nuestro país que mediante la fracción IV del artículo 31 Constitucional precisa que todo tributo deberá ser proporcional y equitativo.

El referido autor para reforzar su concepto arguye además que "...los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses..." (14)

(13) Adam Smith. Investigación Sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones Edición de Edwin Cannan, México, Edit. F.C.E. 1982. p. 726

(14) Ob. Cit. p.p. 726 y 727.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

Respecto a la certidumbre Smith aduce que "... el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para -- cualquier otra persona..." (15), el referido autor explica que un impuesto incierto da lugar a los abusos favoreciendo la corrupción hecho que ciertamente trasciende - también hasta nuestros días, ya que, cuantas veces no hemos tenido conocimiento que como consecuencia de una falta de precisión al fijar un tributo, algún mal funcionario aplica en forma abusiva determinados impuesto que el gobernado se ve en la necesidad de cubrir a fin de abreviar tiempo e incomodidades en el reclamo correspondiente, creando dicha situación un sentimiento de malestar y apatía hacia el Estado.

Margáin Manautóu, señala que "el Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 fracción II, desoye este

(15) Adam, Smith. Ob. Cit. p. 727

principio al establecer que queda facultado el Ejecutivo Federal para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, porque la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a la administración, control y forma de pago y procedimientos, puede contribuir a introducir la incertidumbre de que la Hacienda Pública puede aprovecharse para crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente. Esta delegación pugna además, con la Constitución, por cuanto que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades, sino sólo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna, entre los que no se halla la que se comenta." (16)

(16) Margáin Manautóu, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, U.A.S.L.P., 1983.



Me atrevo a expresar que particularmente no -- coincide en su totalidad con el razonamiento del mencionado autor en cuanto que la fracción invocada consigna -- que, se podrá mediante resoluciones de carácter general dictar las medidas relativas a la administración, control y forma de pago así como los procedimientos, empero asimismo agrega que dichas resoluciones no podrán variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa del impuesto lo cual quiere decir que deberá observar la mayoría de los elementos básicos del mismo, por lo que, sinceramente y desde un punto de vista estrictamente jurídico dudo que con tales lineamientos sea fácil la creación de nuevas o distintas obligaciones a las originalmente expedidas por el Legislativo. No obstante estimo válida la consideración que el maestro expresa en lo que hace a la inconstitucionalidad de haber delegado facultades al Ejecutivo para establecer dichas medidas ya que la única excepción -- que nuestro máximo ordenamiento señala en este sentido -- está comprendida en el artículo 131 que autoriza al Ejecutivo para aumentar o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación aplicables a los productos, efectos o artículos que ameritan tal aumento, dismi

nución o supresión.

PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Nos dice Smith que "todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente... " (17), arguye que si la exacción significa un sacrificio para el particular el legislador al dictarlo debe preveer su comodidad para enterarlo, de ser posible fijar las fechas períodos y momentos según la naturaleza del impuesto que hagan más propicias su pago -- por parte del obligado.

Ciertamente nuestra legislación federal respeta este principio y así tenemos por ejemplo que en cuanto al impuesto sobre la renta, tratándose de causantes mayores (personas físicas), señala en el artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que estas deben pagar -

(17) Adam, Smith. Ob. Cit. p. 727

el impuesto dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que se celebró el balance que es la operación contable que viene a determinar el resultado de las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el impuesto al valor agregado se paga a más tardar el día 20 siguiente al día hábil, si aquél no lo fuera, del mes siguiente al que corresponden las actividades realizadas en el mes de calendario anterior; existen otros impuestos como el fijado sobre los bienes raíces que se cubren al Departamento del Distrito Federal bimestralmente y un último precepto que podríamos decir se ajusta al principio que se analiza, es el del artículo 69 tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al fijar como obligación de las personas morales retener provisionalmente el 10% sobre el pago que por concepto de honorarios realizan a los prestadores de servicios independientes, mismo que posteriormente deberán enterar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, logrando de esta manera, la comodidad en el pago de dicho impuesto, toda vez que el contribuyente ni siquiera tiene que presentarse a dicha Secretaría para cubrirlo, evitando además que en gran número de estos prestadores evadan el impuesto en cuestión.

### PRINCIPIO DE ECONOMICA EN LA RECAUDACION.

Se refiere a que los tributos que recauda el Estado nunca deben rebasar los gastos que efectivamente requiere éste para ejercer sus funciones, Smith señala cuatro causas que hacen que un impuesto sea antieconómico - que son:

a) El excesivo empleo de funcionarios públicos, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto que finalmente suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Pareciera ser que en dicha idea refuerza su razón nuestro Gobierno actual para el recorte presupuestal y la restructuración del aparato burocrático;

b) Impuesto que resultan opresivos para el sector industrial, que traen como consecuencia el desanimar a los posibles inversionistas y el retiro de otros que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas;

c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir

el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los benefi -  
cios que la comunidad podrá obtener de ellos; y

d) Las visitas y revisiones continuas, muchas -  
veces abusivas por parte de los recaudadores que provocan  
opresiones e incomodidades para el gobernado.

En nuestro sistema encontramos situaciones de -  
hecho y de derecho como los enunciados que resultan anti  
económicas que contribuyen en el agravamiento de la difí  
cil situación económica del país.

#### 1.2.B LUIGI COSSA.

Para Cossa el "impuesto es aquella parte de la  
riqueza de los particulares, que la autoridad del Estado,  
de la Provincia y del Municipio, se reserva para proveer  
a los gastos públicos hechos en ventaja de la generalidad  
de los contribuyentes", (18) señala que para la ordena -

(18) Cossa, Luigi. Elementos de Hacienda Pública, Traduc  
ción de Jorge Ma. Ledezma y Palacios, Imp. y Lib. -  
de la Viuda de Ciesta é hijos, 1984, Tercera Edi -  
ción, p. 61.

ción de los impuestos existen reglas jurídicas, económicas y políticas que deben seguirse, sin embargo, sólo -- trataré las reglas jurídicas por ser las más interesantes en razón de nuestro objeto principal de estudio.

Para este autor los impuestos deben tener los requisitos de legalidad, de certeza, de legitimidad, de -- igualdad y de moralidad.

En cuanto al primero nos dice que "es legal el impuesto cuando se halla decretado por la autoridad competente con todas las solemnidades de una deliberación legislativa, y por tanto en los Estados libres, previo el consentimiento de los contribuyentes, expresado ó directa ó indirectamente, esto es, por medio de sus representantes" (19). En efecto un impuesto es legal cuando se aplica de conformidad con la Ley, es decir con fundamento en los máximos ordenamientos en su caso la constitución.

(19) Cossa Luigi. Ob. Cit. p. 62

A mayor abundamiento el tratadista manifiesta - que la legalidad se observa cuando el impuesto no se impone arbitrariamente sino por ley que determina con claridad y precisión su especie, el sujeto objeto y medida; los criterios de distribución, los métodos de cobranza, las multas y las penas para los contribuyentes así como las autoridades que en su caso deben actuar.

La legitimidad según Cossa se da cuando el tributa es utilizado en beneficio de la comunidad en forma equivalente entre lo que el Erario recibe y los gastos - públicos, o sea que se encuentre debidamente justificado.

La igualdad para Cossa, debía ser de hecho y no de nombre y esto se conseguía cuando el gravamen era universal y graduado.

La universalidad del impuesto la concebía como la exclusión de todo privilegio a personas físicas o morales para efecto de los tributos, fundándose en que los beneficios que el estado procura los hace sin distinción alguna, en consecuencia no es posible se sustraigan a su carga relativa, no obstante, admite que la exención a los

pobres de ciertos impuestos obedece igualmente a una necesidad de hecho y que se solventa en forma especial para la beneficencia pública.

Al hablar de la graduación de las contribuciones el autor toca conceptos de sumo interés en relación con la proporcionalidad, tema central de este trabajo, conceptos que consideré dignos de resaltarlos aún cuando no se traten de un jurista mexicano.

Luigi Cossa consigna que "la graduación de los impuestos consiste en la correspondencia entre los impuestos y la condición económica de cada uno de los contribuyentes. Si el impuesto fuese uniforme a pesar de las desigualdades económicas de los ciudadanos, sería no solo injusto, sino también impracticable porque, dada la pequeñez de las cuotas es un requisito necesario de los impuestos uniformes, se obtendría de él un provecho insuficiente para las necesidades públicas de los modernos pueblos civilizados". (20)

(20) Cossa Luigi. Ob. Cit. p.p. 63 y 64.



Según este jurista un criterio equitativo y --- práctico de graduación sería la distribución de las cargas públicas en razón de la riqueza de los ciudadanos me dida, bien por el patrimonio o por el rendimiento. Para abundar en este punto hace mención del impuesto propor - cional e impuesto progresivo diciendo que "llamase proporcional al impuesto cuando su fundamento, esto es, la relación entre lo que se posee y lo que se paga es invariable para todos los contribuyentes, de manera que cada una de las cuotas aumentan en perfecta relación con el aumento de la riqueza". (21)

Por otra parte se dice impuesto progresivo cuando éste varía en función de las variaciones de la riqueza, de manera que las cuotas del impuesto crecen en forma mucho más rápida que la riqueza, arguyendo los defensores de este impuesto quienes parten del concepto que el tributo así tiene una función preponderantemente social, que un gravamen así impide la excesiva concentración de riqueza en pocas manos amén de que se debe gra

(21) Cossa Luigi. Ob. Cit. p. p. 65 y 66.

var más lo supérfluo que a lo necesario. Cabe hacer notar que este principio lo manifiesta el maestro Flores - Savala al hablar de la proporcionalidad en los impuestos directos, cuando aduce respecto al impuesto sobre la renta que, sería injusto gravar con igual tasa al gobernado que gana 100 que al que obtiene mil por lo que en este tipo de carga la proporcionalidad se encuentra en lo progresivo de las tablas y tarifas que para tal fin prescribe actualmente la ley.

Finalmente respecto a la moralidad el autor en cuestión manifiesta que ésta "...no debe entenderse en el sentido de que la gravación de algunos consumos tienda á impedir ciertas acciones nocivas ó viciosas, porque para llegar á este propósito, el impuesto debe ser elevado hasta el punto de llegar á ser prohibitivo y sin ningún efecto fiscal", (22) sino que el impuesto para que no sea inmoral no debe ni exentar a las ganancias derivadas del vicio pero tampoco debe fijarle tributos especiales o excesivos toda vez que en el primer caso podría provocar la proliferación de juegos prohibidos fomentando holgazanería, y en el segundo es decir el de impues--

(22) Cossa Luigi. Ob. Cit. p. 67.

tos excesivos excitan a la clandestinidad y el contra --  
bando.

### 1.2.C. IGNACIO LUIS VALLARTA.

Uno de los juristas de gran trascendencia en --  
nuestro país fué el Lic. Ignacio Luis Vallarta, quien por  
supuesto no dejó de tocar el punto que nos ocupa, escla-  
reciendo muchas dudas en torno al principio de proporcio  
nalidad y equidad que se trata.

El maestro Vallarta explica el principio de pro  
porcionalidad y equidad cuando entra al estudio de los -  
argumentos que los empresarios de hilados y tejidos adu-  
cían en juicio de amparo interpuesto en razón del impues  
to decretado sobre sus fábricas, los referidos empresa -  
rios alegaban que dicho impuesto era inconstitucional to  
da vez que no era proporcional ni equitativo, y en fun -  
ción de esto el mencionado autor se plantea las siguien-  
tes cuestiones "¿es cierto,... que el repetido impuesto  
carece de esos requisitos, porque sólo afecta á los capí  
tales invertidos en fábricas y no á las otras industrias,  
porque sólo recae sobre los pocos Estados en que hay es-

tablecimientos fabriles, y porque la excepción misma en favor de los capitales menores de 500 pesos establece la desigualdad á perjuicio de los de mayor cuantía? ¿La fracción II del art. 32 se puede entender en el sentido de - que para que la contribución sea proporcional y equitativa debe ser repartida universalmente entre todos los capitales, todas las industrias, de manera que ninguno que de libre de su peso?" (23)

Para descifrar las referidas interrogantes Vallarta manifiesta que, si bien es cierto que existen algunos impuestos con el carácter de universalidad absoluta, es decir, que pesen sobre todas las personas de una población sin excepción, también lo es que son los menos y no recomendados por los economistas, agregando que - - "cierto es que el impuesto sobre las fábricas recae solamente sobre los capitales invertidos en esta industria, y sobre los fabricantes, pocos como lo son de verdad en este país; pero innegable es también que la contribución predial no la pagan más que los propietarios, que representan una fracción mínima de la población de la Repúbli

(23) Vallarta Ignacio, Luis. Cuestiones Constitucionales, Votos: Tomo II, México, Edit. Porrúa, 1980. p.20

ca. Y si á los quejosos valiera su argumento para exi--  
mirse de un impuesto, porque sólo gravita sobre sus fá--  
bricas, él serviría del mismo modo para iguales fines a  
los importadores, á los propietarios, á los mineros, á -  
todos cuantos pagan una contribución que no afecta univer  
salmente á todos los contribuyentes y á cuantos pueden -  
serlo. Esto, como á la simple vista se nota, no puede -  
ser, porque eso es el absurdo". (24)

De lo anterior el autor concluye que la propor-  
ción en el impuesto no debe basarse en la universalidad  
de su pago, sino de la relación con el monto de los capi-  
tales que afecta, o sea, que no debe reputar que un im -  
puesto es desproporcionado por el hecho de que quien o -  
quienes los paguen sean muchos o pocos los dueños de los  
bienes o valores sobre los que recaiga, y si en cambio  
será desproporcionado cuando se imponga sin tener en cuen-  
ta la cuantía o valor de lo que se grava. De lo anterior  
se puede inferir también que una contribución igual para  
todos los capitales sin tomar en cuenta la desigualdad en  
tre estos, toda vez que es obvio que existen diferencias  
entre las mismas riquezas sería de igual forma despropor-

(24) Vallarta Ignacio, Luis. Ob. Cit. p. 21

cionada.

Es claro que nuestro ilustre tratadista ya manejaba los razonamientos de las fórmulas que han de aplicarse en cuanto la proporcionalidad en los tributos conforme a nuestra Constitución actual.

Del mismo amparo que se cuestiona el tratadista agrega que "... ni los mismos quejosos dudarían de aquellas verdades, porque de hecho las reconocen y las sostienen. Ellos piden para las fábricas de hilados y tejidos la protección que leyes antiguas les dispensaron, -- eximiéndolas de ciertos gravámenes tributarios. A conservar, siquiera en parte, esas exenciones, tienden en último análisis sus esfuerzos en este amparo, pretendiendo -- quedar libres del que se ha decretado últimamente. Y solicitar esa protección y sostener que el impuesto que no grava á todas las industrias, sin excepción alguna, es -- anticonstitucional, es caer en una contradicción que no se salva fácilmente". (25)

(25) Vallarta Ignacio, Luis. Ob. Cit. p. 23.

Por otra parte en lo que hace a la objeción en que los agraviados pretendían fundar su amparo señalando que la excepción que se hacía de no gravar a los capitales menores de quinientos pesos, iba en contra del principio de igualdad y por ende el tributo impugnado resulta desproporcionado para ellos, el maestro Vallarta aduce acertadamente que "nadie puede desconocer la desigualdad de condiciones que hay entre los capitales pequeños y los grandes, y son obvias las razones de justicia que asisten al legislador para determinar el mínimo del valor sobre el que gravita el impuesto". (26)

Efectivamente exigir a los pequeños comerciantes en el caso que nos ocupa a los telares incipientes la contribución que pagaban las grandes industrias hubiera resultado una inequidad es decir una injusticia, y el hecho de haber fijado como mínimo quinientos pesos no resulta inequidad pues bien pudo fijarse \$ 50 ó \$ 100 en la actualidad quizá \$ 10.000 y no por ello resultaría inconstitucional ni censurable dicha exención toda vez que la idea de exceptuar a los pequeños capitales en la mayoría de -

(26) Vallarta Ignacio, Luis. Ob. Cit. p.24.

Los casos es permitir que determinados ciudadanos conti-  
nuen con su medio de subsistencia.

Al resumir nuevamente podemos decir que para el autor la proporcionalidad se da cuando las cargas públi-  
cas se imponen en función del ingreso y el valor sobre -  
las que gravita.

#### 1.2.D. ANTECEDENTES DEL ARTICULO 31 SU FRACCIÓN IV.

En la época de la colonia encontramos en la ---  
Constitución Gatidiana de marzo de 1912 en forma por de-  
más curiosa que en materia de tributos "...la base de di-  
cha normación era nada menos que el principio de propor-  
cionalidad de los impuestos al declarar el artículo 8 de  
la citada Constitución que todo español, sin distinción  
alguna estaba 'obligado a contribuir en proporción a sus  
haber para los gastos del Estado'. Las reglas funda-  
mentales en lo concerniente a la mencionada obligación -  
pública individual se prescribieran en su título precep-  
tivo especial, el VII..." (27)

(27) Constitución de Gatidiana citada por Burgoa Ignacio,  
Derecho Constitucional Edit. Porrúa 1976 p.p. 125 y 126



En 1814 en el Decreto Constitucional para la libertad de la América Latina, mejor conocido como Constitución de Apatzingán en el capítulo V de la igualdad, seguridad, propiedad y libertad de los ciudadanos ya se consig~~n~~an varios principios que posteriormente serían retomados y adecuados para incluirlos en el actual artículo 31 de nuestra Constitución, tales principios se encuentran en el artículo 24 el cual señalaba que " la felicidad del pueblo y de cada uno de los ciudadanos consiste en el goce de la igualdad, seguridad, propiedad y libertad... " (28) agregando el artículo 36 del referido ordenamiento que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa". (29)

(28) Bustamante, Carlos María de. La Constitución de Apatzingán, México, Impresora Dante Empresas Editoriales, S.A., 1960. p. 181

(29) Ob. Cit. p. 183

Finalmente el artículo 41 complementado el fundamento de los tributos disponía como obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos realizando un sacrificio voluntario de sus bienes, cuando las necesidades así lo exigieran.

En ordenamientos posteriores aún cuando se contemplan los impuestos bajo un principio de legalidad no se llega aún a precisar en definitiva el dogma que nos ocupa y no es sino hasta el Proyecto Constitucional elaborado por la Comisión designada por el Congreso Constituyente de 1856-1857 que se estableció mediante el artículo 36 como "...obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...", (30) a moción de uno de los congresistas se borró el adjetivo justos antes del sustantivo intereses y así se aprobó por unanimidad de los dipu

(30) Zarco, Francisco. Crónica del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857), El Colegio de México, Edit. F.C.E. 1975, p. 539.

tados que concurrieron a la cesión del 26 de agosto de 1956, dicho artículo se convirtió en la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 57.

En 1916 en el Proyecto de reformas a la Constitución de 1857 presentada por Venustiano Carranza al Congreso de Querétaro, se reprodujo la cuestionada fracción que previa aprobación de dicho Congreso en sesión del 19 de enero de 1917, se insertó en nuestro máximo ordenamiento para quedar como sigue:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

"I...

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así -  
de la Federación como del Estado y Municipi-  
pio en que residan de la manera proporcio-  
nal y equitativa que dispongan las leyes".

I.2.E. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

A pesar de que el Código Fiscal no hace mención específicamente en lo que hace a la proporcionalidad y equidad en los impuestos, por la importancia obvia que representan los preceptos que en el se contienen resulta imprescindible hacer mención de algunos de ellos que ayudarán a la mejor comprensión del presente trabajo.

El concepto de impuesto contemplado en el Código Fiscal al través del tiempo también ha experimentado cambios, así tenemos que "el Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2o. definía el impuesto en los siguientes términos; 'son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal' "... (31).

De esta definición se desprendían diversos elemen

(31) Código Fiscal de la Federación de 1938 citado por Flores Savala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas mexicanas, Edit. Porrúa 1974. p.p. 36 y 37.

tos que eran estudiados en forma separada por varios autores, tales elementos eran que el impuesto se consideraba una prestación; que podría ser en dinero o en especie y que era fijada por voluntad del Estado expresada por medio de la ley, sin embargo como el referido concepto ha observado reformas y adecuaciones hasta llegar al actual Código Fiscal, no entraré en detalle de dichos elementos, pero si en cambio resaltaré las modificaciones contenidas en el Código Fiscal publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981; el cual denominó a los ingresos del Estado como contribuciones subdividiéndolas en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos.

El ordenamiento en cuestión consigna en su artículo primero lo siguiente:

"Artículo 10.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

En 1981 el artículo segundo en materia cataloga  
ba las contribuciones de la siguiente manera:

"Artículo 20.- Las contribuciones se clasifican  
en impuestos, aportaciones de seguridad social  
y derechos, los que se definen de la siguiente  
manera:

"I.- Impuestos son las contribuciones estableci  
das en la ley que deben pagar las personas físic  
as y morales que se encuentren en la situación  
jurídica o de hecho prevista por la misma y que  
sean distintas de las señaladas en las fraccio  
nes II y III de este artículo.

"II.- Aportaciones de seguridad social son las  
contribuciones establecidas en la ley a cargo de  
personas que son sustituidas por el Estado en el  
cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley  
en materia de seguridad social o las personas -  
que se beneficien en forma especial por servi  
cios de seguridad social proporcionados por el  
mismo Estado.

"III.- Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso y aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

"Cuando sean organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este artículo o presten los servicios señalados en la fracción III del mismo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente.

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10."

Como se puede observar el ordenamiento de refe

rencia contenía como novedad dos situaciones, la primera el reconocimiento de las aportaciones de seguridad social que prevee la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social como tributos especiales, y por otra parte el hecho de que se ha incluido la connotación de "contribuir con los gastos públicos".

"Cuando surgió la obligación del pago de las -- cuotas del Seguro Social, nuestros tribunales asimilaron estas prestaciones a la figura de los derechos y posteriormente se conceptualizaron como el pago de un impuesto. Sin embargo, ante la imposibilidad de caracterizar dichas prestaciones exactamente como un impuesto o un derecho, el legislador mexicano optó por citarla en la Ley de Ingresos de la Federación al término de la enumeración de los impuestos y antes de la enumeración de los derechos.

"Al surgir las aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se siguió el mismo camino, dejándose al intérprete la naturaleza jurídica de esta prestación. Con el reconocimiento de que las aportaciones de seguridad social son contribuciones independientes de los impuestos y derechos, se da fin a este pro



blema". (32)

El 31 de diciembre de 1985 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales mediante la cual se reforma el enunciado del artículo, 2o. en cuestión su fracción primera; se adiciona la fracción segunda; se recorre la numeración de las fracciones en forma correspondiente y se reforma el penúltimo párrafo para quedar como sigue:

Art. 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho

(32) Margáin Manautóu, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México, Edit. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1983. p. 73

prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- ...

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- ... (Recorrida en su numeración, antes fracción III)

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción IV de este artículo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos respectivamente.

Como se puede observar de las reformas transcritas se introduce en la legislación fiscal una vez más un nuevo tributo, el de las contribuciones de mejoras, mismo que es definido en la fracción III del artículo aducido -

do.

Obviamente como toda figura jurídica impositiva ésta debe cumplir con los principios jurídicos de todo impuesto dentro de ellos el de legalidad y naturalmente el de proporcionalidad y equidad que señala la Constitución.

En razón de la reforma que específicamente se comenta el paquete fiscal para 1986 incluyó una nueva ley llamada "Ley de Contribución de Mejoras de Obras Públicas y de Infraestructura Hidráulica".

Mencionaré sólo para no dejar incompleta la clasificación que se propone nuestro Código Fiscal los artículos 3o. y 4o. que distinguen y detallan el otro tipo de ingresos que son: Los aprovechamientos que comprenden "...los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal..."; (art. 3o. párrafo primero).

"Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza". (art. 3o. párrafo segundo).

Los productos, que abarcan "...las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado". (art. 3o. párrafo tercero); y

Los créditos fiscales que son aquellos que el Estado o sus organismos descentralizados tienen derecho a percibir provenientes "...de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidad que el Estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos y particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena". (art. 4o. primer párrafo).

Para concluir diré que en el presente estudio - me avocaré exclusivamente a tratar la proporcionalidad en - cuanto a "Impuestos", tributo al cual se refiere la frac -- ción I del artículo 2o. del Código precitado, es decir, las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las - personas físicas y morales ubicadas dentro de los presupues - tos jurídicos de ésta distintos de los señalados en las frac - ciones II, III. y IV.

## CAPITULO II

### INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS DESPROPORCIONADOS

#### II.1.A EL IMPUESTO Y LA CONSTITUCION

La obligación tributaria es una de las primordiales a cargo de los mexicanos y conforme lo ordena el artículo 31 en su fracción IV estriba en contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ésto se traduce básicamente en un deber de pagar en dinero y excepcionalmente en especie, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, (art. 2o. del Código Fiscal de la Federación).

Luego entonces, los "impuestos" materia de nuestro estudio y, que son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, según la fracción I del artículo 2o. de nuestro Código Fiscal, no son más que las cantidades que generalmente en dinero, dichas personas deben aportar al

Estado a efecto de que se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos. Se trata pues, de una obligación de dar, no de hacer y que por lo general se realiza mediante la entrega en dinero y sólo de manera especial con bienes en especie.

Por tanto, se puede resumir que el impuesto es una forma de contribución que emplea el Estado para obligar coercitivamente a las personas que previene la ley para cumplir una obligación pecuniaria que tiene como fin el sostenimiento de la entidad estatal y el funcionamiento de los servicios públicos.

Es obvio que la función de decretar impuestos la realiza el gobernador acorde al Poder Fiscal que la Constitución le confiere, "recibe el nombre de Poder Fiscal o tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encaminadas..." (1) Desde luego, no hay que olvidar que -

(1) Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. México, Edit. Porrúa 1969. p. 242

el Estado al establecer un impuesto debe atender a los -- principios constitucionales y hacer que los particulares hagan sus aportaciones de acuerdo a su capacidad contributiva.

•II.1.B CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE IMPUESTO

Para exponer el concepto constitucional de im - puesto básicamente se atenderá a las ideas del maestro Mar gaín Manautóu y naturalmente a los artículos 31 en su frac ción IV y 73 fracción VII de nuestra Constitución Federal, por lo tanto, se consideran como características que dicho tributo debe reunir las siguientes:

Primera.- Debe establecerse a través de una ley, el artículo 31 fracción IV de nuestro Máximo Ordenamiento consigna que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, igualmente la fracción VII del artícu lo 73 dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar las contribuciones que basten para cubrir el presu puesto; en vía de consecuencia tenemos que "... la exigibi lidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos de Decreto - Ley y -



Decreto-Delegado" (2)

Segunda.- El pago del impuesto debe ser obligatorio, nuevamente nos remitimos al artículo 31 fracción IV - de nuestra Constitución la cual señala la obligación que - todos los mexicanos tenemos para contribuir con el Estado. "Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales a su cargo. Ella es la obligación general en materia contributiva..." (3) y se dá --- cuando el acto del particular coincide con la situación o supuesto previsto por la ley.

Tercera.- Debe ser proporcional y equitativa; esta característica ya fué tratada en el primer capítulo al hablar del principio de proporcionalidad y equidad, por lo que sólo se resumirá a grandes rasgos el concepto.

(2) Margaín Manautóu, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí. p.p.80, 81.

(3) Ob. Cit. p. 81

Evidentemente, la proporcionalidad y equidad está contemplada dentro del texto de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna y coincido con el maestro Francisco de la Garza en que el concepto debe comprenderse en diverso sentido dependiendo del impuesto de que se trate, es decir, en los impuestos indirectos como es el caso del impuesto al valor agregado, la proporcionalidad y equidad puede fijarse mediante una tasa fija que aumentará o disminuirá en función del bien o prestación que se adquiera, o sea, en relación con la categoría o volumen del objeto gravado.

Por otro lado, la proporcionalidad y equidad en los impuestos directos, como el del Impuesto Sobre la Renta se debe concebir considerando invariablemente la cantidad de ingresos que el contribuyente obtiene de modo que, a mayor capacidad económica mayor impuesto.

En efecto dentro de nuestra legislación fiscal opera actualmente dicho criterio, así mediante la tarifa que estipula la Ley del Impuesto Sobre la Renta que determina una tarifa progresiva para gravar aquellas personas con mayor ingreso con una exacción superior en relación a

Los que obtienen menor ingreso, en otras palabras este tributo se impone en razón de la capacidad contributiva del ciudadano y es allí donde radica la proporcionalidad.

Hay que recordar que el principio de proporcionalidad y equidad se encuentra íntimamente ligado con el dogma de justicia y que a mi juicio lo que busca es fijar que se imponga una cuota tributaria acorde a la capacidad o fuente de ingresos que tenga el gobernado y que no implique sacrificios desiguales.

Vale decir que esta característica de proporcionalidad que consigna a la Constitución tendrá igual aplicación en los demás tributos que señala el Código Fiscal de la Federación como lo son los derechos, aprovechamientos, las aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Finalmente al respecto la Corte precisa que, cuando "... el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se halla excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equi -

dad del impuesto como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, - la lesión, de este derecho sí es una violación de garantías por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, no puede negarse la protección federal..."(4), obviamente en estos casos estará a cargo del quejoso probar lo exagerado del impuesto.

Cuarta.- Que se establezca a favor de la administración activa; "... el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y éste sólo comprende los gastos que la Federación hará a través de su administración activa..."(5). En este sentido según el maestro Margaín Manautóu debe considerarse que será ilegal aquel impuesto cuyo rendimiento se afecta a favor de -

(4) Sexta Epoca Volumen XLVII, Pleno Primera parte p. 38.

(5) Margaín Manautóu, Emilio. Ob. Cit. p. 86.

un organismo descentralizado o de cualquier otro entidad de la administración pública paraestatal.

En efecto hasta 1980 la obligación que se establecía de pagar un tributo a favor de un organismo descentralizado era considerado inconstitucional, sin embargo a partir de 1981 se incluyó en la Ley de Ingresos de la Federación de cada año una disposición que hoy se recoge en el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"Artículo 4o.- ...

"la recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

Por su parte el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación para 1986, en su artículo 10 determina lo siguiente:

"Art. 10.- Se faculta al Ejecutivo Federal para que por conducto de la Secretaría de Programación se incluyan en el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio de 1986 otras entidades paraestatales, además de las señaladas en el artículo 6o. de este Decreto".

Con todo esto queda subsanado en definitiva el vicio de inconstitucionalidad que se daba respecto a los tributos cuyos rendimientos se afectan en favor de organismos descentralizados.

Quinta.- El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la ley de egresos. Según el autor que se trata la última característica constitucional "... que el impuesto debe reunir, es que debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto. Si tenemos la obligación de contribuir para satisfacer el presupuesto todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, aún cuando su rendimiento se destine en favor de la admi -

nistración activa, debe reputarse inconstitucional..."(6)

En este sentido y acorde a la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución todo impuesto debe ser previsto por el Congreso de la Unión al establecer las contribuciones para cubrir el presupuesto, de no ser así hay que concluir que la exacción de que se trate será inconstitucional.

II.1.C. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD COMO ELEMENTO CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO.

Es totalmente evidente que la proporcionalidad es un elemento indispensable en todo impuesto según el texto de la multicitada fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal, sin embargo es menester que, como tal, sea debidamente interpretada por la autoridad a quien corresponda aplicar una exacción, pues de ese modo representará una verdadera garantía para el gobernado y en

(6) Margañ Manatóu, Emilio. Ob. Cit. p. 88

su caso un valioso instrumento para el legislador al crear un impuesto.

La Corte ha considerado también que, para que un gravamen observe el elemento de proporcionalidad y equidad es imprescindible que respete el principio de igualdad por lo que considerará que "... es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente" (7)

Efectivamente, en nuestra sociedad mexicana existen grandes divisiones de clases sociales, así como otras tantas subdivisiones atendiendo a las riquezas o posibilidades contributivas, por ello es entendible en algunos casos lo complejo de cumplir con la igualdad, proporcionalidad y equidad en los tributos. No obstante, dichas compli

(7) Informe del Presidente a la S.C.J.N. año 1956, p. 49



caciones se puede decir de acuerdo a lo expuesto en puntos anteriores nuestra legislación fiscal cuenta en la mayoría de los casos con formas adecuadas para aplicar proporcionalmente un impuesto, empero no ha faltado ocasión en la que se halla establecido una contribución que adolezca del elemento que nos ocupa, como lo fué en 1985 con el impuesto predial del Distrito Federal contra el que se alegó violación a la garantía de proporcionalidad y equidad, toda vez que el sistema para fijar el impuesto consistía en gravar la propiedad de los inmuebles en función de los productos que rendían aún cuando no estuvieran rentados, contra este impuesto la Corte acertadamente concedió el amparo -- considerando "...'que no es equitativo ni proporcional, -- aplicar la misma tasa a las rentas que un inmueble sea susceptible de producir, aún cuando no produzca ninguna, pues lo equitativo sería atender a los ingresos'..."(8)

(8) Juicio de Amparo citado por Garza Sergio, Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, México Edit. Porrúa, 1969. p. 274

Hoy en día existen gravámenes a cargo de los propietarios que sólo deben cubrir cuando se encuentren en calidad de arrendadores.

Abundando en la materia en otra ejecutoria la -- Corte ha sostenido que "... para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos, así de la Federación del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el estatuto constitucional invocado, es preciso no sólo -- que la ley establezca el Impuesto, sino que también fije - su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad - fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, - la que fijaría la proporcionalidad del impuesto con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario..." (9)

(9) Toca 7784/939, 2o. Sala Menchaca Manuel y Coags., vs. Actos del Congreso del Estado de Coahuila, citado por Garza Sergio Francisco, de la. p. 303

Por otro lado resulta interesante preguntar: ¿Se puede aducir falta de proporcionalidad en los recargos por falta de pago en un impuesto?

Según el maestro Burgoa "... éstos presentan sanciones pecuniarias por la morosidad en que incurre el causante en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, --- equivaliendo en cierto modo, a las "cláusulas penales" que suelen estipularse. Ahora bien, el monto de los recargos que autorice la ley tributaria no debe exceder ni en valor ni en cuantía a la obligación incumplida, principio que se deriva del artículo 1843 del Código Civil y que, por ser general e involucrar un contenido de justicia, se aplica a la materia fiscal". (10) y que a la letra dice:

"Art. 1843.- La cláusula penal no puede exceder ni en valor ni en cuantía a la obligación principal".

(10) Burgoa, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, México, Edit. Porrúa, 1976. p. 120.

Acertada la idea del referido jurista en el sentido de que el elemento proporcionalidad implica equidad, es decir, justicia. El gobernado que no cubre su impuesto oportunamente gran número de veces no será por negligencia o descuido sino muchas de las ocasiones puede ser por falta de recursos para cubrirlo y si tomamos como premisa el que el gravamen de que se trate ya fué fijado con ajuste a su capacidad económica, dichos recargos pudieran en un momento dado llegar a tornarse efectivamente desproporcionados y quizá imposibles de satisfacer, además no hay que olvidar que el Estado cuenta con las vías judiciales adecuadas para requerir en su oportunidad al moroso y hacerlo cumplir.

II.1.D. EL IMPUESTO DESPROPORCIONADO Y LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

A continuación se analizarán brevemente los preceptos constitucionales que se encuentran dentro del capítulo de las garantías individuales y que de alguna manera pueden invocarse en impugnación de un impuesto desproporcionado.

"Art. 10.- En los Estados Unidos Mexicanos

todo individuo gozará de las garantías - que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".

Este primer artículo tutela la garantía de igualdad y se ve cumplimentada con otros que adelante se explicarán, que son por ejemplo el 5o., 9o., 13o. y 14o., dichos artículos se refieren en general a garantías de libertad de trabajo de asociación, derecho de propiedad y otros.

Art. 5o.

"Art. 5o.- A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria comercio o trabajo que le acomode, -- siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la Ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del

producto de su trabajo, sino por resolución judicial".

Esta parte del precepto invocado nos da la pauta para alegar si el Estado en un momento dado establece un tributo sobre determinada actividad, con carácter tan oneroso o desproporcionado que haga casi imposible su satisfacción por parte de los gobernados, la violación de la garantía constitucional que se analiza.

En forma complementaria el artículo en cuestión agrega en su tercer párrafo que:

"Nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123".

De este párrafo se debe hacer notar especialmente la parte final que señala que nadie puede ser privado

del producto de su trabajo si no por resolución judicial, de acuerdo con esto se podría decir que el impuesto que - grava el ingreso de un asalariado es inconstitucional, sin embargo en este punto precisamente es en donde inciden por una parte la fracción IV del artículo 31 y el apartado A fracción VIII del artículo 123 de nuestra Carta Magna al - especificar respectivamente que es obligación de los mexi- canos, "... contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de - la manera proporcional y equitativa que dispongan las le - yes, " y que asimismo "el salario mínimo quedará exceptua- do de embargo, compensación o descuento", en forma homólo- ga el apartado B fracción VI del artículo 123 consigna que "sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario, en los casos previstos en las le -- yes".

Luego entonces, la libertad de trabajo puede ver- se atacada por el poder fiscal cuando la ley grave los pro- ductos del trabajo en forma excesiva o desproporcionada al grado de privar al sujeto de la ganancia por su labor des- empeñada y, obviamente, también será una violación a la -- fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Fede -

ral.

Art. 8o.

En materia impositiva naturalmente también opera el derecho de petición que establece el artículo 8o., de nuestro máximo ordenamiento y que textualmente dice:

"Art. 8o.- Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa:..."

La referida garantía se encuentra debidamente reglamentada por el artículo 31 del Código Fiscal al disponer:

"Art. 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de -



defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

"Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o - proporcione los elementos necesarios - para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido".

Con base en los preceptos invocados cuando el gobernado que considere que un impuesto que le afecte haya - sido dictado sin atender no sólo al principio de proporcionalidad y equidad sino a cualquiera de los lineamientos -- constitucionales aplicables tendrá la facultad de impugnar lo.

En cuanto al derecho de petición la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresa que la mencionada ga-rantía "tiende a asegurar un proveído y no a que se resuel

van las peticiones en un determinado sentido" (11) amén de "que si pasan más de cuatro meses desde que una persona -- presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola - la garantía" (12)

### Art. 13

El artículo 13 constitucional señala que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni tribunales especiales..." es decir, dicho precepto tutela la garantía de igualdad misma que se extiende a la materia tributaria.

Obviamente, este principio en lo que hace a los impuestos se encuentra consagrado en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal que dispone que las contribuciones que se tiene obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidos por las leyes. Viene a reforzar éste fundamento el segundo párrafo del artículo 14 de la mencionada Constitución, el cual garantiza que na

(11) Recopilación de 1955 Tesis Jurisprudencial No. 766

(12) Recopilación de 1955 Tesis Jurisprudencial No. 767

die puede ser privado de sus propiedades sino es conforme con las leyes expedidas previamente.

"El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nulum tributum sine lege".(13)

Este principio significa que la norma que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, de modo que no queden al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa su imposición. Asimismo, la ley debe establecer también las exenciones.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución en el artículo 131 al señalar textualmente en su parte conducente lo siguiente:

(13) Garza Sergio Francisco, de la. Derecho Financiero Mexicano, México, Edit. Porrúa, 1969. p. 302.

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, -- cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, so meterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida".

Para concluir podemos decir que se viola el principio de igualdad contenido en el artículo 13 que se trata

cuando se coloca en la misma situación tributaria a causantes que tienen una diversa capacidad contributiva, colocando a unos en una situación desventajosa respecto a otros - contribuyentes; cuando se desvirtúa la finalidad de un impuesto contrariándose el sistema rector y el fundamento jurdico del tributo, y cuando se excluyen de una exención - objetiva consagrada por la ley algunos objetos de impuesto respecto a los cuales existe la misma ratio legis que tomó en cuenta el legislador para consagrar la exención.

#### Art. 14

Prohibición de la retroactividad.- El primer párrafo del artículo 14 Constitucional dispone que "a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" de allí el fundamento de la prohibición de la - retroactividad de las leyes inclusive las impositivas.

Respecto a la retroactividad en materia fiscal - la Corte Suprema explica "la ley es retroactiva cuando se hacen recaer sus efectos sobre hechos o actos que han tenido lugar antes de su vigencia y aunque los causantes no -- pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para -

siempre los mismos impuestos, sí pueden reclamar como retroactiva la ley que pretendiera que dichos causantes cubran, por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten del impuesto que vinieron pagando y el que la nueva ley establece..."(14)

El artículo 14 que se trata prevee en su segundo párrafo también la garantía de audiencia al expresar que "nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". Obviamente dicha garantía se hace extensiva en materia tributaria.

La idea de la Constitución es que en todo procedimiento aún el que se siga ante autoridades administrativas o fiscales antes de privar de sus derechos a los par-

(14) Quinta Epoca: Tomo LXXII, p. 1989. Guerra Vda. de la Villareal Oralia.

ticulares se les de la posibilidad de presentar las defensas adecuadas.

Francisco de la Garza afirma que "en materia tributaria la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que dejen a cargo del propio contribuyente la determinación del crédito fiscal..."(15), sin embargo sobre este particular me permito diferir con el maestro de la Garza, toda vez que si bien es cierto que en la determinación de las leyes aún las de carácter fiscal se debe suponer la colaboración del contribuyente, así como la de la administración o gobernante también lo es como lo indica el artículo 31 Constitucional, una obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos y -- que dichas contribuciones sean determinadas de manera unilateral por el Estado en virtud del "Poder Fiscal" de que esta investido, no obstante converjo con el precitado autor en cuanto que las leyes fiscales se deben de ajustar

(15) Garza, Sergio Francisco de la. Ob. Cit. p. 325.

a todos los principios constitucionales aplicables y en los que hace a la garantía de audiencia conceder los recursos o medios de la defensa apropiados.

Art. 16

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles, o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...".

Esta garantía nos permite impugnar aquellas resoluciones que lesionen al particular en caso de que no estén debidamente fundadas y motivadas, o sea, que las autoridades deberán justificar sus actos citando las disposiciones legales en que apoya su proceder exponiendo incluso los motivos de la misma, así el Estado al imponer un tributo deberá cuidar que esté debidamente fundado incluyendo el que sea proporcional y equitativo tal como lo consigna la fracción IV del artículo 31 del máximo ordenamiento, por tanto, el tributo que carece de esta característica jurídica viola la garantía de fundamentación y es susceptible de impugnarse mediante el juicio de amparo ante los Tribunales Federales como lo veremos adelante.



En relación con esta garantía el Código Fiscal de la Federación dispone:

Art. 238.- "Se declara que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

"I.- ...

"II.- Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes que afecten las defensas del particular, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso".

Art. 22

El artículo 22 de nuestra Carta Magna en su primer párrafo prescribe que está prohibida la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales empero agrega en su segundo párrafo que "no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total y parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad ci

vil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas...".

El precepto de que se trata se refiere no a que el Estado tenga la facultad de aprobar o determinar impuestos que lleguen a ser confiscatorios para el particular en la medida que sean excesivos o desproporcionados, sino más bien que cuando el causante con su omisión dañe al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos se apliquen las sanciones correspondientes, aún cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes, pues el aceptarse la aprobación de impuestos confiscatorios entrañaría una violación al principio de proporcionalidad y equidad que marca el artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Art. 28

"Art. 28.- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, - las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuesto en los términos y condiciones que fijan las Leyes. El mismo tratamiento se dará a las pro-

hibiciones a título de protección a la industria".

El artículo mencionado consigna que en nuestro país no habrá exención de impuestos, sin embargo es un hecho que existen algunas exenciones como por ejemplo el -- que la ley del Impuesto Sobre la Renta establece en sus artículos 68 y 70 para las cámaras de comercio y las Asociaciones Civiles. Al respecto la Corte de Justicia ha explicado que "la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el Art. 28 Constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer la determinada persona, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general".(16)

Por lo tanto, se puede decir que una exención -

(16) Informe del Presidente de S.C.J.N. 1973, 1o. Parte, - p.p. 375 y 377 AR 2209/70 Rafael González Murillo.

es justificable cuando se aplica a quienes carecen de capacidad contributiva en virtud de su desigualdad económica.

"En cambio, la discusión se ha encontrado en relación con las exenciones que han concedido a ciertas categorías de personas, como las cooperativas y las industrias nuevas, o las que se han otorgado a favor de concesiones de servicios públicos".(17); o bien como es el caso de la exención que hace la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 77 fracción XXVIII al disponer que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos "... derivados de regalías que perciben los autores por permitir a terceros el uso o la explotación de los derechos de autor respecto de las obras musicales y literarias incluyendo las técnicas, científicas y, en general, todas las obras escritas, por las que se haya pagado el derecho de registro de autores y que estén registradas en México ante la autoridad competente...". En

(17) Garza, Sergio Francisco de la. Ob. Cit. p. 328.

este último caso es evidente la antagónica que existe entre lo prescrito por la referida fracción XXVIII y la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 Constitucional, situación que corrobora la Corte de Justicia en tesis jurisprudencial No. 643 que en su parte conducente versa "es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; ... y se apliquen, sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen en tanto no sean abrogados. -- Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional..."(18)

Efectivamente la Ley del Impuesto sobre la Renta al exentar sólo a los autores de obras musicales y literarias, así como las técnicas y científicas deja en un plano de desigualdad a los demás autores personas que, sólo por el hecho de producir obras fotográficas, pictóri --

(18) Tesis Jurisprudencial No. 643, Recopilación 1955.

cas o de dibujo quedan fuera del beneficio de la exención señalada.

### 11.1.E

#### LA INCONSTITUCIONALIDAD Y ANTICONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO DESPROPORCIONADO.

Para comprender este punto es indispensable partir de la premisa de que la Constitución es una Norma Suprema sobre las demás leyes que naturalmente derivan de ésta. De allí que se pueda detectar cuando una ley es legal o constitucional y cuando ilegal o inconstitucional.

Ahora bien, ¿cuándo estaremos frente a un impuesto inconstitucional y cuándo frente a un anticonstitucional?

Como ya se mencionó la Constitución General posee un lugar en jerarquía superior a las de las normas de la federación o las que al efecto emitan los órganos de las entidades federativas, esto significa que si una norma no se ajusta a los principios que señale la Constitución adolecerá de fundamento y, en consecuencia, será in-

constitucional, "...es decir todos los actos estatales de los órganos relativos que no se ajusten a los lineamientos, directrices o pautas que en las cuestiones señaladas prescriba, estatuya o establezca la norma fundamental, tienen el carácter de irregulares o inconstitucionales..." (19). A mayor abundamiento cabe explicar que "...no hay más criterio en función del cual una cierta conducta de los órganos estatales deriva en irregular que el que al efecto es proporcionado por el mismo orden jurídico..." (20) en otras palabras un impuesto será inconstitucional sólo en la medida que la misma Constitución nos permita establecer dicha inconstitucionalidad.

"... así, un examen de nuestro derecho positivo nos permite concluir y afirmar que una cierta conducta de un determinado órgano estatal se traduce en irregular, sólo y en tanto que son las propias normas que integran -

(19) Fernández y Cuevas, José Mauricio. Derecho Constitucional Tributario, Dofiscal Editores, México, 1983. --- p. 30

(20) Fernández y Cuevas, José Mauricio. Ob. Cit. p. 146

nuestro orden jurídico, las que establecen y tipifican no exclusivamente los criterios con arreglo a los cuales ha lugar a estimar tales actos como irregulares, sino también, los procedimientos por cuya virtud habrá de reputar de esa manera una determinada conducta de un órgano estatal, en la inteligencia de que esa conducta, indefectiblemente se traduce en la creación, elaboración o confección de normas jurídicas..." (21)

De todo lo anterior se colige que **sólo** existen normas o impuestos inconstitucionales más no anticonstitucionales toda vez que, el fundamento para imponer gravámenes y, por ende, la facultad unilateral del Estado de establecer tributos se encuentran precisamente en la citada - - fracción IV del artículo 31 de nuestro Máximo Ordenamiento. Asimismo, se infiere la improcedencia de hablar sobre un impuesto anticonstitucional pues aducirlo como tal, en un régimen de derecho como el nuestro equivale a tratar algo que sencillamente no existe por no estar dentro de nues -

(21) Fernández y Cuevas, José Mauricio. Ob. Cit. p. 146



tra Constitución.

Finalmente, se puede concluir también que, cuando un impuesto sea dictado sin atender entre otros el --- principio jurídico de la proporcionalidad y equidad con - signado por el artículo 31 constitucional, éste será defi nitivamente inconstitucional.

Es oportuno también aclarar que para determinar o conocer cuando una ley o norma es inconstitucional es - menester al efecto realizar una adecuada interpretación - jurídica de la Constitución, por lo que creo necesario -- vertir algunas ideas al respecto.

"Interpretar una norma jurídica implica indagar sobre su sentido, sobre sus alcances y sobre sus relaciones con las otras normas del orden jurídico" (22).

(22) Caripizo, Jorge. Estudios Constitucionales, UNAM, 1983. p. 65

En nuestro país existen pocos estudios respecto a la interpretación constitucional y "debemos señalar que nuestra Carta Magna no contiene reglas de interpretación sobre los preceptos de la misma; disposiciones que sí se encuentran en varias Constituciones modernas..."(23) sin embargo es indudable que nuestra Constitución Federal es la base o fundamento de todo nuestro orden jurídico, de ella derivan derechos individuales y sociales, así como otros ordenamientos como son los fiscales. Las normas constitucionales no son iguales a cualquier otra norma, nuestro artículo 133 constitucional en este sentido consigna:

"Art. 133.- Esta Constitución las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o

Leyes de los Estados".

Del artículo constitucional transcrito resalta una vez más la diferencia de que priva sobre cualquier -- otra ley, y en caso de contradicción entre una norma constitucional y una ordinaria no cabe la menor duda cual --- aplicar, empero la interpretación de la norma constitucional no debe entenderse en aplicarla en razón de su Supremacía, sino que deberán tomarse en cuenta para tal fin -- los factores, políticos, económicos y sociales que prevalecen en un país.

En efecto en nuestra sociedad el derecho es una parte importantísima de la estructura social, y resulta - inevitable el que sea afectada por los diversos hechos -- históricos que van ocurriendo.

Por lo tanto para interpretar una norma tributaria al igual que otras se requiere de una especial sensibilidad para de ese modo enmarcarla dentro de los factores antes referidos, sin olvidar que "... la finalidad última de la interpretación constitucional debe ser protege -

ger y defender lo más valioso que existe para cualquier -  
hombre: su libertad y dignidad..." (24)

Así quien tenga la facultad de interpretar la -  
Constitución tiene el poder de hacerla un instrumento de  
incalificable valor social, o bien sembrar el desconcier-  
to y descontento en la población.

(24) Carpizo, Jorge. Ob. Cit. p.p. 68 y 69.

### CAPITULO III

#### EL AMPARO COMO MEDIO DE IMPUGNACION CONTRA UN IMPUESTO DES PROPORCIONADO

##### III.1. Algunas consideraciones sobre el Juicio de Amparo

El juicio de amparo es un medio de defensa -- ideal para el gobernado, es el recurso por excelencia, una forma efectiva de impugnar un acto arbitrario y abusivo - del gobernante, en algunos casos la manera definitiva de dar la razón a la pretensión del particular en otras el -- único. El estudio del juicio constitucional apesar de -- ser bastante conocido siempre resulta interesante por su utilidad.

El amparo es un medio jurídico cuya finalidad es preservar las garantías individuales es decir, es la - forma de cuidar efectivamente que todo acto de autoridad sea emitido conforme a derecho, asimismo es la manera de proteger toda la Constitución y las leyes que de ella ema- nan. En este sentido el juicio constitucional tutela di- rectamente a la Constitución e indirectamente las leyes - secundarias, con el objeto de preservar en términos globa- les nuestro régimen de Derecho.

El amparo se desahoga mediante un procedimiento

jurisdiccional que es invocado por el gobernado cuando éste se siente agraviado por algún acto de autoridad que contravenga alguna garantía individual o bien algún precepto de la Constitución, así como cualquier ordenamiento secundario al través de la garantía de la legalidad.

La acción que se entabla con el amparo se dirige en contra del órgano estatal que emite el acto infractor, o acto reclamado luego entonces la autoridad adquiere la calidad de parte demandada.

"Como se ve, el amparo tiene una finalidad esencial dual, simultánea e inseparable, pues al proteger al gobernado contra cualquier acto de autoridad que infrinja la Constitución y, por ende, todo ordenamiento legal secundario, preserva concomitantemente el orden constitucional y el normativo no constitucional..." (1)

El amparo puede ser invocado por cualquier gobernado, entendiendo como tal no sólo a la persona física

(1) Burgoa Orihuela, Ignacio. El juicio de Amparo, Edit.

Porrúa S.A. 1981. p. 174

sino también a la moral, incluyendo a los organismos des - centralizados y empresas de participación estatal, lo que ha dado por llamarse la procedencia subjetiva del amparo. La procedencia objetiva, la constituye el contra qué y con motivo de qué se promueve, o sea contra todo acto de auto - ridad violatorio de la Constitución.

El amparo es un juicio unitario, aunque se de - senvuelve mediante dos procedimientos, uno el indirecto o bi - instancial y otro el directo o uni - instancial, su uni - dad estriba en cuanto que procede contra cualquier acto de autoridad que agravie al gobernado y en que tutela a toda la Constitución así como toda la legislación secundaria -- que de ella emane.

Ahora si el juicio de amparo se hace valer ante cualquier "acto de autoridad" y éste comprende leyes, re - glamentos, actos administrativos inclusive los de índole - fiscal, es de inferir que cuando se nos presente un im - - puesto que sea ilegal o inconstitucional tendremos la op - ción de impugnarlo mediante el juicio constitucional.

Ignacio Burgoa define el amparo como "...un jui

cio o proceso que se inicia por la acción que ejercita --- cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales federales contra todo acto de autoridad (latu sensu) que le -- causa un agravio en su esfera jurídica y que considere con trario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar di cho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucio nalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine. . .." (2)

A continuación se esbosarán sólo algunos puntos específicos relativos al amparo que a mi juicio servirán - como marco de referencia y para ayudar a una mejor compren sión del análisis del caso concreto que se tratará en el - segundo punto de este capítulo, como a continuación se in dican.

### III.1.A. FUNDAMENTOS DEL JUICIO DE AMPARO

Como se dijo con anterioridad el Amparo tiene - como objeto principal tutelar a la Constitución por lo que se le atribuye la denominación de medio de control Consti-

(2) Burgoa Orihuela, Ignacio Ob. Cit. p. 78



tucional y, lógicamente la fuente del Amparo tiene su origen en la Constitución según el artículo 103 Constitucional el cuál prescribe:

"Art. 103.- Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados, y

III. Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

Del mismo modo el artículo 1o. de nuestra Ley de Amparo en sus fracciones I, II y III transcriben los supuestos del referido artículo 103 respectivamente.

### III.1.B. PROCEDENCIA

#### CONCEPTO DE AUTORIDAD.

Es importante precisar en principio que se debe entender por autoridad o cuál es su concepto, toda vez que el juicio de amparo se va interponer en contra de las autoridades que emiten actos ilegales.

De manera general en Derecho Público por autoridad se entiende aquel órgano del Estado, integrante de su gobierno, que desempeñe una función específica tendiente a realizar las funciones estatales en su nombre. En este sentido por autoridad se debe entender como un órgano del Estado sea persona física, servidor público o bien entidad que ejerce el poder o imperio al través de su soberanía por medio de los Poderes de la Unión tal como lo dispone el artículo 14 de nuestra Carta Magna.

Se puede agregar que las autoridades tienen facultades de decisión y ejecución por lo que naturalmente pueden alterar crear o extinguir una o varias situaciones concretas o abstractas que pueden lesionar al gobernado.

Finalmente definiremos a la autoridad de la --

forma siguiente: "...autoridad es aquel órgano estatal, - investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo de - sempeño, conjunto o separado, produce la creación, modifi - cación o la extinción de situaciones generales o especia - les, jurídicas o fácticas, dadas dentro del Estado, o su - alteración o afectación, todo ello en forma imperativa. . .." (3)

El concepto de autoridad está interrelacionado con la idea de acto de autoridad puesto que por aquella de - bemos entender como el órgano del Estado que realiza el re - ferido acto de manera decisoría o ejecutiva como ya se men - cionó anteriormente.

Para que un acto de autoridad pueda considerar - se como tal se requiere que éste se de en un plano de re - laciones de supra-a-sub-ordenación o sea entre individuos colocados en situaciones diferentes, para ser más precisos entre particulares por un lado y el Estado por otro.

El acto de autoridad debe contener los atribu - tos de unilateralidad, imperatividad y coercitividad.

(3) Burgoa Orihuela, Ignacio. Ob. Cit. p. 190

Se dice que el acto de autoridad es unilateral por que para su existencia no requiere de la voluntad del particular frente a quien se ejercita en este caso el gobernado, un ejemplo típico y que viene precisamente a colación, es el de los impuestos.

La imperatividad del acto de autoridad radica en cuanto que la voluntad del particular o del contribuyente en el caso de los impuestos se encuentra supeditado a la voluntad del Estado, de tal suerte que el gobernado tendrá la obligación inexorable de acatarlo sin perjuicio de interponer los recursos que procedan.

La coercitividad implica que el Estado puede hacer respetar y ejecutar coactivamente sus actos al través de los medios con que cuenta según la ley.

Tocando nuevamente el concepto de autoridad el maestro Ignacio Burgoa manifiesta que "... por autoridades se entiende aquéllos órganos estatales de facto o de jure, con facultades de decisión o ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones generales o particulares, de hecho o jurídicas, o bien produce una alteración o afectación de ellos de manera -

Podemos precisar por acto de autoridad "...cualquier hecho voluntario e institucional, negativo o positivo, imputable a un órgano del Estado, consistente en una decisión o una ejecución o ambos conjuntamente, que produzcan una afectación en situaciones jurídicas o fácticas dadas, y que se impongan imperativa unilateral o coercitivamente..." (5)

Como se puede observar en la definición que precede se encuentran integrados los elementos mencionados para las autoridades, y actos de autoridades, además descubrimos los factores de voluntariedad e intencionalidad.

Habiendo delimitado con anterioridad el concepto de acto de autoridad se dice que el acto reclamado se encuentra dentro de este marco y es aquel que se imputa por el afectado o quejoso a las autoridades que violen la Constitución o cualquier ordenamiento secundario infringiendo el principio de legalidad. Tomando en consideración la fracción I del artículo 103 Constitucional el juicio de amparo procede contra leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales, en este caso -

(5) Burgoa Orihuela, Ignacio. Ob. Cit. p. 206

el acto reclamado consiste en el hecho voluntario e intencional, negativo o positivo desarrollado por un órgano estatal, consistente en una decisión o ejecución o en ambos que produzcan una afectación desde el punto de vista jurídico o de hecho impuesto unilateral y coercitivamente en contravención con la Constitución.

Es importante hacer notar también que el término acto reclamado es privativo del juicio de garantías y que frecuentemente se habla de actos reclamados que ya se han cometido y otros que están por cometerse, al respecto el artículo 11 de nuestra Ley de Amparo señala lo siguiente:

"Art. 11.- Es autoridad responsable la que dicta u ordena ejecuta o trata de ejecutar la ley o acto reclamado".

Del precepto aducido se infiere que el acto reclamado puede ser futuro y en este caso se debe distinguir entre actos futuros remotos y actos futuros inminentes.

Contra los actos futuros remotos la Suprema -

Corte de Justicia de la Nación ha señalado que no procede el amparo en los siguientes términos: "Actos Futuros y Actos Probables.- No cabe conceder el amparo cuando la demanda se funda en actos de esa naturaleza" (6)

En cambio en lo que hace a los actos futuros inminentes, es decir aquellos que están por ejecutarse la misma Corte precisa que; "No pueden considerarse como actos futuros para los efectos de sobreseimiento del amparo los que tienen ya una existencia indudable y carecen sólo de algunos requisitos de forma". (7)

Además aclara que "la Jurisprudencia de la Suprema Corte sobre que los actos futuros no motivan al amparo, se refiere a los actos futuros e inciertos, pero no a actos que, aún cuando no se han ejecutado, se tiene la certidumbre de que se ejecutarán, por demostrarlo así los actos previos". (8)

(6) Apéndice al Tomo LXIV, Tesis No. 14 p. 25

(7) Tomo XVIII p. 1255 Rivera Rico, José.

(8) Quinta Epoca, Tomo XXVI, p. 1928. González Matamoros Fernando.

Al tenor de lo antes dicho una resolución o acto de una autoridad fiscal que contenga las características - mencionadas y de realización inminente podrá ser impugnado bajo el juicio de amparo en términos de la ley reglamentaria del artículo 103 y 107 de nuestra Constitución Federal.

### III.1.C. AMPARO CONTRA LEYES

Dentro de nuestro régimen de derecho el ideal - es mantener incólume nuestro máximo ordenamiento toda vez que éste significa la base jurídica de la cual emanan los ordenamientos secundarios.

De nuestra Carta Magna deriva el fundamento facultad del Estado para imponer las cargas impositivas y - es la fracción IV del artículo 31 mencionado varias veces la que prescribe como obligación de los ciudadanos mexicanos contribuir para los gastos públicos como dispongan las leyes, luego entonces la incidencia del juicio de garantías en contra de leyes impositivas que puedan darse sin atender los principios o lineamientos que señala la referida fracción entre otras el de proporcionalidad y equidad en virtud de que el Poder Legislativo también está obligado al expedir sus leyes a ceñirse a nuestro máximo ordenamien



to, de no ser así podemos estar según sea el caso en aptitud de interponer nuestro juicio o medio de control en cuestión.

Conforme a lo dicho en páginas anteriores, y en base al artículo 103 de nuestra Ley Fundamental se establece que las condiciones o requisitos de la acción de amparo son: un acto reclamado; una violación de las anunciadas en el artículo 103 Constitucional o a cualquier precepto de éste ordenamiento; y una parte agraviada, ésta última quien sufre un perjuicio derivado de la ley o acto autoritario.

Según el artículo 103 de la Constitución se colige que la controversia constitucional puede versar únicamente en una ley o bien en un acto de autoridad.

El amparo contra leyes que adelante ampliaremos desde luego es el que tiene mayor importancia porque mediante éste se mantiene la conservación y pureza de nuestra Carta Magna.

#### III.1.D. EL AMPARO CONTRA ACTOS STRICTU SENSU

El artículo 103 Constitucional en sus diversas

fracciones emplea el término "actos" y "leyes" el primero de ellos es obvio que se refiere a los actos en sentido estricto entendidos éstos de la manera en que se expuso cuando se hablo del acto reclamado.

La diferencia entre acto estrictu sensu y ley - estriba en que la ley es el acto de autoridad que engendra o afecta situaciones jurídicas abstractas e impersonales y el acto estrictu sensu produce una afectación concreta particular o personal, es decir, la distinción consiste en -- las situaciones sobre las cuales surte sus efectos así como en la diversa manera de causarlos.

Ahora bien "...desde el punto de vista del juicio de amparo, el acto de autoridad en sentido restringido es aquel hecho concreto voluntario, intencional, negativo o positivo, desarrollado por un órgano del Estado decisoria o ejecutivamente que produce una afectación determinada y particular en una situación especial, traducida aquélla en una lesión a cualquier derecho o interés jurídico del gobernado, por la violación de las garantías individuales o por el desequilibrio del régimen federativo.."(9)

(9) Burgoa Orihuela, Ignacio. Ob. Cit. p. 211

Un acto de autoridad en sentido estricto puede implicar en sí mismo alguna contravención de las previstas en el artículo 103 Constitucional o bien traducirse en la aplicación a un caso concreto de una disposición legal cuyo contenido signifique alguna violación a los supuestos referidos en el artículo constitucional precitado.

Es importante hacer notar que cuando el acto de autoridad que se pretenda impugnar mediante el amparo se - de por una indebida aplicación de un precepto legal que ri - ja o deba regir el acto, el amparo debe enderezarse no sô - lo en contra del acto mismo sino además en contra de la -- constitucionalidad de la ley en que se funda la autoridad responsable, toda vez que: "Si no se ha objetado la cons - titucionalidad de la ley en que se funda la autoridad res - ponsable, la Corte no puede suplir esa deficiencia, y si - la autoridad responsable hizo exacta aplicación, de la ley no objetada, sus actos no pueden reputarse violatorios de garantías..." (10)

Por tanto se concluye que, cuando se impugne un impuesto aplicado por un acto de autoridad por considerar-

(10) Apendice al Tomo XCVII tesis 93 p. 211

Lo desproporcionado es menester estudiar el ordenamiento fiscal en que se funda porque en este caso deberá impugnarse tanto el acto mismo como la inconstitucionalidad de dicho ordenamiento y en tal supuesto el agraviado no tiene obligación de agotar previamente al amparo ningún recurso ordinario tal como se deduce de la fracción XII en su segundo párrafo del artículo 73 de la Ley de Amparo en la siguiente forma:

"Art. 73.- El juicio de amparo es improcedente:

I ...

XII.-.....

"Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo..."

### III.1.E. PROCEDENCIA DEL AMPARO CONTRA LEYES

Para la interposición del amparo en contra de una ley o de cualesquiera otro acto de autoridad, es menes

ter saber cuando y en que momento debe plantearse; "...para resolver esta cuestión, se han propuesto tres soluciones a saber: a) Se puede ocurrir en demanda de amparo ante la autoridad del control, cuando halla la posibilidad de que una ley es anticonstitucional, desde que dicha ley se expide, publicándose en el Diario Oficial; b) Para intentar juicio constitucional no es suficiente que la ley se expida, promulge y publique y, por tanto entre en vigor si no que además, es indispensable que dicha ley sea ejecutada - mediante un acto concreto; c) Una solución intermedia que comprende las dos anteriores: procede el juicio de amparo, cuando la ley al ser expedida, promulgada y publicada, contiene en sí mismo un principio de ejecución sin necesidad de esperar el acto concreto de ejecución..."(11), es el caso de las leyes autoaplicativas.

Nuestra H. Suprema Corte en diversas jurisprudencias ha sustentado las soluciones emitidas al respecto en los incisos b y c señalados, como se vera adelante.

(11) Noriega Cantú, Alfonso. Lecciones de Amparo, México - co, Edit. Porrúa, S.A., 1975. p. 125

El juicio de amparo contra leyes evidentemente tiene una vital trascendencia en lo que hace al mantenimiento de nuestro régimen de derecho y específicamente a la vigencia de la Constitución, toda vez que ésta ordena y estructura al Estado, quien representa la voluntad del pueblo expresada a través del poder constituyente luego entonces la razón fundamental para hacer que toda ley que viole nuestro máximo ordenamiento sea detenido en su aplicación al momento de su nacimiento o lo más cerca posible.

Ahora bien, hay leyes que por el hecho de ser expedidas no ha lugar a que la autoridad las declare inconstitucionales, pues su sola expedición puede no ocasionar perjuicio al gobernado, siendo indispensable que además de su expedición se ejecute mediante un acto concreto, para que la ley adquiera vida y en consecuencia nazca el perjuicio para el gobernado, en tal situación la persona ofendida tiene derecho a intentar el ejercicio de la acción correspondiente en nuestro caso el amparo, para efecto de que se declare la nulidad del acto reclamado en atención a que viola las garantías individuales o algún precepto constitucional.

"...Dentro de nuestro sistema de amparo, no su

cede lo que en otras legislaciones, en las que se diferencia, con precisión, el amparo por violación de derechos individuales y el recurso por inconstitucionalidad. ..., por los caracteres propios de nuestra institución y por el particular sentido del desenvolvimiento que ha tenido a través del tiempo, de una manera fundamental se protege al individuo y se subordina la conservación de la pureza de la Constitución,..." (12)

En relación a cuando debe pedirse el amparo contra una ley que se juzgue inconstitucional, de acuerdo -- con la naturaleza jurídica de nuestro juicio de amparo es indispensable para la procedencia del mismo que aparezca la figura del perjuicio directo en la persona o bienes de un sujeto denominado agraviado lo que nos viene a dar la solución para la procedencia del recurso que se cuestiona, contra las leyes irregulares.

La Suprema Corte ha sentado jurisprudencia en el sentido de que "...el amparo contra la ley procede cuan

(12) Noriega Cantú, Alfonso. Ob. Cit. p. 135

do entraña perjuicio real o bien ejecución con el sólo man  
damiento,... máxime si lo que ordena es de carácter negatii  
vo, por que entonces no puede tener más ejecución que la -  
abstención de las autoridades encargadas de velar por su -  
cumplimiento..." (13)

Para abundar en este punto cabe preguntarse cuáno  
do es que una ley lleva un principio de ejecución y produce  
un perjuicio; "...existe perjuicio con el sólo hecho de que  
la ley imponga al individuo una obligación de inmediato cum  
plimiento, o por la circunstancia de que lo sujete desde -  
luego a una prohibición, como si la ley prohibiera el ejerc  
cicio de la profesión a los que tuvieron más de 60 años de  
edad; no hay que esperar a la aplicación de la sanción por  
la violación de la disposición legal para admitir hasta en  
tonces la impugnabilidad de la ley de amparo, pues el agra  
vio se sucita con la sola promulgación de la ley..."(14)

(13) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXI p. 51

(14) Mariano Azuela, hijo. citado por Noriega Cantú Alfonso  
Ob. Cit. p. 140



Luego entonces en qué momento procede técnicamente intentar el juicio de amparo en contra de una ley que se repute inconstitucional. Según el artículo 103 constitucional el juicio de amparo es un sistema de control de la constitucionalidad y más aún el de legalidad cuyo objeto son las leyes y actos de autoridades. Todos estos actos deben ajustarse a los límites predeterminados por la Constitución pues, la Constitución como Código Fundamental dispone que las demás leyes se elaboren dentro de los lineamientos marcados por ella.

"Es pues necesario, que exista una autoridad que se encargue de examinar los actos del Legislativo, sometidos a revisión cuando dichos actos fueren contrarios a la Constitución"; (15)

En este sentido las controversias que se ventilen por medio del juicio de amparo pueden constituir indudablemente un control jurisdiccional para obtener incluso de las autoridades fiscales el respeto a la supremacía constitucional.

(15) Noriega Cantú, Alfonso. Ob. Cit. p. 142

"Por lo tanto la existencia de un poder idóneo para controlar la constitucionalidad de las leyes emanadas del Poder Legislativo, es indispensable para la buena marcha de la República, protegiendo de este modo a los individuos en el goce de sus derechos. De lo anterior podemos concluir que en nuestro Derecho sí procede el amparo en -- contra de leyes" (16).

Volviendo al problema que se plantea consistente en saber cuando y en que momento debe interponerse el amparo en contra de una ley que se juzgue inconstitucional, diremos que solamente procede cuando la ley contiene un principio de ejecución y entreñe en él perjuicio real.

Ahora tenemos que aclarar que se debe entender por el elemento perjuicio, "...la doctrina general del juicio de amparo y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han considerado al perjuicio como la base del amparo..." (17). En efecto el juicio constitu

(16) Noriega Cantú, Alfonso. Ob. Cit. p. 142

(17) Noriega Cantú, Alfonso. Ob. Cit. p. 144

cional por su técnica propia exige para su procedencia el requisito de un perjuicio y solamente cuando aparece éste elemento tiene lugar la intervención de las autoridades - federales.

La Corte de Justicia para clarificar el elemento de referencia prescribe lo siguiente: "Perjuicio para los efectos del amparo, no debe tomarse en los términos de la ley civil, o sea, como la privación de cualesquiera ganancia, que pudiera haberse obtenido, o como el menoscabo en el patrimonio, sino como sinónimo de ofensa que se hace a los derechos o intereses de una persona". (18)

### III.1.F. NATURALEZA Y ELEMENTOS DE LA ACCION DE AMPARO

Fijados los anteriores conceptos es necesario determinar ahora la naturaleza y elementos de la acción de amparo. "Desde luego debemos aceptar que existe una acción

(18) Jurisprudencia definida de la Suprema Corte.  
Apéndice al Tomo LXVI Tesis 700.

de amparo ...en consecuencia si como es un hecho indudable, el Poder Judicial Federal tiene una actividad jurisdiccional específica que le otorga el artículo 103 constitucional, el único medio de poner en movimiento esa actividad jurisdiccional es, como lo hemos visto, por medio del ejercicio de una acción, y ésta acción debemos llamarla acción de amparo,..."(19)

Los requisitos o condiciones constitutivas de la acción de amparo se confirman y son: un acto reclamado, una violación al artículo 103 constitucional o bien cualquier precepto de nuestra Carta Magna, una parte agraviada y un perjuicio.

A manera de resumen de los puntos tratados me permito transcribir algunas conclusiones a las cuáles me adhiero, formuladas por el jurista Noriega Cantú y que son:

1.- La cuestión relativa a determinar cuándo puede intentarse el juicio de amparo en contra de una ley que se estima inconstitucional, estrictamente es un problema de legitimación procesal activa, es decir, que, se debe

(19) Noriega Cantú, Alfonso. Ob. Cit. p. 145

partir de que el gobernado se encuentra dentro del supuesto que señala la ley y que ésta le causa agravio, asegurando de esa manera la procedencia de la acción de amparo; -- luego entonces con base a dicha premisa debe resolverse - tal cuestión.

"2.- Existe sin duda alguna acción específica; - la acción de amparo, cuyo presupuesto o condiciones esenciales son los siguientes: un acto reclamado, una violación constitucional, una parte agraviada y la existencia de un perjuicio que afecta a dicha parte.

"3.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 103 constitucional, las personas físicas, morales, de derecho privado y oficiales en defensa de sus intereses patrimoniales, que sufren una afectación en su persona o patrimonio derivada de una ley que viole sus garantías individuales o implique una invasión de la soberanía federal en la de los Estados o bien de la de éstos en la de la Federación, que es la acción de amparo.

....

"4.- Por agravio por perjuicio, para los efectos del amparo debe entenderse una lesión directa en los inte

reses jurídicos de una persona; o bien una ofensa, un daño, una afectación indebida que derivada de una ley o de un acto de autoridad se hace a los derechos o intereses de un particular.

"5.- Así pues, la legitimación para hacer valer la acción de amparo, surge cuando aparece la parte agraviada a quien corresponde, conforme a la Constitución, iniciar la acción correspondiente.

"6.- En esa virtud es indudable que el problema relativo a la procedencia del juicio de amparo en contra de una ley, desde el momento mismo de su expedición, deba referirse a la existencia de una parte agraviada es decir, a la existencia de una afectación de los intereses jurídicos de un particular, es decir, a la existencia de un perjuicio.

"7.- ....

"8.-...La ley situación jurídica abstracta en el momento de expedirse, puede por medio de un acto jurídico en ella previsto, engendrar una situación jurídica concreta, en beneficio o en perjuicio de una o varias personas;..

"9.- Cuando una ley al expedirse, produce un - acto jurídico que afecta a uno o varios individuos, en su persona o patrimonio, creando, modificando, o extinguiendo en su perjuicio una situación jurídica concreta, es evidente que éstos se encuentran debidamente legitimadas para hacer valer la acción de amparo y ésta es procedente a todas luces..." (20)

Las conclusiones descritas obviamente son aplicables a los juicios constitucionales que se promuevan en contra de una ley impositiva que determine impuestos desproporcionados o bien en contra del acto de autoridad concreto que los imponga o ejercite.

#### III.1.G. EXTENSION TUTELAR DEL JUICIO DE AMPARO

Con el fin de aclarar un poco más la procedencia del juicio de garantías contra leyes inconstitucionales conviene vertir algunas ideas en torno a la extensión protectora que dicho juicio tiene en virtud de los artículos 14 y 16 de nuestra propia Constitución Federal.

Según la redacción del artículo 103 de nuestra Carta Magna aparentemente existe una aplicación restrictiva del juicio de amparo, es decir, que fuera de los tres casos que dicho precepto estipula, no procede el juicio de garantías y que, al parecer fuera de la ampliación a las llamadas garantías individuales consignadas en los primeros veintinueve artículos de nuestro máximo ordenamiento no puede invocarse amparo.

Sin embargo esto no es así toda vez que del análisis del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional podemos derivar que la extensión del juicio de amparo abarca a toda ley que pueda resultar inconstitucional, pues -- "...se dice que el artículo 14 emplea el término "ley", -- conceptuando a ésta como aquella disposición o aquel conjunto de disposiciones generales, abstractas, creadoras, modificativas o extintivas de situaciones jurídicas de las mismas características... expedidas por el órgano constitucional competente para tal efecto, o sea, por lo general el Poder Legislativo, de acuerdo con el procedimiento establecido al respecto por la Ley Fundamental en su artículo 72 ..., y cuyo contenido no pugne con los mandatos de la -



Constitución..." (21)

El artículo 14 de nuestra Carta Magna implica una garantía genérica de legalidad, en virtud de que, en un sistema jurídico como el nuestro, la Constitución es la Ley Fundamental o básica, luego entonces el carácter de constitucionalidad de toda norma secundaria se deriva del principio de la supremacía constitucional, dicho principio implica que toda norma secundaria, debe no contradecir las disposiciones de la Constitución, circunstancia que se traduce en una limitación jurídica a la actividad del Poder Legislativo. En este orden de ideas nuestro Máximo Ordenamiento no puede autorizar que ninguna ley secundaria que la contradiga produzca consecuencias que ella misma tiene de evitar, "...por ende la Ley Fundamental, en su artículo 14, segundo párrafo, excluye la posibilidad de que cualquier persona sea privada de su vida, libertad, propiedades, posesiones o derechos, conforme a una ley secundaria que éste impugna con alguna o algunas de las disposiciones constitucionales, ya que, de admitirse lo contra

(21) Burgoa Ignacio Orihuela. Ob. Cit. p. 259

Edit. Porrúa, México 1981 p. 259

rio, se llegaría a la conclusión absurda de que la Constitución autoriza la destrucción de su propio régimen..."(22)

De acuerdo con los puntos de vista expuestos - se puede concluir que el artículo 14 en su segundo párrafo quiso consignar a favor del gobernado la mencionada garantía genérica de legalidad a efecto de que, cuando una ley o un acto concreto inclusive de carácter fiscal impliquen o produzcan un agravio personal, el perjudicado pueda deducir la acción de amparo, solicitando la protección de la Justicia Federal por violación al multicitado artículo 14 de nuestra Super-Ley.

Por otra parte para concebir el juicio de amparo como un verdadero medio tutelar de nuestro régimen jurídico, inclusive de nuestros íntimos reglamentos que tengan el carácter de leyes es menester también tener en cuenta el artículo 16 de nuestra Constitución, el cual marca la causa legal o fundamentación de todo ordenamiento.

"En efecto, para que una autoridad pueda, sin violar el artículo 16 constitucional, causar una molestia

(22) Burgoa Orihuela, Ignacio. Ob. Cit. p. 259.

a una persona, se requiere, entre otras condiciones, que obre no sólo de acuerdo con una ley (fundamentación de su procedimiento), sino que en el caso concreto hacia el cual va encaminada su actuación se encuentren los extremos previstos o contenidos en aquélla (motivación del procedimiento)... " (23). Luego entonces se infiere la finalidad protectora del juicio de garantías para el caso de que las autoridades no se ajusten debidamente a las disposiciones legales correspondientes infringiendo la garantía de legalidad; causando alguna molestia a los particulares, dicho de otra manera las autoridades y las leyes sólo pueden ejecutar sus actos y ser legales cuando observan los mandatos constitucionales, de no hacerlo así surge la posibilidad de promover el medio de impugnación que se trata de acuerdo al artículo 103, fracción I de nuestra Carta Magna por violación al artículo 16 en cuestión.

III. 2.

LA DESPROPORCION DE LA TASA DEL 10% DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGUN EL ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

En este último punto y con base en el marco teórico expuesto se procederá a desglosar y analizar brevemente el caso concreto de un impuesto desproporcionado e inequitativo, así calificado por la Suprema Corte de Justicia, observando de ese modo la aplicación de los principios teóricos objeto de este estudio en relación con la práctica; y pretendiendo demostrar de tal manera la vigencia de dichos principios.

En efecto nuestro Tribunal Supremo consignó en su informe rendido por su presidente, (primera parte), en el año de 1985, jurisprudencia No. 8 que aparece en la página 376 en los términos siguientes:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EL ARTICULO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982. ES INCONSTITUCIONAL PORQUE

VIOLA LO DISPUESTO POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS.

El artículo 24 transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y De roga diversas disposiciones fiscales, que señala que los contribuyentes que por el año de 1983, estén obligados a presentar declaración anual en los términos del título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando al monto del impuesto que resulte, conforme al Tí tulo IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto

La tasa del 10% viola lo dispuesto por la fracción IV, del artículo 31 constitucional, ya que no cumple con el requisito de proporcionalidad, pues conforme al mismo los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consiguen que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, y uno inferior los de menor ingresos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. En la especie, el precepto reclamado, viola ese requisito porque el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no es un criterio general y equilibrado so-

bre la capacidad económica del sujeto pa  
sivo, como tampoco lo es el que se tenga  
o no la obligación de presentar declara-  
ción anual, además de que la fijación de  
la sobretasa contemplada por el precepto  
reclamado, rompe con la progresividad de  
las tarifas que contempla el Título IV,  
de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. -

Para el análisis de la citada jurisprudencia to-  
maremos como base el toca 4292/85 derivado del amparo pro-  
movido por Juan Carlos Francisco Díaz Ponce y resuelto el  
26 de noviembre de 1985 fecha en que se emitió fallo de --  
los cuatro amparos en revisión más, que dan lugar a dicha  
jurisprudencia.

#### III.2.A. Descripción del Acto Reclamado:

Por escrito presentado el 22 de noviembre de --  
1984 el C. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León, soli-  
citó el amparo y protección de la Justicia Federal contra  
la expedición del Decreto por el que se promulgó la Ley --  
que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposi-  
ciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Fede-  
ración el día 31 de diciembre de 1982, y en especial el Ar-  
tículo Vigésimo Cuarto transitorio que regulaba la llamada

"tasa" del 10%, que se aplicaría a los Ingresos Gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que correspondía a la zona económica del Distrito Federal, elevado al año.

Se reclamaban igualmente los actos concretos de aplicación tendientes al cumplimiento y ejecución de la mencionada Ley en su artículo Vigésimo Cuarto transitorio, y el punto número 49 de la Resolución que Adicionaba y Modificaba a la que Establece Reglas Generales u otras Disposiciones de carácter Fiscal para el año de 1983, así como los efectos y consecuencias legales derivadas de ambos, tal como emitir órdenes tendientes a obligar a la presentación de la declaración de la tasa del 10% que se aplicaba a los Ingresos Gravables Superiores a cinco veces el salario mínimo general que correspondía a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año y a pagar definitivamente por dicho concepto.

Para efecto de comprender cabalmente en que consisten los actos reclamados, resulta oportuno sintetizar los antecedentes que la parte quejosa narró al respecto, de la siguiente manera:

1. El agraviado éra una persona física causante del Impuesto Sobre la Renta, dentro del Régimen de Per



sona Física, de los ingresos por salarios. Señalando que su ejercicio fiscal éra del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1983.

2. Que en fecha 30 de abril de 1984 presentó ante la Oficina Federal de Hacienda que le correspondía su declaración anual de impuesto.

3. Que en fecha octubre 29 del mismo año la Oficina de Hacienda le notificó el Requerimiento de Pago y el Mandamiento de Ejecución con relación a un crédito fiscal por la cantidad de \$ 29,629.00 por concepto de la referida tasa adicional del 10%.

Ahora bien, tal como señala el quejoso es apartir de la fecha citada en el último punto cuando se individualiza la hipótesis normativa contenida en el Artículo Vigésimo Cuarto de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deróga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial el día 31 de diciembre de 1982 por corresponder su aplicación al Ejercicio Fiscal de 1983, surgiendo así el interés jurídico para promover la demanda de amparo y combatir desde luego dicha Ley por considerarla inconstitucional al igual que los actos concretos de aplicación tendientes a su cumplimiento y ejecución como ya quedó señalado.

Es indudable que en éste caso el acto reclamado nos da la pauta para proceder a ejercitar la acción de amparo toda vez que se trataba de una Ley expedida, promulgada, publicada y en vigor, la cual estaba siendo aplicada mediante un acto concreto, o sea el Requerimiento de Pago y el Mandamiento de Ejecución de la Oficina Federal de Hacienda, legitimando activamente al promovente pues como ya se mencionó estaba demostrando con el precitado requerimiento que la norma se individualizó en él causándole perjuicio haciendo procedente a partir de ese momento la demanda de garantías.

### III.2.B. VIOLACIONES CONSTITUCIONALES

El quejoso señaló como garantías individuales violadas las consagradas por los artículos 13, 14 y 16 de la Constitución Federal en relación con los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 126 de la propia Carta Magna aduciendo como conceptos de violación los que enseguida también se resumen:

I. Violación del artículo 34 fracción IV de la Constitución Federal; el promovente adujo que, la

tasa del 10% que se aplicó a los Ingresos Gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal que creó el Legislador, es inconstitucional por que viola la garantía genérica de legalidad tutelada por la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En efecto, es criterio firme y jurisprudencial de nuestro Máximo Tribunal, el que toda norma jurídica que de vida a una carga fiscal, debe respetar y contener claramente los elementos del impuesto dentro de los cuales está la fuente.; "La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y otro". (24).

(24) Informe del Presidente de la S.C.J. 1969 Sala Auxiliar p. 162, citado en la sentencia del Toca 4292/85 p. 3

Para enriquecer este concepto de violación el contribuyente agregó que la garantía genérica de legalidad se violaba desde el momento mismo en que la tasa del 10% gravaba algo que no incrementaba su patrimonio toda vez que la ley que se reclamaba pugnaba con la naturaleza objeto del Impuesto Sobre la Renta que tanto doctrinaria como positivamente es un impuesto al Ingreso.

II.- Violación al artículo 13 de la Constitución.- Se señaló acertadamente que el artículo Vigésimo Cuarto transitorio era contrario a lo que regula nuestra Carta Magna en su artículo 13 que en su parte conducente precisa "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. ..."

El artículo Vigésimo Cuarto precitado señalaba, "los contribuyentes que por el año de 1983, esten obligados a presentar Declaración Anual en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que en dicha declaración deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevado al año...".

Del último precepto transcrito se desprende que el legislador al crearlo violó la garantía de igualdad tratada en el capítulo anterior de este trabajo, toda vez que con el referido artículo se consideraba sólo como sujetos obligados a presentar declaración a determinadas personas físicas.

Ampliándose al respecto el agraviado expresó -- que "...no existe un criterio de igualdad desde el punto de vista jurídico, porque otras personas que son sujetos - del Impuesto Sobre la Renta y específicamente Personas Físicas que pueden tener ingresos gravables mayores a los regula el multicitado artículo Vigésimo Cuarto transitorio - de la Ley, no señala por esta causa, el criterio que sirva para constatar si existe o no igualdad desde un punto de vista jurídico es, pues la situación de derecho determina da idéntica en que dos ó más personas se hallen. " (25)

Por lo anterior se afirmó que el precepto que

(25) Sentencia del Amparo en Revisión, Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León, Toca 4292/85, p. 6

se combatía era una Ley Privativa, en virtud de que privaba al causante de la garantía de igualdad fijada por nuestra Super-Ley y que asimismo tal situación era inequitativa en virtud de que el impacto de la tasa del 10% repercutía siempre sobre quienes como el quejoso emitían declaraciones del Impuesto Sobre la Renta conforme al Título IV de la Ley en la materia.

Finalmente en la sentencia que se sigue se destacó la inconstitucionalidad de la Ley que nos ocupa por no respetar la fracción IV del artículo 31 de nuestro máximo ordenamiento, pues como ya se expuso en puntos anteriores es obligatorio que toda ley impositiva contenga de manera precisa los elementos, objeto sujeto y base así como la forma, contenido y alcance para determinar de la carga fiscal, y en este caso el artículo que se impugnaba, "no reúne los principios que rigen la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que dicho Impuesto Sobre la Renta grava los Ingresos que modifican el patrimonio y la "tasa" del 10% no grava ingresos que modifiquen el Patrimonio,..." (26) especificando además que los ingresos gravables que ----

(26) Ibidem p. 8

enunciaba el artículo Vigésimo Cuarto Transitorio de la Ley no producían un verdadero y real beneficio al causante, -- mismo que causara mayor capacidad contributiva y en este -- sentido no solo se hacía ruinoso el pagar la "tasa" del -- 10% sino que era desproporcionada.

III.- Violación de los artículos 14 y 16 Consti  
tucionales: " Es de explorado derecho que la violación a  
las garantías individuales consignadas en los diversos --  
preceptos de la Carta Magna, implican violación a los artí  
culos 14 y 16 de la misma Constitución, ya que la Ley y la  
Resolución carecen de la debida fundamentación" (27)

El promovente en cuanto a esto precisó que el  
punto 49 de la resolución impugnada desde luego violaba la  
garantía genérica de legalidad además de no observar los -  
principios de proporcionalidad y equidad prescritos por el  
artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal toda -  
vez que, como ya se explicó la Ley en controversia daba un  
trato desigual a los desiguales, agregando que, no se mo-  
tivaba, por qué se gravaba al particular su ingreso grava  
ble cuando este era mayor a cinco veces el salario mínimo

de la zona económica del Distrito Federal, elevada al año y no por seis veces o dos, y por qué precisamente el que corresponde al Distrito Federal, argumentando finalmente que tanto la Ley como la resolución reclamada eran inconstitucionales.

IV.- Inconstitucionalidad de la Ley y la Resolución que se trata por ser contrarias a los artículos 73 fracción VII y 126 de la Constitución Política. En cuanto a este punto se argumentó que la referida "tasa" del 10% violaba las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, toda vez que su finalidad no era la de imponer una contribución necesaria para cubrir el presupuesto de la Federación como lo exige la fracción VII del artículo 73 y 126 de la Carta Magna que respectivamente prescriben:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

"I...

"VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"

"Art. 126.- No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto



puesto o determinado por ley posterior"

El agraviado en apoyo a su pretensión precisó amén que, " La Ley de Ingresos de la Federación, para el Ejercicio Fiscal de 1983, en su artículo 1o., no establece en ningún renglón los ingresos que fuera a percibir la Federación por aplicación de la "tasa" del 10%, contemplada en el artículo Vigésimo Cuarto transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales" (28)

En este sentido el promovente del juicio de garantías arguyó para reforzar que sí, las Ley de Ingresos de la Federación que se expide anualmente y que no contiene sino una enumeración de los Ingresos que el Estado percibirá dentro del ejercicio fiscal correspondiente no contempla el gravamen que en la especie nos ocupa ni aún en ley especial posterior definitivamente era ilegal por lo que la autoridad debía eximirlo del pago exigido.

V.- Por último se presentó como una violación más la ausencia de facultades del C. Secretario de Hacienda

da y Crédito Público para emitir y expedir la Resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 3 de febrero de 1984.

Mediante dicha Resolución firmada por el C. Subsecretario de Ingresos, por ausencia del C. Subsecretario de Hacienda y Crédito Público se expidió una "Resolución - que adiciona y modifica a la que Establece Reglas Genera - les y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1983, ..."

En cuanto a esta se hace notar que el Reglamento Interior de la referida Secretaría en ningún momento le confiere facultades al efecto al C. Secretario, asimismo - se resalta que tales facultades son exclusivas del C. Presidente de la República con fundamento en los artículos 89 fracción I y 92 de nuestro Máximo Ordenamiento, reclamando por todo lo anterior la protección de la Justicia de la -- Unión.

Al tenor de lo expuesto evidentemente se transparentan las violaciones a la Constitución Federal y espe- cificamente en lo que hace a los diversos preceptos seña- lados, ubicando de esta manera otro de los requisitos ---

constitutivos de la acción del Amparo las violaciones a la Constitución; también es claro y cierto que existe la parte agraviada al igual que el perjuicio que se causaba, haciendo de ese modo procedente el amparo en cuestión; finalmente debe hacerse notar el momento en que se ejecuta el acto, reclamado, situación que se detalla perfectamente.

En efecto reunidos los requisitos constitutivos de la acción de amparo el Juez Noveno de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, por auto fecha siete de noviembre de mil noveciento ochenta y cuatro, admitió a trámite de demanda que quedo registrada con el número P-416/84, dictando sentencia el veintiocho de enero de mil novecientos ochenta y cinco concluyendo con el siguiente resolutivo:

"UNICO.- La justicia de la Unión AMPARA Y PROTEJE A JUAN FRANCISCO DIAZ PONCE DE LEON, en contra de los actos que reclama de las autoridades citadas en el resultando primero de esta sentencia" (29)

Ahora bien la aludida sentencia substancial --

mente se apoyó según lo argumentado por el quejoso en el sentido de que se hacía extensiva la aplicación de la tarifa reclamada no al ingreso, que es lo gravado con el Impuesto Sobre la Renta sino al monto del gasto que debía hacer por concepto del pago de dicho impuesto, lo cual a todas luces atentaba contra lo dispuesto en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, en virtud de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya tiene señalados expresa y limitativamente los elementos de éste, entre los que están el sujeto y la base gravable.

El referido Juez Noveno para enriquecer la mencionada argumentación en primer lugar transcribió el artículo Vigésimo Cuarto Transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales del 31 de diciembre de 1982 el cual textualmente señalaba:

"ARTICULO VIGESIMO CUARTO.- Los contribuyentes que por el año de 1983 estén obligados a presentar declaración anual en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que en dicha declaración deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad

equivalente a cinco veces el salario -  
mínimo general que corresponda a la zo  
na económica del Distrito Federal, ele  
vado al año, determinarán el impuesto  
a pagar en la declaración correspondiene  
te a dicho año, sumando al monto del -  
impuesto que resulte conforme al Título  
IV mencionado, la cantidad que se obten  
ga de aplicar a dicho monto la tasa del  
10%.

"Tratándose de los dividendos o ganancias  
por lo que no se pueda acreditar el im-  
puesto en los términos del artículo 122  
de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la  
tasa a que se refiere el párrafo anterior  
se calculará sobre el impuesto retenido o  
que debió retenerse conforme a la Ley y -  
se enterará con la declaración anual.

"En los casos en que en virtud de la apli  
cación de este artículo, al contribuyente  
le resulte un ingreso menor, después de  
calcular y deducir el impuesto, al que le

quedaría de haber obtenido ingresos hasta por el monto de los salarios mencionados en el primer párrafo de este artículo, deberá considerar como impuesto a pagar únicamente la cantidad que exceda a la que le resultaría, después de pagar el impuesto, de haber obtenido ingresos hasta por el monto de los salarios referidos en este artículo".

En segundo término el multicitado Juez explicó con acierto, tal y como ya ha quedado consignado en mi primer capítulo de este estudio que el Estado para cumplir con sus fines públicos que le asigna la Constitución y de más leyes ordinarias requiere de ingresos dentro de los cuales se encuentran los impuestos, cuyo fundamento se encuentra en la fracción IV del artículo 31 Constitucionai.

Del mismo modo arguyó que las leyes ordinarias que determinan los impuestos respectivos, deben fijar, -- con toda precisión, los elementos del tributo, entre los que destaca el sujeto, el objeto y la base gravable; que más aún el objeto de la Ley en la materia es el ingreso de las personas físicas o morales señaladas por ella mis

ma.

Para terminar la sentencia en primera instancia refuerza su resolución diciendo que " En la especie, no obstante que el particular ha pagado el Impuesto Sobre la Renta, lo que constituye un egreso de su esfera económica para los mencionados gastos públicos, se grava también esa suma para o con la pretendida finalidad de ayudar al Estado a sufragar las erogaciones a su cargo, es decir, se da la existencia de una fijación fiscal sobre otra, lo que va más allá de la naturaleza de todo tributo y sin que se este en el supuesto de los impuestos adicionales". (30)

Ciertamente, es contrario al principio de justicia impositiva el que un gravamen sirva a su vez como objeto de otro tributo, pues no hay razón para que quien ya haya contribuido con una cantidad por concepto de un impuesto determinado, tenga que pagar de nuevo sobre este otro tributo, o sea, que aquél le sirva de fuente o a éste se integre para el cálculo del segundo gravamen". (31)

(30) Ibidem p. 15

(31) IDEM

De conformidad con todo lo anterior se concluyó que, con la expedición del artículo Vigésimo Cuarto Transitorio de la multicitada Ley, el legislador rompió con el principio de legalidad impositiva y en especial obviamente con la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

### III.2.C. REVISION DEL AMPARO

Resulta importante tratar en primer lugar los agravios que precisó el Subsecretario de Inspección Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales como se verá adelante fueron calificados de fundados por nuestro alto Tribunal. Dicho Secretario señaló como agravio la violación a los artículos 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, 77 fracción I y 78 de la Ley de Amparo, así como el 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aduciendo una indebida interpretación del principio de proporcionalidad y equidad y por desestimar la naturaleza del impuesto reclamado, en los términos siguientes;

a) "No es verdad que la tasa del 10% sea un gravamen que tenga como hecho generador el pago de otro tributo o que aquél, le sirva de fuente o éste se integre para el cálculo del segundo gravamen, sí no por el contra



rio, se trata de un impuesto sobre los ingresos, que tiene la naturaleza de Impuesto Sobre la Renta, y cuyos elementos esenciales, son los mismos que los del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas. Si se estableció en forma de tasa adicional por un sólo año fue con el propósito de incrementar ese año la carga económica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como son el sujeto (en ambos casos, las personas físicas residentes en México que deban presentar declaración anual); el objeto (la percepción de ingresos por los distintos conceptos comprendidos en el Título de personas físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: salarios, Honorarios, enajenación de bienes, arrendamientos de inmuebles, actividades empresariales, dividendos, intereses, otros); la tasa del impuesto es la misma, incrementada en un 10% para quienes obtengan ingresos superiores a cinco veces el salario mínimo es decir, se trató simplemente de acentuar por el año de 1983 la progresividad de la tarifa para los ingresos más elevados y, por ello el precepto reclamado indica en forma categórica que se trata de una forma de determinar el impuesto a pagar en la declaración anual correspondiente ... sumando al monto del impuesto que resulte conforme al Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta la cantidad que se -

obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%.... (32)

En este sentido el referido subsecretario explicó que la tasa en cuestión en efecto implicaba simplemente un aumento al monto del impuesto y no de un gravamen diverso, como lo señalaba el A-QUO.

Por otro lado la autoridad fiscal que interpuso revisión agregaba que la sentencia recurrida no estaba fundada en derecho toda vez que en el amparo original el juez aceptó que el impuesto reclamado no tenía la naturaleza -- del impuesto sobre la renta, siendo que " la denominación impuesto sobre la renta le da al legislador el tributo que el propio legislador considera como tal, y en el caso dió al impuesto reclamado el carácter de impuesto sobre la renta sin que exista disposición constitucional que se le prohíba, ..." (33)

En el recurso que se trata se señaló también -- que el juez podía haber examinado si el impuesto de refe -

(32) Ibidem p. 17 y 18

(33) Ibidem p. 18

rencia exedía de la capacidad contributiva y sí discriminaba a los iguales, o bien si éra exorbitante y ruinoso, -- más no le correspondía calificar si la contribución debía ser catalogada como impuesto sobre la renta o no, ya que - la denominación no esta regulada por nuestra Contitución, la que económicamente exige el que sean proporcionales y - equitativa.

Finalmente la autoridad fiscal reclamante explicó que debía tenerse en cuenta que el legislador sí tiene la facultad de incrementar un gravamen siempre y cuando -- sea dentro de los limites de la proporcionalidad y equidad y que en tal virtud puede llegar a elevar la tasa de 10 a 12, donde lo importante es precisar sí 12 es una carga proporcional y equitativa, es decir, si atiende a la capacidad contributiva del contribuyente.

Por las razones que anteceden el Tribunal Pleno consideró fundado el agravio expuesto y para respaldarlo - arguyó que, ciertamente de la lectura del artículo Vigésimo Cuarto Transitorio reproducido páginas atrás, de ninguna manera podía considerar que para la causación del tributo combatido se tomará como base la cantidad que debía pagarse como Impuesto Sobre la Renta.

"En efecto, la interpretación armónica del artículo Vigésimo Cuarto referido y un simple razonamiento permiten concluir que ese 10% en realidad representó una forma de aumentar en la misma medida, durante mil novecientos ochenta y tres, el Impuesto Sobre la Renta preexistente lo que se corroborará si se tiene en cuenta que el hecho generador, característico de dicho tributo, continúa siendo el ingreso gravable, esto es, el que resulta de restar a los ingresos totales del contribuyente, las deducciones autorizadas por la Ley". (34)

No obstante admitir que el agravio de la autoridad Hacendaria era fundado paradójicamente la Corte indicó que, en virtud de que en el fallo recurrido no se habían examinado todos los planteamientos del agraviado ese Tribunal Supremo con fundamento en el artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo se hacía cargo del análisis de los conceptos de violación del agraviado que enseguida se especifican y que inciden de manera importante con el objeto principal materia de este trabajo.

(34) Ibidem p. 21 y 22

La Corte nuevamente analizó el segundo de los agravios expuestos por el quejoso mediante el cuál se reclamaba la violación de los artículos 13, y 31, fracción IV de nuestra Carta Magna y mediante los cuales se precisaba que el acto reclamado se constituía por una norma que no era general sino restrictiva o privativa, ya que a los contribuyentes que quizá poseían la misma capacidad contributiva los gravaba en distinta forma esto es, porque la contribución que se combatía señalaba como sujetos del impuesto a las personas físicas con ingresos gravables superiores a cinco veces el salario mínimo de la zona elevada al año y no a todos los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. Nuestro Máximo Tribunal dentro del análisis que se sigue manifestaba también en forma coincidente tal como ya lo hemos tratado que, "el artículo 31, fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos y utilidades o rendimientos ..." (35)

(35) Ibidem p. 23 y 24

En otras palabras y según se expuso con anterioridad, específicamente en lo que hace a impuestos directos, el principio de proporcionalidad lo que busca es que se impongan exacciones por medio de tarifas progresivas por las cuales los sujetos pasivos de mayor capacidad económica tributen en forma superior a los de medianos y reducidos recursos, y allí se encuentra justamente la proporcionalidad multicitada en materia fiscal, desde luego la norma debe establecer además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial del respectivo contribuyente, y que por supuesto debe guardar proporción a los ingresos obtenidos.

A mayor abundamiento nuestro H. Tribunal de Justicia procedió a hacer comprensible la falta de proporcionalidad señalada por Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León quejoso, apoyando que efectivamente se faltaba a "... la proporcionalidad porque el que se hayan obtenido ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponde a la zona económica del Distrito Federal, elevada al año, no -

es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad -- económica como tampoco puede ser determinante de la capacidad económica el que se tenga o no la obligación de presentar declaración anual, y por lo mismo se vulnera el principio de proporcionalidad además de que la fijación de la sobre tasa contemplada por el precepto reclamados, rompe con la progresividad de las tarifas que prevé el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en virtud de que rompe con la congruencia que debe existir entre la cantidad que debe cubrirse y los diversos niveles de ingresos..."(36)

Considero oportuno reiterar ya que para mi así lo es que, - el principio de equidad también como ya se había mencionado es sinónimo de justicia y en materia impositiva se encuentra estrechamente vinculado con la proporcionalidad -- por lo menos en cuanto a los impuestos directos y por lo -- tanto en este caso se violaba.

Por las razones expresadas el Tribunal Pleno se abstuvo de analizar los demás conceptos de violación y resol

(36) Ibidem p. p. 25 y 26

vió por acuerdo correspondiente al día veintiseis de no --  
viembre de mil novecientos ochenta y cinco confirmar la --  
sentencia recurrida amparando y protegiendo a Juan Carlos  
Francisco Díaz Ponce de León, dicha sentencia se notificó  
por lista de fecha ocho de enero de 1986 siendo el ponente  
el licenciado Mariano Azuela Güitrón.



## C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- En nuestro régimen de Derecho, es facultad legítima del Estado decretar impuestos para satisfacer los gastos públicos, emperó asimismo es su obligación salvaguardar la estabilidad económica y política. El impuesto se impone de manera unilateral por disposición de la ley, y ello puede implicar en no pocos casos abuso de dicha facultad, lo cual puede provocar descontento en la población por lo que el Derecho mismo al través de nuestra Constitución Federal al concederle el poder impositivo al gobernante, igualmente lo delimita consiganando ciertos principios a ser observados en toda contribución, uno de ellos lo constituye la proporcionalidad el cual significa justicia en las normas fiscales, toda vez que dicho principio pretende que las cargas impositivas representen sacrificio igual para cada ciudadano considerando sus distintas capacidades contributivas.

SEGUNDA.- Con base en la investigación realizada se puede conceptualizar a la proporcionalidad como EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL A SER OBSERVADO EN LA CREACION DE TODA LEY IMPOSITIVA A EFECTO DE QUE LAS CARGAS FISCALES REPRESENTEN IGUALDAD EN SU PAGO CONSIDERANDO LAS DISTINTAS -

## CAPACIDADES ECONOMICAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

Es importante hacer notar que, en lo que ha-  
ce a los impuestos directos en nuestro país puede llegar a  
darse una verdadera aplicación de la proporcionalidad me -  
diante el criterio de las tarifas progresivas como el caso  
del Impuesto Sobre la Renta, supuesto que no se ajusta del  
todo en los impuestos indirectos como el Impuesto al Valor  
Agregado que grava entre otras cosas el consumo con cuotas  
fijas y sin tomar en consideración el ingreso del particu-  
lar.

En este sentido puede señalarse que el IVA  
al gravar por medio de una tasa fija la adquisición de de-  
terminado bien, es decir con un mismo porcentaje para cual-  
quier ciudadano sin considerar las distintas capacidades -  
económicas viola la fracción IV del artículo 31 de nuestra  
Carta Magna y en vía de consecuencia es inconstitucional.

TERCERA.- Para lograr la proporcionalidad en  
el ámbito de los impuestos indirectos considero debiera --  
aplicarse un criterio ecléctico, o sea, una tarifa elásti-  
ca con cierta progresividad no tan rigurosa como la de la  
Renta pero si que permitiera mediante debida comprobación

de la capacidad económica y necesidad del bien o servicio así como la calidad o volumen de lo que se obtiene fijar la carga fiscal. Ardua tarea la del gobernante saber a ciencia cierta cuando en realidad se impone una exacción en -- forma proporcional y equitativa puesto que nuestra sociedad a dado lugar a una gran variedad de capacidades contributivas y, me atrevo a decir no gravadas, sin embargo volviéndo a la proporcionalidad y para el exacto cumplimiento del --- principio quizá sería conveniente y es muy probable que así lo sea, tomar en cuenta los indicadores oficiales de población como son los censos que nos dan a conocer las actividades económicas y la posible capacidad contributiva de cada uno de los ciudadanos.

CUARTA.- Una Ley que fija impuestos desproporcionados viola también la garantía de legalidad consagrada por el artículo 13 de nuestra Constitución en virtud de que si la norma no causa igual impacto en todos los particulares porque se aplique sin considerar las distintas capacidades contributivas se vuelve restrictiva o privativa y por ende ilegal.

QUINTA.- El principio de proporcionalidad puede significar una verdadera garantía en contra del abuso de

la mencionada facultad estatal, máxime en estos tiempos de crisis económica en donde para algunos el impuesto puede - llegar a convertirse en un verdadero despojo o afectación a su patrimonio si no se guarda la debida proporción en su -- aplicación. Vale resaltar que cuando llega a fijarse un -- impuesto desproporcionado lo fino en la estructura de nues- to mismo orden contitucional, permite al gobernado impugnar el acto impositivo a fin de modificarlo o incluso nulificar lo mediante el juicio de garantías como ha quedado demostra do.

SEXTA.- La proporcionalidad es un principio - distinto a la equidad sin embargo intimamente ligado al pri mero, pues la proporcionalidad busca como se ha dicho igual dad en la carga tributaria considerando las desigualdades - económicas y, la equidad la igualdad ante la misma ley tri butaria de todos los sujetos pasivos del mismo tributo a -- fin de que reciban un trato indéntico en lo que hace al su puesto de causación, en otras palabras la proporcionalidad se debe dar en función de la capacidad contributiva del go bernado y la equidad en lo concerniente a la ubicación jus ta del sujeto pasivo en el supuesto de la Ley Tributaria.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Adam Smith. Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Edición de Edwin Cannan, México. Edit. Fondo de Cultura Económica, 1982.
- 2.- Burgoa, Ignacio. Derecho Constitucionanl, México. Edit. Porrúa, 1976.
- 3.- Burgoa, Ignacio. El Jucio de Amparo, México. Edit. Porrúa, 1981.
- 4.- Bustamante, Carlos María de. La Constitución de Apatzín, México. Impresora Dante, 1960.
- 5.- Carpizo, Jorge. Estudios Contitucionales, Universidad Autónoma de México. 1983.
- 6.- Cossa, Luigi. Elementos de Hacienda Pública, España. -- Traducción de Jorge Ma. Ledezma y Palacios. Imp. y Lib. de la Viuda Ciesta e hijos. Tercera Edición, 1984.
- 7.- Fernández y Cuevas, José Mauricio. México. Derecho Constitucional Tributario, Dofiscal Editores, 1983.
- 8.- Flores Zavala, Enrique. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México. Edit. Porrúa, 1974.
- 9.- Garza, J., Servando. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, México. Edit. Cultura T.G., S.A., 1949.
- 10.- Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. México. Edit. Porrúa, 1969.

- 11.- Margañ Manautóu, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. México. Edit. Universidad Nacional de San Luis Potosí. 1983.
- 12.- Noriega Cantú, Alfonso. Lecciones de Amparo, México - Edit. Porrúa, 1975.
- 13.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. México. Edit. Porrúa, S.A., 1979.
- 14.- Vallarta Ignacio, Luis. Cuestiones Constitucionales, México. Edit. Porrúa, 1980, Tomo II.
- 15.- Zarco, Francisco. Crónica del Congreso Extraordinario Constituyente, México. El Colegio de México. 1957.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917 con reformas y adiciones. México. En ediciones Andrade, S.A., Tomo I, 1977.
- 2.- Código Fiscal de la Federación 1986. México. Ediciones Andrade, S.A. Segundo Tomo (hoja Substituibles) Decima Quinta Edición, 1975.
- 3.- Nuevo Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal. México, Ediciones Andrade, S.A., Decima Cuarta Edición, 1976.
- 4.- Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (hojas sustituibles) México, En Ediciones Andrade, S.A., Tomo 1977.

DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION:

- 1.- Informe de su presidente, primera parte, 1985.
- 2.- Informe del presidente, 1a. parte, 1973.
- 3.- Informe del presidente, 1956.
- 4.- Informe del presidente, 1a. parte 1973.
- 5.- Recopilación de 1955.
- 6.- Sexta época, Vol. XLVII, Pleno primera parte
- 7.- Semanario Judicial de la Federación, apéndice al Tomo LXXXVI.

- 8.- Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época. Vol. XIV, primera parte.
- 9.- Semanario Judicial de la Federación, Quinta época, Tomo LXXII.
- 10.- Apéndice al Tomo LXIV.
- 11.- Apéndice al Tomo LXVI.
- 12.- Toca 4992/85, Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León, S.C.J.N.

DIARIO OFICIAL

México Poder Ejecutivo Federal

Resolución que adiciona y modifica a la que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal, para al año de 1983, Respecto a la no Imposición de Sanciones con Motivo de Incumplimiento de Obligaciones Formales y al pago de Impuestos en Parcialidades, al Aviso de Opción consecuencia del Programa de Fiscalización Permanente; parcialidades y a la tasa del 10% a cargo de contribuyentes, personas físicas; al pago del primer bimestre a cargo de contribuyentes menores y a las reformas oficiales relativas al Registro Federal de Contribuyentes.

Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1984.