

879309

4



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

ESCUELA DE DERECHO
con estudios incorporados a la
Universidad Nacional Autónoma de México
Clave 879309

"EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA"

T E S I S

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO

presenta

JOSE LUIS FLORES FLORES

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Celaya, Gto.

1987



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 está 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.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I NOCIONES GENERALES

	Pág.
I.1.- La actividad tributaria o contributiva del Estado	1
I.2.- Derecho Financiero y Derecho Fiscal	9
I.2.1.- El Derecho Financiero	11
I.2.2.- El Derecho Fiscal.	15
I.2.3.- La necesidad de una nueva definición	19
I.3.- El Derecho Contributivo	24
I.4.- La posición del gobernado ante la actividad contributiva del Estado	28

CAPITULO II LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA

II.1.- El término Contribución	30
II.2.- La obligación contributiva y sus fundamentos	32
II.3.- La relación jurídica contributiva.	33
II.4.- Los sujetos de la relación jurídica contributiva	34
II.5.- El objeto de la obligación contributiva.	36

CAPITULO III
LOS PRINCIPIOS CONTRIBUTIVOS

	Pág.
III.1.- Los principios teóricos	37
III.2.- Los principios jurídicos	41
III.2.1.- Principios constitucionales	41
III.2.2.- Principios ordinarios	48

CAPITULO IV
LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y DE EQUIDAD

IV.1.- Objetivo	50
IV.2.- Etimología y Conceptos comunes	50
IV.3.- Precedentes	51
IV.4.- Conceptos jurídicos	56
IV.4.1.- El principio de Proporcionalidad	57
IV.4.2.- El principio de Equidad	61
IV.5.- Naturaleza jurídica	65
IV.6.- El problema: ¿Son conceptos iguales?	66
IV.6.1.- Corriente que afirma que la proporcionalidad y la equidad son un solo principio	67
IV.6.2.- Corriente que considera que la proporcionalidad y la equidad son dos principios	75
IV.7.- Definición jurisprudencial	89
IV.8.- La importancia de una separación conceptual	104

	Pág.
IV.9.- La interacción entre los dos principios.	109

CAPITULO V

LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD RESPECTO A :

V.1.- La exención	112
V.2.- La doble imposición contributiva	118
V.3.- La coordinación contributiva	127
V.4.- La legislación Mexicana	128

A c l a r a c i ó n	134
-------------------------------	-----

CONCLUSIONES	135
------------------------	-----

Bibliografía	141
------------------------	-----

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

Debido a la crisis económica por la que atravieza el país, en los últimos años se ha venido sufriendo un ascendente movimiento en el costo de la vida en todos los aspectos, del mismo modo que se ha provocado un desequilibrio económico nacional que se manifiesta sobre todo en el aumento de -- sus gastos.

En nuestra opinión el mayor gasto del Estado se ha -- querido remediar con un aumento en las contribuciones, argumentándose que ello se hace en base a estudios muy concienzudos; sin embargo, en muchas ocasiones nos encontramos con que los aumentos de las cuotas contributivas, sobre todo, no son proporcionales, sino que con su establecimiento tan solo se persigue el propósito de obtener recursos, al margen del de medido aumento del costo de la vida.

Ante una situación como ésta, el estudio de las con -- tribuciones y sus características debe hacerse con una pro -- yección eminentemente práctica, para promover incesantemente la aplicación correcta y justa de las mismas en base a los line -- amientos que establece nuestra Constitución Federal, es decir, que el Congreso de la Unión al legislar en la materia debería siempre atender a los principios jurídicos constitu -- cionales para no dar lugar a que en forma ulterior a la en -- trada en vigor de una ley, los gobernados la tachen de in -- constitucional, por no ser proporcional ni equitativa la con -- tribución que a través de la misma se establezca.

Hasta la fecha, poco se ha tratado acerca de la Pro -- porcionalidad y la Equidad como dos principios jurídicos con -- constitucionales, con un concepto propio en el campo del De-

recho. Y si agregamos a lo anterior el hecho de que propiamente no hay antecedentes que expliquen el por qué en la - - Constitución Federal (primero en la de 1857 y después en la de 1917) se consagran la Proporcionalidad y la Equidad como principios, nos encontramos con que sobre el particular existe una gran divergencia de ideas.

Así las cosas, al no presentar los constituyentes criterios que detallen la inclusión de las palabras "proporcional y equitativa" en el texto de la Magna Carta y así explicar la creación de los principios que implican, lo cual no podemos catalogar como un error sino simplemente como una omisión, ello da origen a discusiones sobre la unidad o separación de los dos principios en función de las características de estos.

Por lo tanto, con el presente estudio, nos proponemos demostrar que la Proporcionalidad y la Equidad forman conceptos y principios literal y jurídicamente diferentes; al mismo tiempo que deseamos precisar que la confusión sobre los mismos se presenta por la tendencia a dar explicaciones poco detalladas, sin utilizar los razonamientos adecuados, como lo es el hecho de que al explicar uno de estos principios, siempre se menciona a los dos juntos (proporcionalidad y equidad, como una sola referencia en el artículo 31 constitucional en su fracción IV) y posteriormente se considera que se están explicando los dos.

Por último, se sugiere se dé una mejor utilización de los términos financiero, fiscal, contributivo y tributario.

CAPITULO I

NOCIONES GENERALES

I.1.- LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA O CONTRIBUTIVA DEL ESTADO

La mayoría de los estudiosos del Derecho, concluyen - de alguna manera, que el Estado es una organización o entidad social, política y jurídica que se caracteriza por la coexistencia de sus elementos como son la población, el territorio y el poder.

El Estado es social, porque el hombre por naturaleza requiere de sus semejantes y siempre ha manifestado el deseo de estar en convivencia con ellos. A través de los siglos, en la convivencia social surge el imperativo humano de satisfacer las necesidades colectivas, lo que es la base para la búsqueda ante todo del mejoramiento de las condiciones de la vida. Lo anterior se logra gracias a la organización en sociedad, por lo que es bien importante pertenecer y participar en grupos sociales, una coexistencia recíproca es esencial y favorece a todos.

El Estado es político, porque el hombre al unirse en grupos, por su inteligencia y por el anhelo de sobrevivir adecuadamente, siempre tiene en su pensamiento querer actuar en la forma más conveniente para organizar la vida social. Así, al aplicar una determinada forma o manera de conducir los asuntos para alcanzar los fines que se propone la sociedad, se constituye un buen Estado, que al ser dirigido por un gobierno con determinados programas o buenas políticas debe de obtener el bien común.

El Estado es jurídico, porque para el mejor logro de-

los fines comunes y para evitar conflictos, que terminan con todas las aspiraciones, se necesita una regulación normativa que formule los lineamientos sobre la conducta humana y los procesos a seguir dentro de la sociedad, así se crea el Derecho, el cual va a regular las actividades y los aspectos que puedan originar perturbaciones en las relaciones sociales. - Lo anterior nos muestra que estamos en presencia de una forma de organización o "estado de Derecho", cuando se cuenta con planes fijos a seguir, donde se tiene una serie de medios técnicos y materiales para el desarrollo y progreso, logrando la legalidad de los actos, al estar acorde con la ley suprema o Constitución, que fija los caminos correctos.

Ahora bien, una vez que se ha visto y se tiene la idea de lo que es el Estado, conforme a las características y elementos señalados, se nota claramente la mayor importancia de la existencia de una fuerza superior, es decir, el poder, que mantendrá el orden en la organización de la sociedad. - El hombre al encontrarse dentro de la estructura social, acepta la existencia de una voluntad superior necesaria para controlar u ordenar, a pesar de su natural resistencia ya que podría verse limitada su libertad, lo cual en ocasiones provoca el uso de determinados medios para conseguir la obediencia.

El poder con sus características de dominio, imperio y las funciones que implica es indispensable para la subsistencia del Estado, la sociedad y el hombre. Sin embargo, el surgimiento del poder tiene que derivar de un acuerdo previo, que podemos localizar dentro del propio conjunto de normas establecido para lograr un orden.

Tratándose de estados democráticos, el otorgamiento del poder al Estado, en concreto a los representantes que -- son elegidos, está consagrado en las normas jurídicas, después de que la población ha aceptado que sus representantes tomen las decisiones adecuadas y tiene conciencia de tal situación.

Por lo tanto, al Estado se le instituye como Poder Público al ser reconocido por la sociedad en sus normas donde toma una completa y verdadera dimensión, teniendo la misión de conseguir el bien común para lo cual realiza determinadas funciones. Conforme a estas funciones se forma una serie de órganos que obran con facultades delegadas, porque son la representación del pueblo, ya que éste no puede ejercerlas directamente por no ser práctico.

Generalmente, las funciones estatales se manifiestan en la división de Poderes con sus actividades aparentemente definidas, pero que en la realidad por las complicadas relaciones existentes, no es posible presentar un cuadro definido de las mismas; es más en ocasiones un poder parece que -- realiza o ejerce actividades de otro, al grado de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirma esto al dar el siguiente criterio:

- "DIVISION DE PODERES. SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARACTER FLEXIBLE.- La división de poderes que consagra la Constitución Federal no constituye un sistema rígido e inflexible, sino que admite excepciones expresamente consignadas en la propia Carta Magna, mediante las cuales permite, que el Poder Legislativo,

el Poder Ejecutivo o el Poder Judicial ejerzan funciones que, en terminos generales, corresponden a la esfera de las atribuciones de otro poder. Así, el artículo 109 constitucional otorga el ejercicio de facultades jurisdiccionales, que son propias del Poder Judicial, a las Cámaras que integran el Congreso de la Unión, en los casos de delitos oficiales, ... Para que sea válido, desde el punto de vista constitucional que uno de los poderes de la Unión ejerza funciones propias de otro poder, es necesario, en primer lugar, que así lo consigne expresamente la Carta Magna o que la función respectiva sea estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas, y, en segundo lugar, que la función se ejerza unicamente en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva una facultad propia, puesto que es de explorado derecho que las reglas de excepción son de aplicación estricta". (1)

Es obvio, que el Estado ante su finalidad de lograr el bien común tiene que satisfacer las necesidades colectivas como son la educación, la salubridad, las comunicaciones, defensa de la población, etc.; por lo que requiere de recursos adecuados, lo cual implica que sean necesariamente económicos. Por lo tanto, el Estado debe contar con esos recursos económicos para seguir subsistiendo y cumplir con sus

(1) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año 1982.

Primera Parte Pleno, págs. 103 y 104.

funciones y una forma de obtenerlos es por medio de las aportaciones de los ciudadanos, quienes están obligados a proporcionarlos no solo por ser parte del grupo social, sino además para lograr el mayor beneficio colectivo posible.

Entonces, ahora nos encontramos con que entre las actividades del Estado para cumplir con sus obligaciones está la realización de actividades o funciones económicas. Dichas actividades económicas es mejor llamarlas "financieras", por que implican el manejo y la administración de los bienes que se tienen junto con los recursos que se van obteniendo por las aportaciones o contribuciones de los ciudadanos.

Por otra parte, es evidente que el Estado al realizar sus actividades manifiesta su poder según el caso, por lo que las actividades financieras son una manifestación del poder en una materia específica, que bien puede catalogarse como Poder Financiero, por medio del cual el Estado se allega de los recursos económicos para la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo que como hemos visto es otorgado en base a las normas jurídicas.

Así, nuestra Constitución Federal presupone que el Poder Legislativo es quien ejerce el poder financiero, por ser el representante directo del pueblo. El que ejercita las facultades financieras dictando las leyes pertinentes para poner en marcha todo el sistema del manejo y la administración de las actividades financieras. Esto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 73 constitucional en diversas fracciones, que facultan al Congreso de la Unión para:

- Imponer las contribuciones necesarias para cubrir -

el presupuesto. (Fr. VII)

- Dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, que servirán ante todo para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia. (Fr. VIII)

- Impedir que haya restricciones en el comercio de Entidad a Entidad. (Fr. IX)

- Legislar en determinadas materias como son hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicio de Bancos y crédito, energía eléctrica y nuclear, establecer el Banco de emisión único y para expedir leyes del trabajo reglamentarias. (Fr. X)

- Establecer casas de moneda y dictar reglas para determinar el valor relativo de la moneda extranjera. Fijando las condiciones en el primer caso. (Fr. XVIII)

- Dictar leyes encaminadas para distribuir convenientemente el ejercicio de la función educativa y las oportunidades económicas correspondientes a ella. (Fr. XXIV)

- Establecer contribuciones sobre: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabaco, gasolina, etc. (Fr. XXIX)

- Expedir leyes sobre planeación nacional de desarrollo económico y social. (Fr. XXIX-D)

- Expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de orden económico sobre abasto y la -

producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarias. (Fr. XXIX-E)

- Establecer leyes sobre la promoción de la inversión mexicana y la regulación de la inversión extranjera en el país. (Fr. XXIX-F)

Tenemos pues, de acuerdo con el artículo 73 constitucional en las fracciones transcritas, que las actividades financieras son de diversa índole, es decir, son variadas las áreas económicas que se deben regular. Entre ellas está el que se pueda exigir a los ciudadanos aportaciones o contribuciones. Por lo que, el Estado al imponer cargas a los gobernados realiza una actividad financiera que, siguiendo el pensamiento tradicional se le ha estado nombrando "actividad o función tributaria", esto sobre todo por la influencia de los tributos a través del tiempo.

Pero fijándonos un poco, el mismo artículo 73 constitucional dista de dicho pensamiento, ya que encontramos que en el texto de sus fracciones VII y XXIX, se llama a las cargas que se imponen CONTRIBUCIONES. Hecho por el que nuestra Constitución Federal no da lugar a la comunmente conocida actividad o función tributaria, al no utilizar el término de tributo.

Por lo tanto, hay que considerar que es más correcto hablar de que el Estado tiene y ejerce una actividad o función CONTRIBUTIVA, para así estar más acorde con la propia terminología utilizada a nivel constitucional.

Como un apoyo más, también se puede observar dicha --

terminología en otros artículos constitucionales:

Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. 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 leyes.

Art. 115.- Los Estados adoptarán para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, - la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo las tasas adicionales, que establezcan los Estados.

Art. 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje; ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Con lo anterior, vemos que nuestra Constitución Federal da los suficientes fundamentos para considerar que la actividad financiera por la que obtiene las aportaciones de -- los gobernados, es mejor llamarla "actividad contributiva".

Es oportuno agregar que ejercer el poder financiero, - hablando específicamente de la actividad contributiva y en -

sentido jurídico, se debe referir en concreto a la formación y la producción de las leyes contributivas y no a la aplicación de ellas, porque el vigilar su aplicación le corresponde al Poder Ejecutivo. Por otra parte, el Poder Judicial va a cuidar para que el sistema financiero, en este caso el sistema contributivo, establecido por el Poder Legislativo sea justamente aplicado por el Poder Ejecutivo.

En resumen podemos afirmar:

- El Estado es el poder público reconocido por los gobernados en la Constitución y tiene determinadas funciones que -- constituyen la división de poderes.

- La Constitución es la Ley Suprema que dispone que el Poder Legislativo ejerce el poder en su manifestación financiera, otorgándole facultades para que dicte las leyes necesarias.

- Entre las actividades financieras estatales está la de obtener los recursos económicos, por la cual impone a la población cargas, siendo esta la actividad o función contributiva.

I.2.- DERECHO FINANCIERO Y DERECHO FISCAL

Desde el nacimiento de las organizaciones sociales -- con la intención de tener una estructura estatal con mayor forma, se realizaron actividades financieras. Dichas actividades se han presentado durante siglos, pero no estaban reglamentadas, de tal modo que su regulación y control era efímero. Es más, no eran conocidas como actividades financie-

ras en sí, sino solo eran un aspecto dentro de todo el conjunto de las actividades del Estado, una acción que le permitía tener ingresos.

Relativamente la actividad financiera es conocida como tal hasta hace poco tiempo, se afirma que es después de la Revolución Francesa, y aunque con anterioridad ya existen estudios enfocados a determinadas actividades económicas realizadas por el hombre, por ejemplo sobre el comercio o la moneda, ninguno de ellos profundiza completamente en el conocimiento económico y mucho menos lo ordena al grado de establecer una estructura, que permita considerar una nueva ciencia para investigar las actividades económicas humanas, o conocer lo que es la economía y su influencia en las organizaciones estatales.

Es a partir del siglo XV, con el surgimiento del mercantilismo, cuando aparecen autores que dan mayor proyección hacia la creación de la ciencia económica, primero en general como el examen analítico del conjunto de los recursos materiales de los que se dispone, y después con referencia al Estado naciendo la Economía Política, donde ya se intenta la creación de normas prácticas que puedan servir de guía para regular la vida económica de la nación.

Al irse detallando más los objetivos en la Economía Política y por ser actividades realizadas por el Poder Público, se pasa al conocimiento de la ciencia que estudia dichas actividades como Finanzas Públicas, siendo que en un principio solo estudiaba a los medios de satisfacción para las necesidades colectivas.

Así pues, en la evolución del conocimiento de las actividades financieras estatales y por su desarrollo especial dentro del Derecho, posteriormente se crea una nueva rama jurídica que las regula. El campo del Derecho se extiende abarcándolas al surgir estudios que nos muestran diferencias con las actividades económicas no relacionadas directamente con el Estado, como es el caso de los servicios públicos, o de donde derivan los ingresos del Estado, es decir, en las actividades financieras estatales deja de verse un mero punto de vista económico y surge una mayor afinidad con lo jurídico.

I.2.1.- El Derecho Financiero.

Cuando se pretende hablar acerca de lo relacionado -- con una nueva rama del Derecho, no es fácil delimitar sus características, terminología, figuras y principios jurídicos que se le quieren o puedan atribuir; por ello se presentan cuestionamientos como son:

- ¿Qué denominación otorgar a la parte del Derecho que se refiere a las actividades financieras?, y
- ¿Esta rama jurídica es autónoma o depende de otra?

Tratando de resolver las anteriores preguntas encontramos que la mayoría de los autores se inclinan por denominar al cuerpo jurídico que regula a las actividades financieras estatales como Derecho Financiero y lo consideran como una rama autónoma, aunque también hay autores que niegan su autonomía.

Para comprobar lo afirmado, tomemos algunas definiciones de los autores:

ERNESTO FLORES ZAVALA: "El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro Poder Público". (2)

GREGORIO SANCHEZ LEON: "El Derecho Financiero Público es una rama del Derecho Público, y a la vez del Derecho Administrativo, y se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los servicios públicos que deben realizar, aseguran la gestión financiera encargada de regular la economía pública y nacional, y por lo mismo reglamentan las relaciones de carácter financiero entre los Estados soberanos y entre un Estado y las personas sujetas a él". (3)

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: En el establecimiento y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de los recursos para los gustos públicos; así como

-
- (2) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, Méx., 1984, pág. 11
- (3) Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal, Cárdenas Editor, Méx., 1983, pág. 31

las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado, o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado". (4)

MARIO PLUGIESE: "El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado, y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la aplicación de esas normas". (5)

ADOLFO ARRIJOJA VIZCAINO: "El Derecho Financiero se nos presenta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y evaluación del conjunto de normas que regulan la obtención por parte del Estado de todos los recursos económicos necesarios para su sostenimiento. Obviamente dentro de este concepto, quedan incluidos tanto los ingresos que se obtienen de los ciudadanos como los derivados de las otras fuentes de financiamiento". (6)

-
- (4) De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, Méx., 1983, pág. 15
- (5) Plugiese Mario, Instituciones del Derecho Financiero, -- Ed. Porrúa, Méx., 1976, pág. 154
- (6) Arrijoja Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Méx., 1982, pág. 12

ANDRES SERRA ROJAS: "El Derecho Financiero aparece - como una rama del Derecho Público que asegura la gestión financiera de la economía pública, al mismo tiempo que regula todos los aspectos de la economía nacional." -en sentido amplio-. (7)

En las anteriores definiciones fácilmente se aprecia el pensamiento uniforme de llamar al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado como Derecho Financiero, y aunque en algunas se incluyen distintos elementos y se da diferente afirmación acerca de si es una rama autónoma o que derive de alguna otra (Derecho Administrativo), en general tenemos una identificación singular y específica: El Derecho Financiero regulará todas las actividades económicas del Estado, que como pudimos ver son de diversa índole conforme el artículo 73 constitucional.

Por otra parte, sobre todo en las definiciones más extensas, que mencionan varias funciones como son el establecimiento y obtención de recursos, su manejo o administración, su erogación y la regulación de las relaciones que implican; notamos que pasan a formar especialidades dentro del propio Derecho Financiero. Por lo tanto, tenemos que al profundizar en su estudio y desarrollo aparecen nuevas ramas jurídicas, que por las relaciones que implican y la evolución constante en su contenido van adquiriendo características propias que propician su autonomía. Así encontramos que hay Derecho Presupuestario, Derecho Contributivo (nombre más a--

(7) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, Ed. Porrúa, Méx., 1981, pág. 11

propiado que el de Derecho Tributario), Derecho Patrimonial, Derecho Fiscal y Derecho Internacional Financiero.

Por último, respecto a la ubicación o clasificación - del Derecho Financiero en el tronco común del Derecho, la -- más adecuada es la siguiente:

DERECHO	PÚBLICO	Constitucional
		Penal
		Internacional Público
		Administrativo
		Financiero
	PRIVADO	Presupuestario
		Contributivo
		Patrimonial
		Fiscal
		Internacional Financiero
Laboral		
Agrario		
Civil		
Mercantil		
Internacional Privado		

I.2.2.- El Derecho Fiscal

Habiendo presentado un panorama sobre el Derecho Financiero que otorga una mejor idea del mismo, surge un problema en cuanto al campo que regula, ya que se presentan confusiones por la inapropiada utilización de la denominación - de una de sus ramas, como lo es el Derecho Fiscal. Estas - confusiones son notorias ante todo en la definición de los - dos derechos, en donde se llegan a asimilar.

Para demostrar la posible confusión que es fácilmente observable, no hay más que revisar y comparar las definiciones de Derecho Fiscal con las de Derecho Financiero. Entre las definiciones del primero están:

EMILIO MARGAIN MANAUTOU: "El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público -- que regulan la actividad económica del Estado o Fisco". (8)
La misma definición es dada por ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO. (9)

LUIS MARTINEZ LOPEZ: "El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado -- al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo". (10)

RAUL RODRIGUEZ LOBATO: "Para nosotros el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios que le son comunes, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad --

-
- (8) Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Méx., 1983, pág. 25
- (9) Arrijoa Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Méx., 1982, pág. 15
- (10) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, S. A., 1982, pág. 34

tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes". (11)

ANDRES SERRA ROJAS: "El Derecho Fiscal o Tributario - está constituido por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas". (12)

SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA: "El Derecho Tributario es el conjunto de normas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (13)

MARIO PLUGIESE: "Se llama Derecho Tributario a la disciplina que se ocupa del estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación de los ingresos, constituidos casi exclusivamente por los tributos (impuestos, re

(11) Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, HARLA, Méx., - 1983, pág. 5

(12) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, -- Ed. Porrúa, Méx., 1981, pág. 13

(13) De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, Méx., 1983, pág. 23

caudaciones fiscales por servicios públicos específicos, con tribuciones fiscales de diversa naturaleza)". (14)

ARMANDO PORRAS Y LOPEZ: "Se podría definir al Derecho Fiscal diciendo que es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el Fisco. En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir -- creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes, disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero derecho fiscal mexicano". (15)

Así pues, podemos observar que las definiciones actuales de Derecho Fiscal y Derecho Financiero en la mayoría de las veces tienen los mismos elementos, por ejemplo:

a) Se presenta la misma definición para uno y otro, - como es el caso de afirmar que regulan la actividad financiera o económica del Estado (o refiriéndose a éste como Fisco).

b) Encontramos la alternativa de otorgar la denominación ya sea de Derecho Fiscal o Derecho Financiero, con lo que sin duda se asimilan, no siendo esto correcto porque se refieren a distintos aspectos jurídicos; y

(14) Plugiese Mario, Instituciones del Derecho Financiero, - Ed. Porrúa, Méx., 1976, pág. 159

(15) Porras y López Armando, Derecho Procesal Fiscal, Manuel Porrúa, S. A., Méx., 1980, págs. 61 y 62

c) Aunque hay autores que reconocen que el Derecho -- Fiscal es una rama del Derecho Financiero, que es lo más lógico, al presentar los mismos elementos descriptivos como es el establecer las contribuciones y regular su manejo o administración junto con las relaciones jurídicas que implican, se puede deducir que se toman como un solo derecho.

Es así, que examinando en detalle las definiciones vemos claramente que no denotan con exactitud una explicación de cada uno, sino un paralelismo en el que parecen ser uno mismo. Incluso, al entrar en el estudio del Derecho Fiscal se le otorga mayor amplitud, abarcando funciones más allá de las que etimológicamente debería enmarcar, dando origen a -- los malentendidos. Lo anterior no quiere decir que se le tiene que restringir y no otorgarle hasta una autonomía como rama jurídica, sino que hay que considerar y estructurar -- bien las nociones y funciones que debe reglamentar para no -- invadir otros aspectos que técnicamente corresponden a diferente rama jurídica.

Por otra parte, si agregamos la situación de que entra en consideración un nuevo término, "tributario", podemos concluir que la inadecuada utilización de denominaciones aumenta.

I.2.3.- La necesidad de una nueva definición.

Ha sido esta la situación real, que por el paralelismo en las definiciones de Derecho Financiero y Derecho Fis--

cal, se presenta la tendencia de asimilar los nombres propios y las funciones de cada rama jurídica. Pero es bueno mostrar que existe una profunda diferencia entre ambos, por lo que es necesario hacer las aclaraciones pertinentes y a partir de ellas tratar de obtener una nueva definición más adecuada, tanto para el Derecho Financiero como para el Derecho Fiscal.

Es importante considerar la etimología de los términos financiero y fiscal para no dejar a un lado su verdadera significación, siendo que después será la base para determinar la dimensión de lo que abarcan.

Examinando los términos tenemos que:

A.- Financiero.

Es una palabra que viene del latín FINIS, terminación o fin de una cosa. Más para redondear la idea de finanzas, financiero, tenemos su origen en el francés FINANCIER, que es a su vez adjetivo de financier, FINANCER: Significa todo lo perteneciente o relativo a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantiles. Concretamente se refiere a la aportación del dinero necesario para la realización de grandes negocios y el adecuado manejo del mismo para llevar a cabo y buen término la empresa que se ha propuesto conseguir.

Aplicando el significado a las actividades económicas del Estado: Financiero es lo relativo a la Hacienda Pública, es decir, se refiere a todos los buenos manejos respecto a los bienes y riquezas que forman la Hacienda Pública; la adq

cuada administración de los bienes y de todos los ingresos - que se obtengan en favor del bien común. Por lo que se abarca cualquier tipo de actividad económica que realice el Estado junto con su buena administración y lograr alcanzar los fines para los que fue creado.

B.- Fiscal.

Es una palabra que viene del latín FISCALIS, que en su acepción original o genuina es ser el hombre puesto para razonar y defender en juicio todas las cosas y derechos que pertenecen a la cámara del Rey.

Se refiere al nombre que recibe la persona que representa y ejerce el Ministerio Público en los tribunales, encargada de velar por los intereses de la sociedad. Es el que averigua y critica las operaciones de los demás, con lo que juzga las acciones según las normas jurídicas establecidas. Incluso, aún en algunos países dentro de sus procedimientos judiciales conservan la figura jurídica del Fiscal, que busca la correcta aplicación de la justicia, sobre todo en materia penal, donde es el que acusa por parte de la sociedad.

De este examen etimológico, es claro que anteriormente por fiscal no se entendía con referencia a lo financiero, no se le relacionaba y mucho menos se le asemejaba. El término era independiente de lo que indica lo financiero, principalmente es vigilar, juzgar.

Sin embargo, los problemas comienzan cuando hay un cambio semántico en el significado de fiscal, ocurrido por múltiples causas como son los sentimientos humanos, las in-

fluencias psicológicas y sociales, transformaciones de hechos y cosas, etc.; y que por lo mismo ahora la palabra fiscal extendió su significado y toma una nueva connotación en un aspecto financiero. Es decir, que se comenzó a utilizar a un nivel estatal para determinar una función importante de los órganos del Estado: EL FISCALIZAR, la función de la organización constituida para revisar, averiguar y juzgar las acciones de los particulares y del Estado, con el propósito de que se cumplan las normas jurídicas financieras.

El que indique la anterior función no esta fuera de lo normal, pero al momento de querer incluir en fiscal otras funciones, como lo es la función de establecer las contribuciones, ya va más allá de su propio alcance.

A tal grado puede llegar un cambio semántico, que por ejemplo se califica a los órganos fiscalizadores con el nombre de Fisco; que es una palabra que según la época significa tesoro, erario, moneda, cesto de mimbre. Siendo lo más a decuado hablar solo de autoridades u órganos fiscales.

Y podríamos encontrar otra razón por la que se ha ido aceptando el extender la calificación de fiscales a las actividades financieras estatales, razón aislada porque se aparta de lo jurídico, y la encontramos cuando se dice que se les nombra actividades fiscales para distinguirlas de las actividades financieras privadas, ya que es más práctico el tener diferente denominación para no confundirlas, por lo que oímos hablar de leyes fiscales, ejercicio fiscal, domicilio fiscal, etc.

Total, se ha visto que poco a poco, quizá inconcientemente, se quiere comprender en fiscal todas las actividades financieras del Estado. Sin embargo, debemos considerar que no es correcto tomar esa posición ya que no todas las actividades se refieren a una vigilancia o revisión, sino que exigen otras actividades como son la producción de las leyes -- contributivas o de otras materias (hidrocarburos, comercio, minería, industria cinematográfica, banca y crédito, etc.), - la celebración de empréstitos, fijar el valor monetario, la promoción de la inversión, etc.; que técnicamente no son funciones fiscalizadoras.

Luego entonces, ¿Qué debemos entender por Derecho Financiero y por Derecho Fiscal?

Para hacer a un lado confusiones, si nos apegamos a la etimología de las palabras como definiciones las más convenientes son:

El Derecho Financiero es la rama del Derecho Público que contiene el conjunto de normas legales y principios que regulan el manejo y la administración de los bienes del Estado, así como las actividades financieras que realiza para la obtención de los recursos económicos necesarios para la consecución de sus fines y el desarrollo económico-social.

El Derecho Fiscal como rama del Derecho Financiero, es el conjunto de normas jurídicas que regulan el control de las actividades financieras del Estado, así como las relaciones que surgen con los contribuyentes y los procedimientos - en caso de controversia o de la aplicación de sanciones.

Hay que subrayar que estas definiciones son el producto de la investigación y el análisis de las proporcionadas por eminentes autores, y son propuestas con la intención de estructurar una mejor definición considerando el punto de vista etimológico, tratando con ello clasificarlos adecuadamente para evitar confusiones.

I.3.- EL DERECHO CONTRIBUTIVO

Difícil situación, sin duda, es el pretender cambios en una estructura operante desde hace tiempo, pero es bueno detallar ciertos errores que están a la vista y que se pueden solventar. Por lo tanto, una vez que se ha reconocido que dentro de las actividades financieras del Estado tenemos a la actividad contributiva, nombre más adecuado que el de tributaria, para seguir siendo coherentes en su identificación se presenta la siguiente cuestión:

¿En dónde se va a catalogar al estudio que nos va a mostrar a la actividad contributiva del Estado y lo que implica, o sea, cuáles son las contribuciones, su origen y sus características?

Como se vió, el estudio del Derecho Financiero en un orden teórico nos presenta especialidades dentro del mismo, por lo que es evidente y necesaria la separación de una rama para estudiar las contribuciones, donde investigaciones y métodos científicos nos darán a conocer todo lo relacionado con ellas.

No se puede decir que el estudio de las contribuciones corresponde al Derecho Fiscal, puesto que ya se enmarcó hacia el absoluto control de la aplicación y el cumplimiento de las normas jurídicas. Por tal motivo, para el estudio de las contribuciones, sus fundamentos, principios y procedimientos jurídicos de formación y aplicación, es conveniente una rama en el Derecho Financiero que debería llamarse Derecho Contributivo, en lugar del tradicional Derecho Fiscal o Tributario, porque se les aprecia como sinónimos.

El otorgar la denominación de Derecho Contributivo es precisamente con el afán de evitar confusiones y el que cada rama tome su verdadero sentido. Ya que no se deberían utilizar los terminos Fiscal o Tributario, el primero porque funcionalmente se refiere al control, revisión o vigilancia; y el segundo para no contradecir la Constitución Federal como se demostró al hablar acerca de la actividad contributiva.

Este fundamento para no aplicar a la rama del Derecho que estudia las contribuciones el nombre de Derecho Tributario lo argumentan algunos autores. Así GREGORIO SANCHEZ - LEON afirma:

"Consideramos que al Derecho Fiscal no se le debe denominar Derecho Tributario, ya que la denominación de Derecho Fiscal esta más de acuerdo con la idiosincracia y tradición de nuestra patria, y como acertadamente lo hace notar el extinto fiscalista, Idc. Luis Martínez López, cuando dice: No se consideró conveniente la denominación de Derecho Tributario, porque no es posible olvidar que los tributos fueron originalmente cargas impuestas por el caudillo a sus súbditos, idea que pugna con nuestro régimen constitucional, que-

considera las contribuciones como aportaciones económicas de los individuos en beneficio de la colectividad, y no para -- provecho de los gobernantes". (16)

Así pues, aunque se esta hablando acerca de Derecho - Fiscal, del cual ya dimos el razonamiento de su problemática en cuanto a la denominación; aquí como tributo es sinónimo - de opresión, no es conveniente aplicar el término tributario a la parte del derecho en cuestión, por ser contrario a la idea de nuestra Constitución Federal.

Por otra parte, después de ver la conveniencia de la - denominación de Derecho Contributivo, es adecuada y convincente su autonomía como una rama jurídica porque hay suficientes elementos que no se llegan a estudiar en otras ramas por sus características, lo que se puede confirmar con la opinión de tratadistas como EMILIO MARGAIN MANAUTOU, quien al hablar del Derecho Tributario lo considera como una rama autónoma precisamente por sus características o particularismos, así afirma:

"Dino Jarach, en su obra de Derecho Tributario, da -- los argumentos más convincentes sobre el particular. Sostiene que no puede pertenecer a la materia financiera lo relativo a la materia tributaria, por cuanto que dentro de lo que se pretende que comprende aquélla, encontramos una serie de instituciones totalmente distintas entre sí. Por un lado -- los recursos, por otro lado los gastos y como puente entre -- los dos la materia presupuestal.- Como bien aclara Andreo--

(16) Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal, Cárdenas Editor, Méx., 1983, págs. 33 y 34

zzi, poco a poco se van configurando los principios del tributo y no esta lejano el día en que se pueda hablar, con autoridad, de que el Derecho Tributario es independiente del Derecho Financiero y con un concepto distinto del que en la actualidad se le usa al asimilarsele el Derecho Fiscal.- Esos particularismos son los siguientes: la naturaleza específica de la obligación tributaria, los caracteres de la responsabilidad, el procedimiento económico-coactivo, la figura jurídica de la exención, la sanción en el Derecho Fiscal, -- que concibe la reparación civil y delictual, con sus propias normas, y el hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga -- sin garantía; un particularismo conocido como *sove et repete* "paga y replica", que sostiene que la Hacienda Pública siempre litiga con garantía". (17)

Como se puede observar, sobre todo por el análisis de la cita de Andreozzi, MARGAIN MANAUTOU considera la posibilidad de que no es adecuado assimilar el Derecho Contributivo -- (Tributario en sus palabras) al Derecho Fiscal.

Por lo tanto, de conformidad con los razonamientos -- mencionados donde distinguimos la existencia de una rama específica para el estudio de las contribuciones, su autonomía y que el llamarla Derecho Contributivo es más adecuado; se reafirma la idea de que hay una verdadera diferencia entre -- Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Contributivo. -- Ante lo cual se puede proponer una definición de este último en los términos siguientes:

(17) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, UASLP, Méx., págs. 23 a 25

El Derecho Contributivo es la rama del Derecho Financiero que estudia el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la formación y el establecimiento de las contribuciones que el Estado puede exigir a la población conforme a las necesidades de la comunidad.

I.4.- LA POSICION DEL GOBERNADO ANTE LA ACTIVIDAD CONTRIBUTIVA DEL ESTADO

Ante la demostración de que es mejor llamar a la actividad financiera del Estado con la que se obtienen algunos - de los ingresos o recursos necesarios como actividad contributiva, y no tributaria, pasaremos a hacer un breve análisis de la posición del gobernado ante ella.

El principal punto de partida, para entender la posición del gobernado, es su ubicación dentro de la organización social donde ha adquirido conciencia de pertenecer a un grupo con metas definidas y con un orden que debe ser obedecido.

Por lo que solo hay que reiterar que al pertenecer al grupo social demuestra un sometimiento espontáneo, con el -- que acepta la obligación de contribuir, para que el Estado - pueda y llegue a obtener los recursos económicos suficientes para la consecución del bien común.

Ahora bien, siendo esencial que todos los actos del - Estado tengan legalidad, encontramos el fundamento de la o--

bligación de contribuir en la Constitución Federal, que como fuente de la legalidad en su artículo 31 establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

Fr. IV.- 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 leyes.

Posteriormente, observamos que en la ley se designa al gobernado como **CONTRIBUYENTE**, refiriéndose a la denominación que surge por la relación entre el Estado, la actividad contributiva y el ciudadano.

C A P I T U L O I I

LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA

II.1.- EL TERMINO CONTRIBUCION

Habiendo resaltado la importancia del término contribución, y aquí comprenderemos a sus derivados (contributiva, contributivo, contribuyente), no esta por demás conocer el - porqué ha pasado a ser usado con mayor regularidad en las leyes financieras que se refieren a las contribuciones, haciendo a un lado al término tributo.

Su significado los hace diferentes y es la razón que - tomaremos como base de dicho desplazamiento :

La palabra TRIBUTO viene del latín TRIBUTUM, que significa lo que se da para tributar, pero más que nada como una obligación imperiosa de pagar, no importando que no se tu viese para realizar el pago, ya que el tributar es entregar cierta cantidad en dinero o en especie solo para beneficio - de quien domina y obliga a que se acepte su protección, pero se obligaba a entregar mucho sobre todo a los débiles y más-pobres.

Con el transcurso del tiempo, cuando los gobiernos -- son menos opresores, tributo obtiene un significado no tan - riguroso, ya que con él se trataba de nombrar a la obliga- - ción de pagar, no en beneficio de alguien especial sino de - la comunidad, con una proyección para realizar gastos en o-- bras públicas. Incluso en algunos Estados se opta por nombrar a los tributos como impuestos, para tratar de cambiar - la mentalidad sobre ellos. Sin embargo, como no eren contro lados la mentalidad de la gente poco cambia, el tributo es - ante todo opresión.

En cambio, la palabra CONTRIBUCION que viene del latín CONTRIBUTIO-ONIS, significa las cuotas o cantidades que se pagan para la consecución de algún fin determinado.

Además, contribución esta formado de dos palabras que son en latín CUM y TRIBUERE. La primera es la preposición-CON por la que obtiene el significado de modo o instrumento-que sirve para realizar una cosa. Y la segunda que es dar -voluntariamente, pagar cada uno lo que le corresponde o se le asigne. En conjunto quieren decir: Concurrir voluntariamente con algún donativo para determinado fin.

Precisamente esa característica de "voluntariedad" es la que se pretende conseguir en la actualidad. La que quiere tomar el Estado para darle una variación en el sentido -- que tienen las cargas que se imponen, porque así se tiende a otorgarles una connotación de beneficio social total, siendo absolutamente lo más indispensable dejar claro en la mentalidad de la gente, que ya no se quiere dar la idea de imposición en sí, sino que se adquiera mayor conciencia de que se contribuye en beneficio de todos. Se busca un convencimiento sobre la voluntariedad para pagar en las situaciones que es necesario y señaladas como hipótesis jurídicas, en favor de la colectividad.

Son claras, pues, las razones del uso más común del término contribución en nuestras leyes y a la vez indican su conveniencia en el uso. Además tenemos que de acuerdo a las leyes, contribución es un término amplio, porque abarca diferentes clases de cargas que se deben de pagar; el Código Fiscal de la Federación las enumera y clasifica, su artículo 2

establece:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos.

II.2.- LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA Y SUS FUNDAMENTOS

Hasta el momento al estar colocadas por un lado la actividad contributiva del Estado y por el otro la acción de contribuir por parte del gobernado, es necesario explicar -- que son unidas al ser reglamentadas en las leyes financieras contributivas dando origen a la obligación contributiva.

La existencia de la obligación contributiva se basa -- en dos aspectos:

a) En el poder financiero otorgado al Estado, por el que forma las leyes financieras y queda como el titular de -- un derecho que ejerce al exigir y obtener los recursos económicos necesarios, por la obligación que tiene de desarrollar actividades públicas, como lo es el proporcionar servicios -- a los contribuyentes.

b) En el vínculo de sujeción que hay entre el Estado -- y el contribuyente surgido de las leyes establecidas.

De lo anterior, podemos deducir qué se entiende por -- la obligación contributiva, definiéndola como la relación jurídica por la cual el Estado exige a los contribuyentes las aportaciones necesarias para que cumpla y logre sus fines.

Legalmente, la obligación contributiva nace en las leyes financieras relativas a la materia contributiva, que a su vez se fundamentan en los artículos constitucionales 31 en su fracción IV y 73 en sus fracciones VII y XXIX.

A manera de idea complementaria acerca de la obligación contributiva, tenemos que no hay que confundirla en una doble perspectiva que se ve en ella. Por un lado la Constitución Federal establece la obligación de contribuir y por otro la ley contributiva da origen a la obligación contributiva.

Aparentemente puede ser que se les identifique como la misma, pero hay que considerar dos diferentes niveles:

- El primero, un nivel constitucional en que se establece la obligación de contribuir de una manera formal, que indica la obligación general que se tiene como habitante para contribuir.

- El segundo, que es más concreto, ya que existe la consideración de que para que surja la obligación contributiva -- tienen que ser aplicadas las leyes, siendo necesario para ello que se realicen las hipótesis previstas por éstas.

II.3.- LA RELACION JURIDICA CONTRIBUTIVA

La obligación contributiva implica una relación jurídica, de acuerdo al inciso anterior, la cual se presenta con la realización de los supuestos o hipótesis formulados en las normas jurídicas. Así, cuando una persona se dedica a actividades que de conformidad con las leyes causan contribu

ciones, surge la relación jurídica de carácter contributivo, por el hecho de que coincide su situación con las hipótesis, relación por la que queda obligado a pagar.

Por lo tanto, la relación jurídica contributiva es el vínculo jurídico nacido ante la determinación de una ley después de que se realiza el supuesto formulado, del que surge un derecho a favor del Estado y la obligación contributiva a cargo del gobernado.

Su principal característica es que deriva o emana de una ley, por lo que es una relación jurídica ex lege, ya que siempre su fuente de origen será la ley.

Posteriormente al surgimiento de la relación jurídica contributiva se da lugar a un conjunto de obligaciones que deben de cumplir tanto el Estado como el contribuyente, las cuales están indicadas en las leyes contributivas y que se extinguen cuando ya no se realizan o dejan de ser gravadas las actividades reguladas. Es decir, como la relación jurídica contributiva nace de una relación de derecho en la que el Estado y el contribuyente se encuentran en una posición de igualdad, ambos sujetos deben de cumplir con obligaciones porque están bajo un ordenamiento jurídico que deben de acatar para un mejor entendimiento.

II.4.- LOS SUJETOS DE LA RELACION JURIDICA CONTRIBUTIVA

En la relación jurídica contributiva son dos los suje

tos que intervienen:

A.- El sujeto activo.

Que siempre es el Estado, como único titular del derecho para exigir las contribuciones económicas al gobernado.

El artículo 31 constitucional en su fracción IV señala al Estado como sujeto activo, mencionando sus tres niveles que son la Federación, los Estados (Entidades Federativas) y los Municipios, lo que a la postre llega a originar algunos problemas.

Sin embargo, también encontramos algunos organismos descentralizados que tienen un poder contributivo delegado o otorgado por disposición legal, porque actúan como sujetos activos al obtener los recursos económicos que necesitan para su existencia y funcionamiento con la facultad legal otorgada para exigir las contribuciones y los mismos procedimientos ejecutivos que utiliza el Estado; como son el Instituto Mexicano del Seguro Social, El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

B.- El sujeto pasivo.

Que de acuerdo con el mismo artículo 31 constitucional en su fracción IV, son todas las personas físicas o morales que por sus bienes y sus actividades llegan a colocarse dentro de los distintos supuestos jurídicos y por ello están obligados al pago de las contribuciones según los términos señalados.

II.5.- EL OBJETO DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA

Cuando se habla de objeto de la obligación contributiva debemos hacer referencia a la materia que va a ser motivo para la existencia de una contribución.

Son todos los bienes y actividades que pueden ser señaladas en la ley, en sus hipótesis, como generadores de las contribuciones. Por ejemplo tenemos entre lo que se grava: el patrimonio, la renta, el consumo de bienes o servicios, - etc.

C A P I T U L O I I I

LOS P R I N C I P I O S C O N T R I B U T I V O S

III.1.- LOS PRINCIPIOS TEORICOS

Generalmente, los principios teóricos o doctrinales - que son los señalados como elementales y que sustentan al Derecho Contributivo, son los elaborados por el economista inglés Adam Smith en su libro "La Riqueza de las Naciones", y aún cuando se hace mención de tratadistas como Adolfo Wagner, Harold M. Sommers o John Stuart Mill, se concluye que en --- cierto modo los principios que elaboran son los mismos que - los de Smith.

Los principios elaborados por Adam Smith son:

A.- Principio de Justicia.

Smith en su obra escribe:

"Los vasallos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno a proporción de sus respecti--vas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, estos, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo - la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o de igualdad de imposición". (18)

En opinión de unos doctrinistas este principio se divide en los principios o reglas de Generalidad y de Uniformi-dad, por lo que todas las personas comprendidas en las hipótesis deben de pagar, y todos son iguales ante la ley.

(18) Arrijo Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial The-
mis, Méx., 1982, pág. 154

Sin embargo, parece ser más visible la derivación de los principios de proporcionalidad y de equidad, ya que se habla del pago de impuestos en una proporción respecto a la capacidad contributiva (rentas o haberes de que goza la persona), y de cumplir con la equidad al darse un trato igual en la imposición. Más por el momento, basta con dejar sentado que ambos forman parte de la justicia contributiva.

B.- Principio de Certidumbre.

Smith dice respecto a este principio:

"El tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario.- El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona". (19)

Conforme a esto, hay que entender que las leyes contributivas deben dar a conocer sin complicaciones todos los aspectos sobre las contribuciones, para no tener la inseguridad de qué esta gravado, cuánto y dónde pagar, la forma y la fecha de pago. Así el contribuyente obligado tendrá la certeza de que no hay arbitrariedad por parte del legislador o de las autoridades, quienes no pueden ir más allá de donde les permite la ley.

C.- Principio de Comodidad.

Smith lo formula de la siguiente manera:

"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias -

(19) Arrijoja Vizcaíno Adolfo, Ob. Cit. pág. 157

del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra- o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar". (20)

De acuerdo al principio, las contribuciones deben recaudarse en la época y en la forma más conveniente para la economía del contribuyente, para hacer más fácil el cobro. - Hay que tener atención hacia quien paga, para no desquiciar su economía, lo cual sucedería si se cobra todas las contribuciones juntas. Esto significa que se pueden fijar plazos o fechas adecuadas que resulten prácticas para el cumplimiento en los pagos de contribuciones.

D.- Principio de Economía.

Smith afirma:

"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado". (21)

Por lo anterior, se debe procurar que la recaudación- llegue a representar el menor costo, para que no sea oneroso mantener a la administración pública.

Se requiere de un control para impedir el hecho de cobrar más, solo para sostener una innecesaria estructura administrativa o hacer pagos indebidos a funcionarios públicos.

(20) Arrijoja Vizcaíno Adolfo, Idem., pág. 161

(21) Ibidem., pág. 163

Ahora bien, quizá podríamos agregar como principios - doctrinarios que aportan una complementación ideológica los - mencionados por GREGORIO SANCHEZ LEON en su libro "Derecho - Fiscal":

a) Principio fundamental ético-tributario.

Al respecto dice:

"Toda reforma tributaria que se pretenda aplicar sin - tener en cuenta las exigencias de la conciencia moral, nace - o surge básicamente incompleta por injusta, y por lo mismo, - merecedora del rechazo social y ético". (22)

Consiste, en que se deben de señalar límites éticos - sobre el deber tributario, directrices que se han de imponer al legislador para que todo impuesto formulado sea justo y - para la realización personal y social.

b) Principio del cumplimiento voluntario.

Afirma:

"Este principio no significa que quede al arbitrio -- del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposi - ciones fiscales. Con este principio se expresa la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por convencimien - to y por propio interés, pagarán en forma espontánea sus con - tribuciones". (23)

(22) Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal, Cárdenas Editor, Méx., 1983, pág. 288

(23) Idem., pág. 293

La voluntariedad de pagar es una característica que, como ya se ha mencionado, se busca en la actualidad por eso hay razón de utilizar el término contribución, hay que tener en cuenta que el pago voluntario es para beneficio social.

III.2.- LOS PRINCIPIOS JURIDICOS

Junto a los principios doctrinales estan los principios jurídicos que también sustentan al Derecho Contributivo y se encuentran enunciados dentro de diferentes normas jurídicas. Podemos encontrar dos tipos de principios jurídicos de acuerdo a las normas que derivan, por ello tenemos a los principios constitucionales y los principios ordinarios.

III.2.1.- Principios Constitucionales

La Constitución Federal nos da suficientes elementos jurídicos sobre los cuales las leyes contributivas deben apoyarse y formularse para su validez y aplicación. Independientemente del nombre que los principios constitucionales reciban, ya que algunos autores los consideran como limitaciones constitucionales o simplemente son el marco de referencia constitucional, lo incuestionable y cierto es que las leyes no deben alejarse de ellos, por lo que tenemos, con cierto orden de importancia, los siguientes principios consagrados por la Constitución Federal en materia contributiva:

1.- Principio de Legalidad.

Lo encontramos en el artículo 31 constitucional fracción IV, al disponer que se esta obligado a contribuir a los gastos públicos según lo "dispongan las leyes", última parte del artículo.

Por este principio todas las contribuciones deben ser establecidas en una LEY, y no solo eso, sino que en ella se deben dar a conocer todos los elementos de la contribución, -- es decir, los supuestos de la obligación contributiva con -- sus hechos generadores, los sujetos pasivos, el objeto, la -- tasa, la base y las cantidades a pagar. Además, aquí hay -- que incluir que los únicos órganos autorizados para formular y expedir leyes contributivas son el Congreso de la Unión y -- en su caso la Legislatura de las Entidades Federativas.

2.- Principio de Obligatoriedad.

El artículo 31 constitucional en su fracción IV dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos".

Es aquí, donde notamos la existencia de la obligación de contribuir establecida de una manera formal, que por el -- hecho de ser mexicano o residente en el territorio mexicano -- se debe de aportar. Al pertenecer a un grupo social uno ad -- quiere ciertas obligaciones, en este caso contribuir, lo que se realiza cuando se cumplen las hipótesis de las normas y -- es cuando nace la obligación contributiva.

3.- Principios de Proporcionalidad y de Equidad.

Son también formulados por el artículo 31 constitucional en la fracción IV, al afirmar que se debe contribuir "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"

Por estos principios, los contribuyentes deben pagar las contribuciones de acuerdo a sus posibilidades económicas o capacidad contributiva, de donde se deriva la proporcionalidad; y la equidad consiste en que todos los que se dedican a iguales actividades serán tratados por la ley en un mismo nivel, sin dejar de tomar en cuenta la capacidad contributiva.

4.- Principio de Vinculación con el Gasto Público.

Por último en el artículo 31 constitucional en su - - fracción IV, se establece que el destino de las contribuciones es su aplicación en los gastos públicos.

Sobre esto hay controversias porque el problema respecto al gasto público en la actualidad ha pasado a ser complejo, puesto que se llegan a entender en él funciones y servicios públicos, es decir, que puede abarcar mucho y no se le llega definir en una forma adecuada. Es por ello, que se puede afirmar que las contribuciones pueden destinarse a un fin específico sin que se les considere inconstitucionales.

Al respecto, EDUARDO A. JOHNSON afirma:

"Los elementos de cambio que requiere nuestra Constitución, para adecuarse en materia tributaria a la teleología

de un Estado social, estan en la relación contributiva-gasto público, relación de franca tendencia liberal y que en la actualidad ya no tiene vigencia, debido a que la contribución debe tener diversos fines además del gasto público como son: la promoción de la descentralización de los centros de población, el control de la contaminación, incentivos al empleo, etc.". (24)

5.- Principio de Igualdad.

El artículo 13 constitucional sustenta: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales".

Por tal disposición todas las leyes deben ser generales y abstractas, para que siempre proyecten un trato de igualdad para todos, lo que quiere decir que no deben de contener circunstancias especiales para algunos, lo cual las convertiría en una ley privativa; ni tampoco deben establecer tribunales especiales para resolver los conflictos que se originen respecto a dichas leyes.

6.- Principio de No-retroactividad.

Esta prescrito en el primer párrafo del artículo 14 constitucional: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

(24) Johnson O. Eduardo A., Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, Ed. Libros de México, S. A., 1984, - pág. 15

En cuanto a la aplicación de una ley contributiva se refiere a que no puede ser aplicada a casos sucedidos con anterioridad al comienzo de su vigencia, porque sus hipótesis solo comenzarán a tener vigencia a partir de la fecha que se indique en ellas.

7.- Principio de Audiencia Previa.

El artículo 14 constitucional es su segundo párrafo - establece: "Nadie puede 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".

En materia contributiva dicho principio consiste en - que para declarar la privación de derechos, propiedades o posesiones, en la ley se deben señalar todos los procedimientos que se seguirán tanto por la autoridad como por el contribuyente, en donde éste contará con todos los elementos necesarios para su defensa y no quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.

8.- Principio de Fundamentación y Motivación de los actos autoritarios.

El artículo 16 constitucional dispone: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Por este principio claramente se prescribe que todos los actos de autoridad deben ser dictados por la que sea competente según la materia jurídica, en este caso por la autoridad administrativa para que puedan ser realizados y afectar a los contribuyentes, pero además deben estar conforme a lo establecido en la ley, de acuerdo a las atribuciones y -- las formalidades a seguir, con lo que va a fundamentar y expresar los motivos de sus actos.

9.- La imposición de penas corresponde al
Poder Judicial.

Tenemos que el artículo 21 constitucional menciona: - "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial". Y por otra parte, en el artículo 17 constitucional se dice: "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil".

En relación a tales disposiciones se puede argumentar que no se cumple con lo previsto en los artículos citados, - porque se dice que la Administración Pública llega a imponer penas corporales por infracciones y delitos, ya que algunas leyes contributivas tienen normas que establecen penas de ese tipo.

Sin embargo, no es que la Administración Pública imponga penas como la autoridad judicial, sino que hay que notar que solamente las propone para que el Poder Legislativo las apruebe y puedan quedar establecidas en la ley, siendo - que posteriormente el Poder Judicial será el que las imponga según los procedimientos una vez que la Administración Pública haya formulado la querrela correspondiente.

10.- Prohibición de imponer multas excesivas.

El artículo 22 constitucional establece: "Quedan prohibidas las multas excesivas".

Las multas que son sanciones establecidas para evitar el incumplimiento de las normas, en materia contributiva llegan a originar controversias puesto que no se cuenta con un parámetro o límite que indique cuando estamos en presencia de multas excesivas. Sin embargo, como la principal razón de su aplicación es combatir la mala disposición que puedan tener los contribuyentes, para que la multa no sea inconstitucional se deben de tomar en consideración todos los factores previstos en la ley, por ello la Suprema Corte afirma en jurisprudencia que no es inconstitucional la multa que se impone de acuerdo a la ley, porque esta en razón de la gravedad, los perjuicios colectivos y la reincidencia, además de la capacidad económica del infractor.

11.- También el artículo 22 constitucional, en su segundo párrafo señala: "No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial... para el pago de impuesto o multas".

Para respaldar el privilegio que tiene el Estado en su situación de titular del derecho para exigir los recursos necesarios.

12.- Prohibición de las exenciones.

El artículo 28 constitucional enuncia: "En los Esta-

dos Unidos Mexicanos quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".

El principio es establecido ante todo para evitar injusticias. Sin embargo, hay muchas discusiones al respecto porque en las leyes contributivas es común encontrarse con el establecimiento de exenciones sobre el pago de contribuciones, como son los casos lógicos de no gravar los mínimos requeridos para la subsistencia (donde en realidad se fija a partir de que cantidad comienza a tenerse capacidad contributiva) o en otros casos que por razones especiales se establecen para promover el desarrollo económico. Dichas situaciones no se contraponen a la disposición constitucional precisamente por la conveniencia que implican para todos.

13.- El respeto al Derecho de Petición.

De conformidad con el artículo 8 constitucional tenemos que: "Los funcionarios y empleados respetarán el ejercicio del Derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa".

Es clara la disposición, por lo que una vez que se ha cumplido con los requisitos señalados por la Constitución Federal, la autoridad debe responder las consultas realizadas por parte del gobernado.

III.2.2.- Principios Ordinarios

Los principios jurídicos ordinarios son todos aque-

llos que se encuentran formulados en las leyes secundarias - (aunque alguno podría derivar también de la Constitución Federal), como son la Ley de Ingresos de la Federación, las Leyes y disposiciones reglamentarias que de ella se originan - para tener mejor aplicación de las normas jurídicas y el Código Fiscal de la Federación.

Entre estos principios podríamos citar:

- 1.- La anualidad de los ingresos.
 - 2.- La competencia entre autoridades federales y locales.
 - 3.- La interpretación de las normas jurídicas.
 - 4.- La supletoriedad.
 - 5.- La responsabilidad.
 - 6.- La representación.
 - 7.- La acumulación.
 - 8.- La caducidad.
- ETC.

C A P I T U L O I V

LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y DE EQUIDAD

IV.1.- OBJETIVO

Como se ha visto, entre los principios jurídicos constitucionales que integran al Derecho Contributivo están los principios de proporcionalidad y de equidad, los cuales entrañan una especial situación por las características que implican, que es la existencia de una discusión sobre si tienen unidad o separación conceptual.

Ante ello, el objetivo que se pretende es hacer un análisis de la proporcionalidad y la equidad como dos principios, ya que es necesario establecer un cuadro general y específico que presente las ideologías acerca de ellos, para conocer lo que significan, que se entiende de los mismos, su naturaleza, etc. Y en base a esto presentar un criterio que pueda guiar a delucidar la realidad de los principios, además dar una pequeña visión sobre como es su aplicación, ya que repercuten en la economía particular con efectos perjudiciales en el caso de no ser aplicados correctamente.

IV.2.- ETIMOLOGIA Y CONCEPTOS COMUNES

Para iniciar, es conveniente conocer la etimología y los conceptos comunes de las palabras proporcionalidad y equidad, los cuales posteriormente serán el fundamento para conocer su verdadero concepto.

La proporcionalidad.- Junto con proporcional, es lo relativo o perteneciente a la proporción; palabra que a su vez viene del latín PROPORATIO, que es la disposición o-

correspondencia debida entre las partes con el todo o las cosas relacionadas entre sí; es decir, la proporcionalidad se refiere a una parte del todo que representa determinadas cantidades de acuerdo a la división que se le quiere dar a las cosas.

En matemáticas es la igualdad de dos razones, o la mayor o menor dimensión que representan las cantidades en relación con otras.

La equidad.- Es una palabra que viene del latín /E--QUITAS-ATIS, que significa igual, llano, liso. Que a su vez tiene orígenes en el griego y el sánscrito EIKOS--AIKAS, que se refieren a semejanza, lo propio, conveniente, debido o lo justo.

Así pues, sobre todo de acuerdo con los últimos significados tenemos que a la equidad se le ha conocido como:

- La bondadosa templanza habitual.
- La propensión de dejarse guiar, a fallar o juzgar por el sentimiento del deber o de la conciencia más bien que por lo riguroso de la ley o de la justicia.
- La justicia natural en oposición de la letra de la ley positiva.
- La moderación en el precio de las cosas que se compran o en las condiciones estipuladas de un contrato.

IV.3.- PRECEDENTES

Dentro de la Historia Universal es palpable que en la vida social siempre han existido pagos por parte de los hombres para allegarse de los medios adecuados ante las necesi-

dades colectivas, ya sea para cooperación y beneficio de todos, o para favorecer a unos por el poder ejercido de quienes o quienes estaban al frente. En el segundo caso, los pagos eran los tributos que se cobraban ante todo para mantenerse en el poder o defenderse de otros líderes.

En un principio no hay regulación jurídica en cuanto a la exigencia de los tributos, todo era a capricho de quien tenía el poder y solo algunos casos se presentan en que las comunidades dominadoras no pagaban los tributos o sus pagos eran menores.

La explotación a través de los siglos es clara, porque por la fuerza se cobraba el tributo, para ello se tenían grandes ejércitos. De ahí que grandes personajes en diferentes regiones y épocas rechazaran la opresión, así tenemos -- por ejemplo que IAO TSE consideraba que el pueblo no se podía dirigir bien por la sencilla razón de que estaba oprimido por excesivas cargas, lo que causaba descontentos.

Históricamente, las primeras normas sobre los tributos surgieron en los imperios chino, egipcio y mesopotámico, prescribían qué, cuándo y ante quien se pagaba, y el que no pagaba en dinero o en especie pasaba a ser esclavo para que con el trabajo personal pagase. De lo anterior se aprecia que en el establecimiento de los tributos no había limitación, además de que había clases sociales que no realizaban pagos, se dejaba a un lado toda noción de justicia.

Por lo que no se encuentran ordenamientos jurídicos con bases doctrinarias tributarias sino hasta el siglo XVIII.

Aunque ya antes en los últimos siglos de la Edad Media (XIII, XIV y XV), empieza una transición en el pensamiento de los gobernados ante el gran poder de los gobernantes, que para evitar su absolutismo y abuso comienzan a rebelarse para lograr verdaderos y justos pagos respecto a los tributos, o impuestos. El primer brote en la búsqueda de mayor justicia en materia impositiva se da en Inglaterra, y precisamente a partir de entonces los impuestos han tenido un gran cambio en la historia política y constitucional del mundo.

Primero, hay una lucha entre el Rey y el Parlamento, por la presión de los súbditos, sobre quien tiene la facultad de ejercer el poder impositivo. El resentimiento del pueblo contra la arbitraria imposición, después de aisladas protestas, hacen que los nobles obligaran a Juan Sin Tierra a conceder la Carta Constitucional de Libertades en el año de 1215, contenida en la más conocida Carta Magna, y entre sus disposiciones destaca:

"De hoy y para siempre, el soberano respetará las libertades de sus súbditos y no creará impuestos, sin previo acuerdo entre el Rey y sus Pares ingleses, Condes y Barones, y porque éstos han encontrado el apoyo del pueblo inglés".

La Carta Magna es importante, además de sus disposiciones por la fuerza que desencadenó en cuanto a que la representación del pueblo (Parlamento o Congreso) debe intervenir en todos los asuntos del Estado, principalmente en lo económico. Esto se confirmó cuando Guillermo de Orange aceptó los Bill Of Rights en 1698, donde se estableció:

"Toda exacción de dinero por o para la Corona sin la aprobación del Parlamento, es ILEGAL".

Sin embargo, a pesar de los logros anteriores, la situación de abuso por parte de los gobernantes sigue adelante ya que solo al principio se respetan las buenas intenciones, después por los cambios políticos y económicos que influyen en forma determinante se vuelve a la explotación.

Así, durante el desarrollo económico del siglo XVIII cuando por los avances tecnológicos hay un creciente desarrollo, se propician nuevos abusos en la vida social sobre todo contra los obreros. Es cuando aparece Adam Smith, economista inglés que elabora los principios básicos para intentar regular la materia impositiva y critica al Estado por intervenir en la economía de tal manera que no favorece el desarrollo de la población y las naciones, sino solo el beneficio de algunos. Sus principios pasaron a ser fundamentales en materia impositiva y son la primera base para una justa imposición. También en Francia, la situación económica era de extrema pobreza para la población por las onerosas exacciones establecidas para sostener a la nobleza, la iglesia y a los soberanos; tan exagerada era la imposición que había un impuesto por el consumo de sal obligando a consumir determinada cantidad para no dejar de cobrar.

Esta situación de caos político y económico es lo que dió origen a la Revolución Francesa en el año de 1789, que al igual que la Carta Magna, vuelve a provocar grandes cambios. También da origen a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que es el resultado de las ideologías políticas, filosóficas y económicas de pensadores como ROUSSEAU, VOLTATRE, MONTESQUIEU, SMITH y otros. Es un conjunto de principios jurídicos, donde se encuentran algu--

nos lineamientos respecto a la materia impositiva para lograr mayor justicia y beneficio social; entre los principios que contiene estan: La igualdad política y social, la participación en la soberanía nacional, el reparto equitativo de los impuestos, el respeto de opiniones y creencias, etc.

Por lo tanto, es a partir de la Revolución Francesa - cuando hay un cambio político en muchos países hacia un constitucionalismo. Se crean normas supremas tomando como modelos la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y la Constitución Norteamericana, con la tendencia de evitar los abusos económicos y regular más adecuadamente las im posiciones a los gobernados.

Por otra parte en México, que consigue su Independencia entre otras causas, precisamente por las anteriores ideologías, es hasta después del movimiento insurgente cuando se busca terminar con la opresión impositiva. El progreso jurídico influye de tal modo que se pretende de inmediato formar un orden jurídico apropiado, pero las constantes luchas internas lo impiden y siguen las arbitrariedades por bastante tiempo; por ejemplo Antonio López de Santa Ana impone una -- contribución por el hecho de tener perros.

Hasta la Constitución de 1857, la intención de hacer una imposición más justa se concreta cuando se consagran como principios constitucionales la proporcionalidad y la equidad, en su artículo 36, para frenar el abuso, aunque no se llega a su cumplimiento durante todo el Porfiriato. Y por último, tenemos que la Constitución de 1917 también establece los principios en su artículo 31, fracción IV, teniendo -

en esta ocasión mejor oportunidad para realizar su cumplimiento por la mayor estabilidad en el país, y es la diferente aplicación de los principios lo que ocasiona los controversias sobre ellos.

En conclusión, históricamente no encontramos firmes antecedentes respecto a los principios de proporcionalidad y de equidad, sobre todo respecto al primero. Como siempre que había explotación de los gobernados se hacía lo posible por evitarla y era por lo que se luchaba, no se tenía la preocupación de darle a la imposición de las cargas una verdadera estructura. Es por ello que hasta después de la Revolución Francesa con su gran influencia ideológica, se empezaron a reconocer los principios básicos para todo ordenamiento en todos sus aspectos, entre ellos la imposición de las cargas o establecimiento de las contribuciones.

IV.4.- CONCEPTOS JURIDICOS

Como la creación del Derecho Financiero es de reciente reconocimiento, es fácil apreciar que los principios de proporcionalidad y de equidad también tienen poco de haber tomado el carácter de jurídicos, porque a pesar de que los legisladores anteriores al siglo XVIII se apoyan en distintas doctrinas jurídicas para formular las leyes, ciertamente los textos legales al hacer referencia a la imposición de las contribuciones no muestran la existencia de concretos principios para establecerlas, al no conocerse la economía y su influencia en lo jurídico, no se conocían principios jurídicos.

dicos en relación a la materia contributiva.

Por lo tanto, hay que entender y tener presente que - la juridicidad que toman la proporcionalidad y la equidad es relativamente reciente al enfocarla directamente a la materia contributiva, así para mejor entendimiento es preciso estudiar la evolución jurídica que en otro aspecto o sentido - han tenido la proporcionalidad y la equidad dentro de la historia del Derecho.

IV.4.1.- El Principio de Proporcionalidad.

Es evidente como pudimos apreciar anteriormente, que a través de la historia era poco conocido y por lo tanto - prácticamente no aplicado. Como los tributos se cobraban a capricho de los gobernantes, es lógico que en ningún momento se tuviese una idea de cuanto cobrar, en que cantidad para - no causar la destrucción política y social; si acaso en los cambios políticos se cobraba poco, con el transcurso del - tiempo y a medida que aparecía la ambición se hacía a un lado la intención de cobrar menos. Es por esto, el nulo conocimiento acerca de la proporcionalidad como principio jurídico por lo que no encontramos antecedentes propios que le den tal característica.

Sin embargo, como apuntábamos sí hay referencias de - proporcionalidad aunque no en el sentido contributivo.

Los filósofos antiguos relacionaban la proporcionali-

dad con la aplicación de la Justicia. El primero en hablar al respecto es Pitágoras, quien basa su pensamiento en los números (todo tiene un número por el cual forma parte en el mundo); para él la proporcionalidad se presenta en la impartición de la justicia, cuando se hace un buen reparto de ella es cuando pasa a ser una verdadera virtud y tiene valor absoluto. Su influencia en el pensamiento griego posterior se refleja en la máxima "la justicia es dar a cada quien lo que se merece o le corresponde".

Después Aristóteles coordina la idea de justicia de Platón, quien afirmaba que era la virtud que establece y mantiene el debido equilibrio en la vida política, y la idea de Pitágoras sobre la proporcionalidad, refiriéndose a la aplicación de la justicia.

Aristóteles al ser un pensador lógico, sistemático y práctico, menciona que la justicia en sentido amplio es todo lo virtuoso y recto, y en sentido estricto es la virtud que aplica y realiza el principio de igualdad como fundamento de cohesión y armonía en la vida social.

En base a sus definiciones distingue tres clases de justicia:

a) Distributiva. Que tiene por objeto el reparto de los honores y bienes de la comunidad, de acuerdo a sus méritos cada uno recibe lo que le corresponde. Ordena las relaciones entre la sociedad y sus miembros y se aplica en forma exacta.

b) Conmutativa. Que mira el beneficio o daño que se experimenta en las cosas o actos, en su valor efectivo. Ordena las relaciones de los miembros entre sí cuando interviene la voluntad de los interesados.

o) Judicial. Que también se fija en los efectos en las cosas o actos, pero ordena las relaciones entre los miembros al no ponerse de acuerdo o haber conflicto, por la decisión judicial se impone a los interesados. Junto con la anterior se aplica en la misma cantidad.

Ahora bien, como Aristóteles une las ideas de Platón y Pitágoras en cuanto a la justicia, proporcionalidad e igualdad, se puede pensar que tenemos una unidad de los conceptos, pero no hay que razonar precipitadamente de esta forma, porque después al hacer su clasificación de la justicia observamos que hay una distinción entre la proporcionalidad y la igualdad.

En la justicia distributiva se distingue la proporcionalidad claramente cuando se habla de que la justicia se aplicará según los méritos de cada quien, o sea, en proporción a lo que realiza cada miembro o lo que merece. Y la igualdad se aprecia mejor en las otras dos clases de justicia.

Así pues, no resultaría arriesgado afirmar y concluir que el principio de proporcionalidad en materia contributiva tiene su origen en estas ideas, de la aplicación proporcional de la justicia. Es muy buen punto de partida para considerar que así como la justicia la aplica el Estado según cada quien lo merece o le corresponde, de igual manera el Estado debe exigir a los gobernados contribuciones en la medida de sus posibilidades, es decir, en proporción pagarán las contribuciones fijadas.

Dando un gran salto, históricamente hablando, porque en mucho tiempo no se presentan otros pensadores al respecto,

pensadores que aporten algo especial, nos encontramos con Adam Smith, quien como ya se conoce es el creador de los principios considerados elementales en materia contributiva.

Debemos considerar que Smith al ser una persona preparada, seguramente dentro de sus investigaciones tomó en cuenta la idea de la aplicación proporcional de la justicia cuando el Estado cobra los impuestos, ya que en su obra "La Riqueza de las Naciones" afirma que debe contribuir cada persona en proporción a su respectiva capacidad económica al sostenimiento del gobierno, es decir, en proporción a sus ingresos (principio de proporcionalidad). Y como para él la vida social y moral se logra en base a los sentimientos humanos - hacia los demás, es por ello que al respetar el que cada - - quien pague según su capacidad; se eliminan los privilegios - para unos cuantos y todos son tratados con igualdad (principio de equidad o igualdad).

Por último, ciertamente que en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano no existe plasmado concretamente el principio de proporcionalidad, ya que no está enunciado como sería el caso de la igualdad política y social. Al hablarse de un reparto equitativo del impuesto, sobre todo por las situaciones anteriores en que solo pagabanlos de la clase baja, se puede considerar que esta disposición abarca tanto el pagar en proporción como el pago por -- parte de todos; pero es notable que aparte de la igualdad -- que implica el que todos pagarán impuestos, se dan las bases para pagar según la economía de cada uno, según las actividades; de donde son derivados dos aspectos importantes y diferentes.

De lo anterior, es muy probable que se hayan tomado - las ideas para que en la Constitución de 1857 se llegara a - concretar a la justicia contributiva al establecer "propor-- cional y equitativa, indicando cada palabra un aspecto dife-- rente, o sea, dos principios jurídicos.

Por lo tanto, definitivamente debemos pensar que el - principio de la proporcionalidad en materia contributiva na-- ce en las ideas anteriores, la aplicación proporcional de la justicia junto con la proyección económica que le da Adam -- Smith, por lo tenemos que el Estado le da juridicidad para - que en base al principio su derecho para exigir contribucio-- nes tenga un límite y la obligación de contribuir por parte-- del ciudadano sea adecuada. Juridicamente, el Estado como - representante cobra las cantidades adecuadas y el ciudadano-- paga en la medida de su capacidad contributiva.

IV.4.2.- El Principio de Equidad.

Respecto a la Equidad hay numerosas opiniones desde - tiempos antiguos. Sin embargo, es un concepto que por su - sencillez resulta equívoco, ya que etimológicamente no tiene un sentido único y sobre todo porque es un término de domi-- nio público.

Se dice que es un instinto de justicia que nos permite - olfatear las soluciones concretas sin debatirse en los -- principios jurídicos. Esta corriente considera que así como el derecho afecta al entendimiento, la equidad afecta al sen

timiento. Pero, es importante hacer a un lado esta impresión por la confusión que presenta, como es sabido el instinto implica irracionalidad mientras que la equidad denota reflexión, para la acomodación de la ley a las circunstancias, que es todo lo contrario a cualquier tanteo instintivo.

En Grecia, la equidad fue un postulado de filosofía jurídica equivalente a la justicia objetiva, que resulta de la aplicación del derecho positivo a los casos concretos.

Aristóteles la define como la corrección de una ley - en aquellos casos en que adolece por su carácter de generalidad, corresponde a la palabra EPIEIKEIA, o sea, estar sobre lo justo. La equidad completa su doctrina de la justicia -- puesto que no designa algo ajeno a ella, sino que le da mayor afinación al aplicarla a un hecho particular y concreto.

La ley previene situaciones que van a regular toda la conducta humana, pero siempre hay variaciones que dan lugar a nuevas relaciones jurídicas que precisan de un acomodamiento a la ley y es donde interviene la equidad, no corrige en sí, sino que adecúa la ley a los datos contingentes y variables. Ya que toda ley es justa pero puede dejar de serlo - por ciertas circunstancias.

En Roma, la equidad es un instrumento de la d \acute{o} gmatca y de la pr \acute{a} ctica del derecho, se recurre a ella por ser menos rigurosa. Se la define que ha tenido en los tratadistas: "La equidad es la justicia templada con el dulzor de la misericordia".

En la interpretaci \acute{o} n de la equidad como benignidad, - juega un papel importante el cristianismo al suavizar la ad-

ministración de la justicia. Ciertamente, todas las legislaciones influenciadas por la Iglesia y su Derecho Canónico se significaron por su benignidad ante otras, por una mayor justicia frente a la arbitrariedad y al despotismo.

Santo Tomás explica la esencia de la equidad al afirmar que según los casos es posible hallar fallas en la estricta observancia de las leyes justas, lo que constituye ir en contra del derecho natural. Por ello no hay que juzgar siempre según la literalidad sino conforme a la equidad, dado que los actos humanos ofrecen una singularidad y contingencia susceptibles de infinitas variaciones, ante lo cual hay que hacer a un lado a la letra de la ley y seguir los dictados de la razón y del bien común para mejor servir a la justicia.

Pero, donde adquiere decisiva importancia y toma completa naturaleza jurídica la equidad es en Inglaterra. Ahí tenían instituida la EQUITY y la máxima EQUALTY IS EQUITY (la igualdad es la equidad).

A la equidad se le reconoce como un conjunto de reglas jurídicas cuyo origen no está en la costumbre o en la ley escrita, sino en los imperativos de la conciencia. Son reglas excepcionales y desenvueltas por ciertos tribunales de justicia, en que se concedían acciones conforme a los principios de justicia sin aplicar el Common Law, con el fin de evitar manifiestas injusticias, evitar la desigualdad ante la ley.

Así pues, la técnica jurídica mirando la seguridad y la estabilidad sociales, encasilla las realidades al formu-

lar las leyes pero en ocasiones el juez ante un caso irreducible busca un ajuste, el cual lo encuentra en la equidad. Por esto los textos legales llegan a señalar a la equidad como fuente de interpretación complementaria o subsidiaria, -- por ejemplo, en nuestra Ley Federal del Trabajo en su artículo 17 se cita al tenerla presente para precisar el sentido y el alcance de la ley laboral.

Por lo anterior, la equidad supone una violación de la justicia y en el fondo es la justicia misma, por lo que resulta superficial acordarse de ella solo cuando el derecho positivo entra en condiciones anormales. Porque la equidad no es una corrección del derecho, sino la constante revisión de las leyes justas en un proceso de afinamiento del orden jurídico, cuidando que las formas no desvirtuen el fondo. Con este alcance se conjugan y aún se emplean como sinónimos en muchos textos legales los términos "equidad" y "justo".

En conclusión, la equidad básicamente toma los aspectos siguientes:

- Es un instinto que nos guía a lo justo.
- Es una valoración de los casos concretos que son en cierto modo distintos a la ley escrita.
- Es la igualdad para evitar injusticias.
- Es en el fondo la justicia.

Siendo que en materia contributiva el aspecto jurídico que predomina es el considerar a la equidad como la igualdad, de ahí que Adam Smith y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano se refieran a la equidad como igualdad de todos ante la ley.

Es decir, se toma a la equidad como igualdad fijándonos en la máxima inglesa a que se hace referencia, las contribuciones deben establecerse dando un trato igual a los -- que estan en la misma situación.

IV.5.- NATURALEZA JURIDICA

El Estado al asegurar las condiciones para la realización de la personalidad humana (el desarrollo físico, intelectual, social y moral) fija el marco jurídico que se debe seguir y obedecer. Por lo que en su actividad política produce la Constitución que es la ley suprema y le da la legalidad a todos los actos.

La Constitución como orden jurídico establecido e inmovible señala, tanto para el Estado como para el gobernado, derechos y obligaciones, facultades y conductas que deben de acatar; lo cual constituye el principio de legalidad, por el que la autoridad solo puede hacer lo que le esta permitido y el gobernado todo lo que no le esta prohibido.

Pero lo más importante es que la Constitución da la base jurídica a todos los principios que formula y sustenta, es decir, les otorga naturaleza jurídica para ser legales y obligatorios.

Por lo tanto, tenemos que nuestra Constitución Federal da el matiz esencialmente jurídico al derecho de exigir contribuciones y a la obligación de contribuir, al igual que

a los principios de la Proporcionalidad y la Equidad en materia contributiva que son formulados por ella, específicamente en el artículo 31 en su fracción IV que establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

IV.6.- EL PROBLEMA: ¿SON CONCEPTOS IGUALES?

Hemos visto que la proporcionalidad y la equidad son principios jurídicos consagrados en la Constitución Federal, que deberán ser cumplidos en materia contributiva y que tomando en cuenta su etimología y evolución jurídica son distintos. Sin embargo, en la actualidad han sido muy discutidos, porque aún se trata de dilucidar si al hablar de ellos estamos en presencia de dos principios equivalentes o completamente diferentes.

Revisando más detalladamente la última parte de la redacción en la fracción IV del artículo 31 constitucional, notamos la existencia de una conjunción "y" entre las palabras "proporcional" - "equitativa", la cual gramaticalmente llega a tener dos perspectivas, es decir, que indica diversas situaciones según las oraciones:

a) Conjunción copulativa, que denota la unión de las palabras en un concepto afirmativo o señala la existencia de

vocablos distintos pero que deben ser enlazados para expresar mejor una idea o darla a entender de manera más completa.

b) Conjunción disyuntiva, la cual determina la completa separación o diferenciación de los vocablos, pero los une para que no se pierda el sentido de la oración gramatical.

Así pues, lo anterior es lo que da motivo a la discusión sobre la proporcionalidad y la equidad: El sentido gramatical que puede representar una conjunción.

Ante el problema evolucionan dos diferentes posturas o corrientes entre los tratadistas mexicanos que analizan la proporcionalidad y la equidad en la materia contributiva, -- que conviene conocer para después concluir lo más propicio.

IV.6.1.- Corriente que afirma que la proporcionalidad y la equidad son un solo principio.

Entre los que consideran esta posibilidad están:

A.- ERNESTO FLORES ZAVALA

Partiendo de un análisis de lo establecido en el artículo 31 de la Constitución Federal, que ha sufrido modificaciones desde su redacción original en el artículo 36 del proyecto de la Constitución de 1857 hasta quedar como se le conoce en la actualidad, sostiene:

"Creemos que no es posible separar las dos palabras, -

sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.- Encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de -- los impuestos". (25)

Es fácil entrever que para FLORES ZAVALA, cuando el economista inglés habla solo del principio de justicia no se da lugar a una división en la expresión proporcional y equitativa, por lo que representan un solo concepto.

Por ello al estudiar la jurisprudencia donde se mencionan como tres requisitos de validez de un impuesto la proporcionalidad, la equidad y el destino para el pago de los gastos públicos, comenta que la Suprema Corte hace mal en separar las palabras y querer dar a entender dos conceptos:

"La corte separa así, en nuestra opinión incorrectamente, los conceptos de proporcional y equitativo que juntos quieren significar el principio de justicia en los impuestos, pero además, no señala lo que debe entenderse por cada uno de esos conceptos". (26)

Sin embargo, a pesar de que para él lo proporcional y equitativo significan el principio de justicia, agrega:

"Este principio requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto,

(25) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, Ed. Porrúa, Méx., 1984, pág. 205

(26) Ob. Cit., pág. 207

y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible". (27)

Por lo anterior, hay que considerar que se contradice la opinión acerca de la unidad conceptual, siendo que llega a decir:

"Sin embargo, creemos que el Poder Judicial Federal, - sí puede estudiar si en un impuesto concreto, individualmente determinado y no con relación al sistema impositivo, se violan los principios de proporcionalidad y equidad, es decir, de justicia. Nosotros hemos dicho que este principio se desarrolla a través de los principios de generalidad y uniformidad". (28)

B.- SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA

Para quien la proporcionalidad y la equidad es un solo principio establecido en la Constitución Federal, que viene a constituir una garantía individual, lo que la misma Suprema Corte establece en jurisprudencia, aunque se encuentra fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

Sus antecedentes los remonta hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, apareciendo en México en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano establecido por Iturbide; para luego ser consagrado en las Constituciones Federales de 1857 y 1917.

(27) Flores Zavala Ernesto, Idem., pág. 205

(28) Ibidem., pág. 213

Al entrar en su apreciación, sobre todo respecto a la jurisprudencia de la Suprema Corte que señala como requisitos de validez del impuesto la proporcionalidad, la equidad y el destino al pago del gasto público (jurisprudencia 541 - de la compilación de 1955), tenemos que afirma:

"Tanto Flores Zavala como S. J. Garza, con justa razón critican la separación entre proporcionalidad y equidad que ha hecho la Suprema Corte al redactar la antes citada jurisprudencia, pues en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos.- Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas exige tratar igual a los iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos". (29)

Por otra parte agrega que aunque la Suprema Corte se para proporcionalidad y equidad, no atribuye significados diferentes a las dos expresiones, lo que ella misma confirma:

"Cuando la tesis jurisprudencial núm. 11, la SCJN ha expresado que la misma "no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justi--

(29) De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, Méx., 1983, págs. 255 y 257

cia tributaria". (30)

Por lo tanto, de las ideas anotadas se ve que para DE LA GARZA la proporcionalidad y la equidad son un requisito - de la justicia, por lo que hacer una separación de los conceptos no es correcto, ya que son parte de un todo y deben - encontrarse señalados en las leyes.

Sin embargo, encontramos un comentario significativo:

"Asimismo, consideramos que deben hacerse distincio-- nes respecto a los diversos tipos de tributos, pues los re-- quisitos de "proporcionalidad y equidad" deben aplicarse o - interpretarse en forma diferente tratandose de impuestos, de rechos o de contribuciones especiales". (31)

Esta última consideración abre la posibilidad de una - separación conceptual, esto de acuerdo con las características de cada contribución.

C.- GREGORIO SANCHEZ LEON

Al hacer el estudio del impuesto, su definición y elementos, menciona que la proporcionalidad y la equidad es un elemento constitucional de las contribuciones y que forma una garantía. Por tal motivo apoyándose en el pensamiento de SERGIO FCO. DE LA GARZA, escribe respecto al artículo 31 - - constitucional fracción IV:

(30) De la Garza Sergio Francisco, Ob. Cit., pág. 258

(31) Idem., pág. 258

"La disposición transcrita no obstante que no se encuentra dentro del capítulo primero del título primero de la Constitución, en el cual están consagradas las garantías individuales, viene a constituir una garantía individual en materia tributaria y por lo mismo se le ha denominado "la garantía de proporcionalidad y equidad". (32)

SANCHEZ LEON hace mención de las dos corrientes existentes respecto a si la proporcionalidad y la equidad encierran un solo concepto (FLORES ZAVALA), o por el contrario -- son dos conceptos diferentes (EMILIO MARGAIN M. y la Suprema Corte). Y concluye:

"La corriente más generalizada, y a la cual nos acogemos, es la que interpreta la garantía de proporcionalidad y equidad como un solo concepto que es el que significa justicia en los impuestos. La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre -- concreto. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes.- En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual, y además -- la fracción IV del artículo 31 constitucional liga dos adjetivos mediante una conjunción copulativa". (33)

(32) Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal, Cárdenas Editor, Méx., 1983, pág. 177

(33) Idem., págs. 181 y 182

Con lo anterior, es clara su opinión de unidad en -- cuanto a la proporcionalidad y la equidad, de tal modo que -- al último considera que el artículo 31 en su fracción IV de-- be ser reformado para que en ella se establezca que los im-- puestos sean decretados con justicia distributiva, la cual -- preconiza la igualdad proporcional en el trato dado a dife-- rentes personas.

Ahora bien, tal vez se esté rebuscando demasiado aquí, pero al hablar de una "igualdad proporcional", podemos pen-- sar que se presenta en cierta forma un matiz diferencial.

Al comentar S'NCHEZ LEON que se tome en cuenta a la -- justicia distributiva, la cual es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, y como esto se realiza conside-- rando la capacidad contributiva de las personas; notamos que existen dos elementos que entran a formar parte en su apre-- ciación, es decir, el trato igual y la capacidad contributi-- va, por lo que hay una distinción en la "igualdad proporcio-- nal", en sí lo que hace es calificar los dos elementos para resaltar a la justicia distributiva.

D.- RAUL RODRIGUEZ LOBATO

Es un autor que también hace alusión de que la propor-- cionalidad y la equidad constituyen una garantía individual-- y forman un solo concepto. Al respecto dice:

"Esta característica se encuentra consagrada por el -- artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental y se ha-- considerado que constituye una auténtica garantía individual.

Sobre su significado coincidimos con FLORES ZAVALA en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia. La imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido". (34)

Sin embargo, no piensas de la misma manera en cuanto a asimilar a la proporcionalidad y la equidad a los principios de generalidad y uniformidad, ya que son diferentes, dice:

"No debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues, no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera -- pueda coincidir y así generar el crédito fiscal, generalidad, ni prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad". (35)

Por lo que básicamente, sustenta que la proporcionalidad y la equidad son una característica que se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente.

(34) Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, HARLA, Méx., - 1983, pág. 60

(35) Ob. Cit., pág. 60

IV.6.2.- Corriente que considera que la proporcionalidad y la equidad son dos principios.

Entre los tratadistas de esta corriente estan:

A.- EMILIO MARGAIN MANAUTOU

Hablando de las características del impuesto, considera que inicialmente es muy factible que las palabras proporcional y equitativa se usaran como un solo concepto, como lo afirma FLORES ZAVALA en su obra, porque el Constituyente de 1857 no era técnico en materia tributaria, por lo que dice:

"Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando de la legislación tributaria mexicana bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo, los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". (36)

Podemos observar que este pensamiento presenta cierto cambio entre la significación de los conceptos. MARGAIN MANAUTOU opta por otorgar a los principios ideas intercambiables respecto a las ideas mencionadas por otros autores y lo-

(36) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, UASIP, Méx., 1983, pág. 84

que etimológicamente hemos analizado. Parece ser que para él: la proporcionalidad es la igualdad, al mencionar que se comprendan a todos por igual; y la equidad es con referencia a la capacidad contributiva, ya que hace referencia al impago de la contribución.

Pero lo más importante es que establece la diferenciación entre la proporcionalidad y la equidad como principios, que no se refieren a las mismas características por lo que no son idénticas. Por ello realiza un estudio donde señala mejor su distinción, así afirma:

"En nuestra legislación fiscal Federal encontramos ejemplos de ordenamientos o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

- a) Proporcionales, pero no equitativos;
- b) No proporcionales, pero sí equitativos;
- c) No proporcionales, ni equitativos". (37)

R.- LUIS MARTINEZ LOPEZ

Es un autor que aún cuando en su obra no menciona una definición de los principios de proporcionalidad y de equidad, sí llega a deducir la separación de ambos. Al hablar de las características de los impuestos expone:

"El inciso IV del artículo 31 de la Constitución Federal establece la obligación de contribuir "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", esto es, debe haber una relación entre la carga fiscal y la posibilidad

(37) Margain Manautou Emilio, Ob. Cit., pág. 84

económica del contribuyente para cubrirla". (38)

Conforme a lo anterior, tenemos que solo pone como base de la proporcionalidad y la equidad a la capacidad contributiva, lo que nos puede llevar a pensar que la no hacer referencia a otro elemento, pues, no hace una separación de los principios.

Sin embargo, posteriormente al entrar al análisis de la fracción IV, es fácilmente reconocible que separa los conceptos, ya que menciona distintas jurisprudencias de la Suprema Corte en las que es notable la separación de los principios al hablar de "los requisitos de proporcionalidad y equidad", por ello afirma:

"Para que las leyes tributarias cumplan con los requisitos de proporcionalidad y de equidad, es indispensable que fijen con exactitud las cuotas correspondientes a cada situación". (39)

Y donde podemos confirmar de manera más clara su opinión de la separación de los principios, es cuando al comentar sobre el Impuesto sobre la Renta, dice:

"El impuesto es justo, porque la ley concede una exención a los ingresos del contribuyente, a fin de que el gravamen recaiga sobre el exceso de recursos cubiertas las necesidades personales y cumple con el postulado del inciso IV del artículo 31 de la Constitución, por la justicia del impuesto

(38) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, S.A., 1982, págs. 57 y 58

(39) Ob. Cit., pág. 59

demuestra su equidad y la diferencia de tasas funda la proporcionalidad del gravamen". (40)

C.- ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO

Comenta que no ha sido una tarea sencilla el precisar con exactitud cuando hay proporcionalidad y equidad en materia tributaria, que son dos máximas de gran importancia en nuestro sistema contributivo, consignadas en el artículo 31 constitucional, porque las discrepancias al respecto comienzan desde el establecer si se trata de dos principios o uno solo, no se tiene interpretación original, así escribe:

"Aún cuando la influencia de Adam Smith en el pensamiento de los redactores de este texto legal es por demás evidente, no contamos con elementos que nos permitan llevar a cabo una interpretación auténtica u original, en virtud de que la explicación de los motivos que llevaron a los constituyentes a incorporarlos a nuestra Carta Magna, permanece oculta. Tanto el Diario de los Debates del Congreso Constituyente de 1856-1857, como el relativo al Congreso de 1916-1917 no arrojan ninguna luz acerca del sentido en que debe tomarse este mandato supremo". (41)

Argumenta ARRIOJA VIZCAINO, que la no existencia de una sola postura es porque el texto constitucional emplea el diayuntivo "y" en lugar del alternativo "o", con el que se -

(40) Martínez López Luis, Idem., pág. 62

(41) Arrijoja Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Méx., 1982, pág. 187

podría catalogar mejor una diferenciación y hacer a un lado las discusiones. (Comentario que lógicamente no es del todo atinado, ya que con lo alternativo se llegaría a tomar en cuenta a uno de los principios sin considerar al otro)

Para el propio tratadista es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de dos principios constitucionales, dotados cada uno de características propias.

Por lo que citando a destacados juristas como JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS, ANDRES SERRA ROJAS y EMILIO MARGAIN MANAUTOU, concluye:

"Podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos por ella gravados. Es decir, el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos". (42)

"El común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos. Dentro de este contexto, va significar 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, etc.; debiendo únicamente va-

(42) Arrijoja Vizcaíno Adolfo, Ob. Cit., pág. 188

riar las tarifas de acuerdo a la capacidad contributiva". --
(43)

En resumen, piensa que las leyes contributivas por -- mandato constitucional deben establecer cuotas o tarifas progresivas para gravar a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad contributiva (proporcionalidad); y otorgar trato igualitario a todos los contribuyentes de las mismas contribuciones en todos los aspectos según la relación jurídica, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas (equidad).

D.- HUMBERTO BRISEÑO SIERRA

Al comentar acerca de la obligación de contribuir que implica el artículo 31 constitucional, fracción IV, diciendo que no es una obligación solamente para los mexicanos sino que es extensiva hacia los extranjeros (como lo establece el Código Fiscal de la Federación), considera:

"La proporcionalidad de la contribución significa una medida abstracta que, surgida en principios matemáticos, ha evolucionado hasta las consideraciones socio económicas. Es por ello que la contribución se mira como instrumento de invariar en la circulación de la riqueza, en el reparto de los beneficios y como un remedio a las desigualdades en las clases sociales". (44)

(43) Arriola Vizcaíno Adolfo, Idem., págs. 190 y 191

(44) Briseño Sierra Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Antigua Librería Robredo, 1964, pág. 27

Por lo tanto, hace una clara diferenciación entre la proporcionalidad y la equidad. La primera la refiere a la relación matemática sobre la cual se van a establecer los montos de las contribuciones a un nivel socio económico, y al hablar de que se quieren evitar las desigualdades sociales, toma en consideración a la equidad como la igualdad.

E.- EDUARDO ANDRES JOHNSON OKHUYSEN

Aunque no se detiene mucho para hacer un estudio acerca de la proporcionalidad y la equidad, afirma que estos términos han sido muy debatidos por teóricos y prácticos a través de los años y que la misma Suprema Corte de Justicia ha venido dando incongruencias en la definición de los conceptos.

Al citar la jurisprudencia donde la Suprema Corte separa como tres requisitos de validez del impuesto a la proporcionalidad, la equidad y el destino al gasto público; al último hay un comentario de que es incorrecta la separación de los conceptos, pero es importante el hecho de que viene escrito en letra pequeña como si fuera parte de una cita, por lo que podemos considerar que dicho comentario se hace a un lado, sobre todo porque después habla de los principios de proporcionalidad y de equidad en diversas ocasiones, y en una de ellas afirma:

"Para los economistas liberales como Smith, Ricardo, etc., la justicia fiscal estaba dada en función al que el impuesto a pagar fuese general, equitativo y proporcional para los contribuyentes que los tendrían que cubrir. Estos prin-

cipios son los que se enuncian en nuestra Constitución en el artículo 31-IV". (45)

Y se llega a confirmar que JOHNSON OKHUYSEN piensa en una separación entre la proporcionalidad y la equidad al citar a RAMON REYES VERA, quien a su vez para distinguirlos escribe:

"Este es el camino jurídico que ha recorrido la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana, siendo importante resaltar:

a) El concepto de proporcionalidad ha sido entendido en su aspecto inicial, por los estudiosos, en un sentido político en la Doctrina francesa y en un sentido económico por la Doctrina inglesa sin hacer referencia a la equidad.

b) En la Constitución Federal de 1857, se incluyen -- por primera vez, en una carta constitucional, los conceptos de proporcionalidad y de equidad, que deben de contener las leyes que se refieren a las contribuciones a que están obligados los mexicanos". (46)

Por lo tanto, teniendo en consideración lo anterior, aunque no lo manifiesta ni concluye en una forma concreta -- JOHNSON OKHUYSEN, podemos concluir que la influencia económica puede ser, y de hecho es, el elemento importante para la diferenciación entre los conceptos de proporcionalidad y equidad.

(45) Johnson O. Eduardo Andrés, Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, Ed. Libros de México, S. A., -- 1984, pág. 101

(46) Ob. Cit., pág. 36

Por el sentido económico se identifica a la proporcionalidad quedando separada de la equidad, la cual toma sus características de lo jurídico (político). Como vemos, en Inglaterra es una institución que se llega a comparar con la igualdad, es decir, de ahí el elemento jurídico que identifica a la equidad (como lo señala RAMON REYES VERA) que la hace diferente a la proporcionalidad.

Dentro de esta misma corriente, podemos encontrar la opinión de otros tratadistas quienes aunque no estudian de manera específica la materia contributiva, aportan su punto de vista respecto a la proporcionalidad y la equidad, entre ellos están:

a) IGNACIO BURGOA

En el preámbulo de la garantía de Igualdad, afirma -- que jurídicamente la igualdad se refiere a que distintas personas en determinada situación legal tienen la misma posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las obligaciones; por lo que todos son iguales ante la ley.

Así, teniendo la idea de la igualdad jurídica, establece una verdadera distinción entre los principios de proporcionalidad y de equidad al sostener que:

"No hay que confundir la igualdad con la proporcionalidad, pues son dos conceptos distintos. La primera se traduce dijimos, en la posibilidad o capacidad que tiene una --

persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de que es titular todo sujeto que se encuentra en una determinada situación abstracta legalmente establecida. Por consiguiente, la igualdad se refiere a la calidad o naturaleza de los derechos y obligaciones propios de un estado jurídico específico. Por el contrario la proporcionalidad, que supone siempre la igualdad, implica la fijación de derechos y obligaciones para una persona desde un punto de vista cuantitativo dentro de una misma situación jurídica". (47)

"La igualdad (o equidad) y la proporcionalidad de todo impuesto son las características que a éste imprime la -- Ley Fundamental en el artículo 31, fracción IV, que dice: -- "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa (igualitaria) que dispongan las leyes". Según este precepto, un impuesto, para que no sea inconstitucional, debe ser igual o equitativo, es decir, decretarse para todo individuo que se encuentre en la situación determinada que áquel grava. Además del requisito de Igualdad que debe tener todo impuesto, éste debe ser proporcional, o sea, establecido en atención a la especial situación económica gravable de cada causante constituida por sus ingresos, capital fijo, etc. Sería desproporcionado y, por ende, inconstitucional en el caso de que todos los causantes, independientemente de su posición económica gravable, estuviesen obligados a pagar una -- misma suma por tal concepto". (48)

(47) Burgos Ignacio, Garantías Individuales, Ed. Porrúa, -- 1983, págs. 249 y 250

(48) Ob. Cit., pág. 250

Por lo tanto, no queda duda de la diferenciación que establece acerca de los principios. La equidad, que nos la presenta como sinónimo de igualdad, se refiere a que todo individuo sea igual ante la ley según se encuentre en determinadas situaciones. La proporcionalidad es que el cobro del impuesto tenga en cuenta la situación económica de los causantes para que de acuerdo a ella se paguen y no sean altos, sino en cantidades adecuadas.

b) FRANCISCO RAMIREZ FONSECA

Al examinar el artículo 31 constitucional, comenta:

"Desde otro punto de vista, los impuestos, bajo pena de inconstitucionalidad, deben ser proporcionales y equitativos en la forma que dispongan las leyes". (49)

Y aunque no realiza un análisis extenso, se inclina por la separación de la proporcionalidad y la equidad como dos principios al señalar:

"Fáltanos, finalmente, atrapar el significado de equidad y proporcionalidad. En el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, un impuesto se ajusta a la equidad en los términos de la máxima latina ubi idem ratio, idem --jus, es decir, "cuando a sujetos con capacidades contributivas y de iguales actividades funcionales, se les trata en un plano de igualdad", y se pliega a la proporcionalidad cuando

(49) Ramírez Fonseca Francisco, Manual de Derecho Constitucional, PAC, 1981, pág. 164

el impuesto se aplica en función de la capacidad contributiva del sujeto del crédito fiscal". (50)

c) ANDRES SERRA ROJAS

Hablando de la proporcionalidad y la equidad de los impuestos (principios jurídicos y económicos como los llama), que establece el artículo 31 constitucional, acepta que tienen su origen en las ideas liberales de Adam Smith. Luego, al tratar en particular cada uno de los principios, respecto a la proporcionalidad menciona:

"El criterio de proporcionalidad del impuesto ha sido un tema ampliamente discutido y se han emitido distintos pareceres. Proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí. Proporción es la disposición, conformidad, correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo.- Cuando una ley ordena que un impuesto sea proporcional con ello se alude a ciertos principios económicos básicos de la convivencia humana. El estado es una creación social y se ha constituido para su servicio. Como el estado no tiene recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los que integramos una comunidad y en la medida de nuestros propios recursos contribuyamos al sostenimiento de una institución a la que se le han asignado tan elevados fines". (51)

(50) Ramírez Fonseca Francisco, Ob. Cit., pág. 164

(51) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, -- Ed. Porrúa, Méx., 1981, pág. 39

En cuanto a la equidad señala:

"Todos podemos estar en los supuestos previstos por la ley fiscal, si tenemos la oportunidad de realizar los hechos que ella considera. De no cumplirse ese principio la ley es privativa y contraria a su verdadera naturaleza. La equidad es una igualdad de ánimo. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley". (52)

Y la separación de los principios se confirma cuando comenta:

"No es suficiente la proporcionalidad de un impuesto, es necesaria la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social, que en sus términos precisos es de absoluta necesidad. Desde la época de VAJARTA, se aceptó su punto de vista de que: La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta". (53)

d) GABINO FRAGA

Menciona que la proporcionalidad y la equidad son unos caracteres constitucionales del impuesto, según el artículo 31 de la Magna Carta en su fracción IV, que los establece como una necesidad que debe cumplirse. Después afirma -- que forman dos principios diferentes y escribe:

"Para definir estos conceptos nos referimos nuevamente a un voto emitido por VAJARTA, con motivo del amparo in-

(52) Serra Rojas Andrés, Ob. Cit., pág. 40

(53) Idem., pág. 40

terpuesto contra la contribución a las fábricas de hilados y tejidos por la ley de ingresos de 5 de Junio de 1879". (54)

Seleccionando las expresiones más relevantes, tenemos:

"Tan sinceras reflexiones como ésta, demuestran evidentemente, así lo creo yo, que la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores. Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos, sería del todo desproporcionada. -- Si el Erario quisiera vivir solo de las fábricas, razón sobraría para quejarse de un impuesto falto de equidad sin duda; pero cuando el presupuesto enumera y detalla otras muchas contribuciones que los habitantes del país que no son fabricantes tienen que pagar, no hay motivo constitucional para decir en justicia que se ha faltado a ese requisito (el de equidad)". (55)

Para GABINO FRAGA, la exposición del voto de IGNACIO-VALLARTA tiene suficiente claridad, por lo que no ve necesario el abundar sobre los principios de proporcionalidad y de equidad. Afirma:

"Como estimamos perfectamente fundadas las apreciaciones

(54) Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, 1982, pág. 320

(55) Ob. Cit., pág., 321

nes que se contienen en la opinión transcrita, nos abstene--
mos de insistir más en ellas". (56)

Por lo tanto, el principio de proporcionalidad lo re-
laciona con la capacidad contributiva de los contribuyentes,
siendo que toda contribución en su pago debe ser en propor-
ción a la capacidad económica; y el principio de equidad es
la igualdad, por la que todos los que se dedican a activida-
des idénticas, después de tener en cuenta su capacidad con-
tributiva, son tratados de igual manera por encontrarse en -
situaciones jurídicas de la misma naturaleza.

IV.7.- DEFINICION JURISPRUDENCIAL

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se ha
visto durante el estudio de las corrientes que existen sobre
la proporcionalidad y la equidad, abiertamente se coloca en
la segunda corriente analizada teniendo en cuenta sus crite-
rios, es decir, que la proporcionalidad y la equidad consti-
tuyen dos principios cada uno con su propio concepto.

Ahora bien, aún cuando la Suprema Corte ha llegado a
pronunciar criterios jurisprudenciales controvertidos al ana-
lizarlos, como lo comentan muchos autores, es bueno anotar -
que si bien es cierto que hay criterios confusos, también po-
demos encontrar bastantes que son lo suficientemente explica-
tivos al respecto, sobre todo en los últimos años.

(56) Fraga Gabino, Idem., pág. 322

Por eso es de gran utilidad conocer los criterios en donde la Suprema Corte llega a reconocer y determinar exactamente la clara distinción entre la proporcionalidad y la equidad.

Primero, observaremos que la Suprema Corte confirma la legalidad de la obligación para contribuir al sostenimiento del Estado y el derecho del mismo para exigir las contribuciones en base al poder contributivo. Así tenemos:

-*IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN DE SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, Fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por la ley, segundo, sea proporcional y equitativo, y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, tasa y época de pago, esten consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad en las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, si no que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tribu-

teria pueda en todo momento conocer la forma cierta- de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; - esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, por lo que - todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o - discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede pronunciarse mediante el aforismo, adoptado -- por analogía del derecho penal, "nullyn tributum sine lege"- (57)

- "AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRE-- TARIA.- ... Por otra parte los artículos 65, frac-- ción II -(ahora 74, frac. IV)- y 73, fracción VII, - de la Constitución General de la República, estable- cen la facultad general por parte del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año -- fiscal siguiente; también el artículo 31, fracción - IV de la misma Constitución, impone la obligación a- los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios,

(57) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1976. Primera Parte Pleno, págs. 481 y 482

de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva en general"-.

(58)

Como pudo apreciarse en el primer criterio transcrito que trata sobre la legalidad, se mencionan los requisitos -- que deben de cumplir las contribuciones, en este caso los impuestos, y entre ellos están la proporcionalidad y la equidad. Pero la Suprema Corte en esta ocasión no los separa en una forma específica, ya que en dicha jurisprudencia lo más importante que quiere explicar y resaltar es que las contribuciones solo pueden existir cuando son establecidas adecuadamente en una ley, además de que debe dar todos los elementos.

Por otra parte, ya se había hecho alusión de que el Poder Judicial tiene la facultad de emitir su criterio en materia contributiva y definir sobre la proporcionalidad, lo que es trascendente para evitar injusticias. Esta facultad se ve en la siguiente jurisprudencia, misma que da la categoría de garantías constitucionales a la proporcionalidad y la equidad, es decir, pasan a ser derechos esenciales en la materia contributiva que deben ser cumplidos:

-IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.--
Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Cor-

(58) Compilación 1917-75

Primera Parte Pleno, págs. 65 y 66

te en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, - en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. -- Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad 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 establece un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo". (59)

La anterior jurisprudencia nos menciona como requisitos de las contribuciones a la proporcionalidad y la equidad,

(59) Compilación 1917-75

Primera Parte Pleno, págs. 127 y 128

y decimos contribuciones porque los impuestos son una especie de ellas, por lo que al hablar en plural debemos entender que cada requisito pasa a formar una garantía diferente, es decir, un principio jurídico necesario para la legalidad y validez de las contribuciones.

Sin embargo, la misma jurisprudencia nos presenta una posibilidad de confusión, pues, se podría pensar que no separa los conceptos de proporcionalidad y equidad cuando hace alusión a la frase "la lesión de este derecho", habla en singular con lo que parece darse una sola idea.

También esta situación de que se tome a la proporcionalidad y la equidad como un solo concepto o principio, se presenta ante todo porque hay criterios que mencionan Proporcional y Equitativo, en una frase que bien podría tomarse -- que señala una sola idea, pero por lo general después en el cuerpo del criterio es visible la separación de los principios. Un ejemplo de la anterior situación la podemos observar cuando la Suprema Corte afirma:

- "IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere de la satisfacción de tres requisitos -- fundamentales; primero, que sea establecido por la ley; segundo que sea proporcional y equitativo, y -- tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido -- por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando

respecto a los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula-general para determinar cuando un impuesto cumple -- con dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio - de algunas tesis que ha sustentado pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido que - si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad - como un 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 cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de Igualdad, - determinando que es norma de equidad la que se encuentran obligados a determinada situación los que - se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar - a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete con el principio de Igualdad. Expuesto lo anterior, y aún - conviniendo que el impuesto del 1% sobre diversas -- percepciones que se dedican a la enseñanza media y superior, técnica y universitaria, (Publicado en el Diario Oficial del 1 de Febrero de 1963), constituye

una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en relación a la proporcionalidad y equidad"- (60)

Por lo tanto, las posibles contradicciones que existen por parte de la Suprema Corte respecto a la proporcionalidad y la equidad, pensamos que no van más allá de que en muchos criterios siempre se mencionan a los dos principios a parentando una sola idea, ya sea utilizando "proporcional y equitativo" en una frase, o que se hable de que determinadas disposiciones no contradicen "la proporcionalidad y equidad establecidas en el artículo 31 constitucional" (circunstancia que se puede observar en el criterio anterior); y como en ocasiones solo se está reclamando uno de los principios, se llega a considerar que hay una unificación en la concepción de ellos, lo que constituye una interpretación inadecuada.

Así pues, el manejo de las mismas redacciones de un criterio a otro, es decir, la transcripción de las frases --mencionadas de criterio en criterio, es lo que ha causado --problemas para entender en este caso la separación conceptual de los principios de proporcionalidad y de equidad, porque al no mostrarse una buena redacción para comprender mejor las interpretaciones u opiniones de la Suprema Corte, es obvio que se origine la mala interpretación.

(60) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1981.

Primera Parte Pleno, pág. 353

Lo anterior se agrava cuando en algunos criterios se añade el párrafo donde la Suprema Corte manifiesta no haber precisado una fórmula respecto a los requisitos o principios jurídicos de la proporcionalidad y la equidad. Es un comentario que no sirve para nada, o mejor dicho, sirve para criticar a la Suprema Corte y en parte para seguir sosteniendo la idea de que no hay una separación entre la proporcionalidad y la equidad, lo cual no debería de ser.

Ahora bien, aunque en opinión de tratadistas, la Suprema Corte al pronunciarse por una separación de la proporcionalidad y la equidad no establece los conceptos que detallen sus características propias, sí encontramos diversos -- criterios que nos muestran lo que debemos entender por cada principio en materia contributiva, como son los siguientes:

- "IMPUESTO PREDIAL A EJIDATARIOS. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 69, FRACCION I, INCISO A), Y 70 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE SINALOA, REFORMA DO POR DECRETOS 122 y 281, QUE LO ESTABLECEN. - Tomando en consideración que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al señalar que es obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, persigue como finalidad la justicia tributaria, que entraña entre otras cuestiones, - la obligación que tienen quienes se encuentran dentro de la situación establecida por la ley de tributar, precisamente, en la proporción que marque la propia ley, la que debe determinarse en razón a la capacidad contributiva de los obligados, en relación con el objeto del gravamen, debe concluirse que en--

tratándose de impuesto de carácter predial, que por su naturaleza tienen por objeto la propiedad o posesión de inmuebles, el monto de su cobro, independientemente del sistema técnico que se siga para calcularlo, debe determinarse teniendo en cuenta la extensión de los propios inmuebles, su ubicación, su rentabilidad, y otros factores análogos, de suerte que quienes sean propietarios o poseedores de predios -- con iguales características tributen en la misma medida. Lo anterior significa que la Ley de Hacienda del Estado de Sinaloa, que establece un gravamen sobre la propiedad raíz a cargo de los ejidos, en su calidad de propietarios de los predios rústicos, al establecer como base para determinar el impuesto objeto de examen el volumen de la producción y la clase de producto cosechado, que se causa conforme a la tarifa que establece, hacen que el propio impuesto se convierte en inequitativo, con violación a los -- principios de justicia tributaria a que se hace referencia en los párrafos precedentes, puesto que con ello se otorga un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, al ser factible que quienes tienen predios similares, de igual calidad, de iguales medidas y, en una palabra, de características semejantes, paguen cantidades diferentes, por la única circunstancia de que los obligados siembren productos también diferentes ..."- (61)

-
- (61) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1979. Primera Parte Pleno, págs. 454 y 455

- "AGUA, TARIFA DE. FORMA DE PAGO. EL ARTICULO 521 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL ES INCONSTITUCIONAL.- Si se obliga a pagar a un arrendatario, por el solo hecho de vivir en un edificio de departamentos una suma de dinero proporcional al consumo de agua, pero no en función de su consumo individual, sino colectivo, antes de beneficiar a los miembros de ese grupo, se les perjudica - pues la tarifa será mayor, por la pregresión establecida en ella, y por ello debe concluirse que el artículo 521 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal que consagra tal disposición no se ajusta a los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República Mexicana, ya que no establece un principio de justicia tributaria respecto a los consumidores de agua, porque a igual consumo, establece cuotas diferentes, lo que se traduce en un injustificado trato desigual a los iguales"-. (62)

- "EQUIDAD EN MATERIA JURIDICO FISCAL.- El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídica-fiscal, tiene como elemento el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio, la generalidad que también debe revestir-

-
- (62) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año 1980.
Primera Parte Pleno, pág. 521

todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus -- disposiciones, se apliquen a todas las personas que-- se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, -- sin consideración de especie o de persona"--. (63)

-"PROFESION, ACTIVIDAD TECNICA, CULTURAL, ARTISTICA, DEPORTIVA O DE CUALQUIER NATURALEZA, IMPUESTO POR LA PERCEPCION DE INGRESOS DERIVADOS DEL EJERCICIO LIBRE DE UNA. LOS ARTICULOS DE LA LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL QUE LO REGULAN Y ESTABLECEN NO VIOLAN- EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.- La tasa del uno- por ciento del impuesto sobre los ingresos gravables de las personas que ejercen una profesión o activi-- dad técnica, cultural, artística o deportiva libre-- mente, o sea, sin la dependencia y dirección de otra persona, a que se refieren los artículos 937 al 945- de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito- Federal, no es violatoria del principio de proporci- onalidad, en virtud de que, por su reducido monto, a- tiende al principio del mínimo sacrificio, que es e- sencial en la justicia tributaria"--. (64)

-"AUTOMOVILES. EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO - DEL IMPUESTO RELATIVO A SU TENENCIA Y USO NO DEMUES- TRA NECESARIAMENTE QUE SEA DESPROPORCIONADO E INEQUI

(63) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1981.

Primera Parte Pleno, pág. 329

(64) Jurisprudencias y Tesis sobresalientes
Actualización 80-81, pág. 379

TATIVO.- Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto del impuesto sobre tenencia y uso de automoviles, establecido en la fracción I del artículo 15 de la Ley que lo establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de Diciembre de 1982 sea parte de esas características, pues en la determinación de un impuesto son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacerse, la redistribución de la riqueza, etc.; por lo que el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa necesariamente que incurra en violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución". (65)

- "DEDUCCIONES, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ES APLICABLE EN MATERIA DE.- El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente, entre otras cosas, a deducciones permitidas, porque permitir o no una deduc

(65) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año 1984.
Primera Parte Pleno, pág. 343

ción de los ingresos acumulables del causante a fin de determinar el impuesto sobre la renta evidentemente que va a tener repercusión en el monto del impuesto a pagar"- (66)

Con lo anterior se ha mostrado y queda comprobado que la Suprema Corte en sus opiniones identifica plenamente a la proporcionalidad y la equidad como dos principios:

Una contribución cumple con el requisito o principio de proporcionalidad cuando el pago que debe hacerse esta de acuerdo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, - el pago es proporcional a las posibilidades económicas de cada uno.

Y una contribución cumple con el principio de equidad cuando se trata por igual a todos los que se encuentran en la misma situación jurídica contributiva, según las características de los contribuyentes son tratados de igual manera.

Lo que es más, la Suprema Corte nos aporta una definición completa respecto a cada principio, como se puede leer en la siguiente jurisprudencia:

- "RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 FRACCION I Y 25 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO EN LA MATERIA (vigente en el año de 1979, - -

(66) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1984. Primera Parte Pleno, págs. 347 y 348

1980 y 1981), EN CUANTO ADMITEN EN UN CASO Y PROHIBEN EN OTRO SU DEDUCIBILIDAD.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad totalmente, es 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 gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien, los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos, pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otro, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los -

tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilitará -- que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago del tributo no se encontrará, en lo que toca a este punto, en proporción a la capacidad económica, sino que dependerá de una situación extraña a ella". (67)

IV.8.- LA IMPORTANCIA DE LA SEPARACION CONCEPTUAL

En resumen, todo el análisis que se ha venido realizando nos conduce a concluir que es un error el llegar a identificar lo proporcional y lo equitativo a que hace referencia el artículo 31 constitucional en su fracción IV, como de igual manera no es correcto afirmar que los principios jurídicos de proporcionalidad y de equidad que de la misma situación se derivan son un solo concepto, ya que ciertamente en la práctica y en lo jurídico es notable su separación.

(67) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año 1984.

Primera Parte Pleno, págs. 325 a 327

En primer lugar, advertimos su diferencia en la etimología, son dos palabras que se refieren a dos significados completamente diferentes:

a) Mientras que por proporcionalidad entendemos la existencia de una relación entre una porción y el todo al que pertenece, o sea, es una cantidad determinada mayor o menor que esta en relación con el todo;

b) Por equidad, que como primera opción es lo igual o lo conveniente, y que desde un punto de vista jurídico es lo justo, lo debido; llega a considerarse que es un criterio de valoración en que se basa la justicia para evitar desigualdades, y por lo que después la equidad toma la completa característica de igualdad en materia contributiva.

Ahora bien, en este nivel de significados, quizá teóricamente, podemos ver que en determinado momento lo proporcional y lo equitativo pueden relacionarse en cierto modo como para que lleguen a tomar una connotación similar.

Por ejemplo, cuando se hace referencia en un nivel matemático a partes proporcionales y partes equitativas (iguales) se quiere dar a entender que hay determinadas cantidades repartidas o divididas en la misma medida respecto al todo, es decir, hay una división que es proporcional o igual en todas sus partes. Sin embargo, aún en estos casos se entrevé una diferencia, pues si bien pueden tenerse partes proporcionales y/o iguales, también podemos tener partes proporcionales que no necesariamente sean iguales.

En segundo lugar, en el Estado como organización social con un régimen y orden jurídicos encontramos que en la actividad financiera para obtener recursos económicos aplica

principios jurídicos, entre ellos la proporcionalidad y la equidad, siendo que en dicha aplicación se notan sus propias características una vez que se ha considerado su significado:

a) En cuanto a la proporcionalidad.

El Estado al obtener los recursos necesarios fija las contribuciones que son necesarias y convenientes. En dicha acción interviene la economía en el sentido de evaluar o - - cuantificar ya sean los bienes que posee el Estado, los recursos que obtiene o las contribuciones establecidas. Por - lo tanto, surge una relación entre el principio de proporcionalidad y lo económico, atendiendo a la prioridad de que para que el Estado fije las contribuciones es preciso que tenga en cuenta su propia economía y la de los gobernados, para así tener bases específicas y establecer contribuciones adecuadas en sus cuotas.

La adecuación en las cuotas significa que hay proporcionalidad, porque con ello el pago de las contribuciones -- por parte de los ciudadanos va en relación con su economía - particular o capacidad contributiva, ya que están en proporción para no realizar pagos excesivos o elevados.

b) Respecto a la equidad.

Que a diferencia de la proporcionalidad, durante la - hiatoria jurídica se presenta con una mayor frecuencia e i-- dentificación, y que por esta trayectoria la equidad en una - concepción original es el criterio que determina y valoriza al derecho o que busca la adecuación de las normas jurídicas a la ley natural y a la justicia para evitar situaciones jurídicas desiguales.

Tenemos que en materia contributiva se deja en parte-

a un lado la anterior concepción y sobre todo tomando en cuenta su significado, pasa a identificarse con el principio de Igualdad. Por lo que el Estado al fijar las contribuciones debe de tratar con equidad a todos los gobernados, formulando los supuestos de las leyes contributivas de tal manera que proyectarán un trato igual a quienes tengan las mismas condiciones o características socio-económicas.

El anterior aspecto de distinción de los principios de proporcionalidad y de equidad, la aplicación de ellos dentro del sistema contributivo que fija un orden jurídico, es fácilmente apreciable en las opiniones de los autores de la segunda corriente que se ha citado y en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Además, como en su oportunidad se hizo notar, aún entre los autores que están en contra de la distinción y la separación de los principios, de alguna manera aprecian puntos que los distinguen, como es el caso de cuando se afirma:

- Que la proporcionalidad y la equidad son la justicia tributaria manifestada en los principios de generalidad y de uniformidad.

- Cuando en diversas ocasiones se hace mención de lo proporcional y lo equitativo como requisitos, citando criterios de la Suprema Corte.

Sin duda alguna que esto constituya un punto a favor para sostener una diferenciación entre los principios.

Por lo tanto, es importante la separación conceptual de "proporcional y equitativo" enunciado en el artículo 31 constitucional en su fracción IV, porque indican dos princi-

pios, que se aplicarán conforme a dos elementos que siempre serán la base para poder establecer contribuciones a la población y así conseguir medios económicos. Los dos elementos a que nos estamos refiriendo son: La capacidad contributiva de los ciudadanos y los diferentes niveles que la misma capacidad contributiva implica, ya que no todos tienen los mismos recursos económicos (lo que comunmente se llama clases sociales).

Por lo que en definitiva tenemos que son dos elementos los que van a influir en forma determinante en la afirmación y comprobación de que son dos los principios jurídicos la proporcionalidad y la equidad: lo económico y lo social.

Lo económico directamente da las características a la proporcionalidad por el aspecto cuantitativo, porque presenta las bases numéricas o criterios de valoración sobre las cuales van a cobrarse las cuotas por parte del sujeto activo y pagarse en el caso del contribuyente.

Lo social, donde lo económico también juega un papel importante, repercute en la equidad, pues con ella se buscará dar el trato igualitario según los casos y las circunstancias a todos los enmarcados en las diversas situaciones jurídicas contributivas.

Como decíamos, la importancia de una separación radica precisamente, en el hecho de que cada palabra de la expresión "proporcional y equitativo" nos esta indicando tomar en cuenta los dos elementos antes mencionados, con lo que se deriva una estructuración propia para cada principio y a la --

vez nos aportan el principal apoyo para sus definiciones o - conceptos, los cuales podríamos enunciarlos de la siguiente manera:

La Proporcionalidad es el principio constitucional -- por el cual las leyes contributivas deben de establecer las- cuotas de pago de las contribuciones teniendo en cuenta la - capacidad económica o contributiva de los gobernados, afec-- tando en esta forma unicamente una parte razonable (propor-- cional) de los ingresos.

La Equidad es el principio constitucional por el que - las leyes contributivas dan un trato igual a los contribuyen- tes según sus características socio-económicas, es decir, -- que de acuerdo a las normas jurídicas quienes tienen idénti- cas características deben recibir un trato jurídico igual.

IV.9.- LA INTERACCION ENTRE LOS DOS PRINCIPIOS

En otro orden de ideas, la justicia se nos presenta - como una idea o un valor absoluto en la cual se debe de ins- pirar el Derecho. Así, en una comunidad que por las rela-- ciones sociales se crea o establece un orden jurídico (el De- recho), que responde a la necesidad de obtener la seguridad- social y en el que se ponen de manifiesto una serie de valo- res y principios jurídicos que se deben de alcanzar, todos e- llos basados en la tendencia de que sean justos; nos es fá--

cil comprender que todos los valores y principios de un orden jurídico son parte de la Justicia, de alguna manera los abarca y pasan a ser características de ella.

Por lo anterior, se habla de que los principios de --proporcionalidad y de equidad implicados en las normas jurídicas contributivas, o lo proporcional y lo equitativo, son parte de la Justicia, que en este caso se le atribuye el calificativo de "justicia tributaria" (contributiva, conforme a nuestro análisis), ya que como principios jurídicos participan de su naturaleza y se constituyen en características de la misma.

Por lo tanto, a pesar de que hay una verdadera separación conceptual entre los principios de proporcionalidad y de equidad, el hecho de que sean parte de la justicia, nos da la suficiente razón para reconocer que entre ellos existe a su vez una gran relación, la cual por supuesto no los hace identificarse uno con el otro.

Ahora bien, la relación entre la proporcionalidad y la equidad no debe limitarse a ser jurídicamente valores o principios jurídicos que tienden a la aplicación de la justicia, sino que tiene que ir más allá de lo ideal, es decir, en un nivel más material, por lo que podemos observar que --los principios nos muestran una complicada interacción en la economía.

Se había comentado que lo económico es un elemento base para la diferenciación entre la proporcionalidad y la equidad, pues bien, el mismo elemento económico es el que nos da

la interacción entre ellos ya que del cumplimiento de uno depende el cumplimiento del otro, así la capacidad económica - de los contribuyentes nos indica en que supuestos jurídicos - deben ser colocados y también cuanto les corresponde pagar. En otras palabras la idea de Adam Smith, quien decía que al tenerse en cuenta la capacidad contributiva de los súbditos - en el pago de los impuestos, se está observando o cumpliendo también con la máxima que es la equidad.

Por otra parte esta interacción llega a ser complicada porque de ella depende que se desarrolle una buena economía nacional. Puesto que si se llegan a tener contribuciones con sus cuotas adecuadas y abarcando a todos los contribuyentes posibles según sus características, se nos presenta una buena cimentación contributiva que propicia el desarrollo económico tanto a nivel estatal o nacional como de los particulares. No siendo así, solo se provocan conflictos.

C A P I T U L O V

LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD RESPECTO A:

V.1.- LA EXENCION

La exención plantea el surgimiento de diferentes ideas sobre ella. Tenemos quienes opinan que es una excepción a las normas jurídicas generales, para otros representa la eliminación de situaciones jurídicas imponibles, y por último los que dicen que es un verdadero privilegio su inclusión en la ley.

Sin embargo, nos concretaremos a reconocer que la exención es una figura jurídica contributiva que existe, la cual determina en la ley general y abstracta que ciertos hechos o situaciones dejan de ser gravables por razones de equidad (y proporcionalidad, se podría agregar), de conveniencia o de política económica.

EMILIO MARGAIN MANAUTOU la define:

"La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica". (68)

La razón de equidad y proporcionalidad se presenta cuando se declaran exentos de pago de contribuciones a determinadas personas físicas o morales considerando su situación y su capacidad contributiva.

Es decir, como el trato debe ser igual para todos de conformidad con las características de su situación y a la -

(68) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, UASLP, Méx, 1983, pág. 305

vez se va a contribuir en función de la capacidad contributiva, es evidente que quienes tienen ingresos equivalentes a los mínimos de subsistencia y otros que por el inicio de determinadas actividades realizan mayores gastos, no se encuentran en una situación idéntica de quienes tienen mayores ingresos o ya tienen tiempo en la realización de las actividades, y tampoco tendrán la suficiente capacidad contributiva por lo que pueden dejar de pagar las contribuciones de acuerdo a lo establecido por la ley.

La razón de conveniencia se da cuando no se quiere -- perjudicar el beneficio colectivo que se llega a obtener en ciertos casos, así no se consideran dentro de las hipótesis jurídicas por ejemplo a determinado número de artículos o -- servicios de primera necesidad, o como lo es en el caso de -- organismos o instituciones, que por desempeñar actividades -- con un evidente beneficio colectivo se les protege y estimula no pagando las contribuciones (sindicatos, comunidades agrarias, instituciones asistenciales o educativas, etc.).

La razón de política económica, para que haya exención, surge ante la conveniencia de incrementar la inversión económica y para fomentar nuevas actividades industriales -- que ayuden al desarrollo del país.

Ahora bien, el artículo 28 constitucional dispone:

"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos -- los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y -- las exenciones de impuestos en los términos y condiciones -- que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria".

Nos encontramos con una prohibición completa, que no debe admitir ninguna situación contraria, por ello en la Ley Orgánica del artículo 28 constitucional en materia de monopolios, en su artículo 13 dice:

"Se considera que hay exención de impuesto cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma privativa los impuestos ya causados".

Entonces, si por un lado tenemos que en las leyes contributivas siempre existen normas jurídicas que establecen exenciones, y por el otro, que la Constitución Federal las prohíbe porque supuestamente se coloca en una situación ventajosa a determinadas personas físicas o morales, ¿Debemos concluir que son leyes contrarias a los lineamientos de la Constitución Federal?

Al respecto, si bien encontramos la opinión de que se está contradiciendo lo establecido por la Constitución Federal, los autores de alguna manera buscan explicaciones a tal contradicción, y hasta se llegan a proporcionar clasificaciones de exenciones. Así las cosas, no hay contradicción porque:

a) Debemos considerar que la prohibición constitucional se refiere en cuanto a que las exenciones se enfoquen a unas cuantas personas, lo que sí sería un problema, más no las prohíbe cuando son generales.

b) Que en base a las razones antes mencionadas para la existencia de las exenciones, la ley contributiva que las

establece necesariamente es constitucional ya que no va en -
contra de los principios jurídicos constitucionales, entre e-
llos la proporcionalidad y la equidad.

Por lo que la ley contributiva cuando exenta a grupos
sociales que lo necesitan, ya que existen verdaderas razones
para ello, la exención es adecuada y constitucional siendo u-
nicamente necesario que se satisfagan los requisitos que son
establecidos para poder gozar de la exención.

Al respecto la Suprema Corte establece:

- "IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUAN-
DO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA-
DE LAS PERSONAS EXENTAS.- Interpretando en forma sig-
temática el artículo 28 constitucional y el artículo
13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que
la prohibición contenida en el primero de ellos res-
pecto a la exención de impuestos debe entenderse en-
el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a fa-
vorecer intereses de determinada o determinadas per-
sonas, y no cuando la exención de impuestos se cono-
ce considerando situaciones objetivas en que se re--
flejan intereses sociales o económicos en favor de -
categorías determinadas de sujetos"- . (69)

Por lo tanto, la exención es aceptada siempre que se-
tengan en cuenta los principios constitucionales y que no va
ya en contra de ellos para no ser inconstitucional. Al to-

(69) Compilación 1917-75

Primera Parte Pleno, págs. 136 y 137

mar en cuenta la situación objetiva de los contribuyentes o capacidad contributiva (proporcionalidad) y las situaciones sociales para no dejar de dar un trato igual (equidad) se está actuando conforme a la Constitución Federal. Así la Suprema Corte considera los principios jurídicos para llegar a decretar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las exenciones:

-**"EXENCIONES EN LAS LEYES FISCALES.**- No se puede afirmar que por el hecho de establecer exenciones una Ley Fiscal, carezca de abstracción y generalidad en favor de una clase de personas, pues, solo cuando la Ley no contiene esas características, es una Ley privativa". (70)

-**"IMPUESTOS, EXENCION DE.**- Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos". (71)

-**"EXENCION DE IMPUESTOS.**- La exención de impuesto su

(70) Jurisprudencias y Tesis sobresalientes

Actualización 80-81, pág. 331.

(71) Compilación 1917-75

Primera Parte Pleno, págs. 137 y 138

pone la concesión gratuita; pero no puede decirse -- que se exima a alguien del pago de contribuciones, -- cuando, a cambio de ellas, da alguna cosa, en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades. El artículo 28 constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que unos sean favorecidos en perjuicio de otros; más no puede decirse -- que existe tal exención, cuando, a cambio de contribuciones se otorga determinada prestación"-. (72)

A pesar de las explicaciones dadas, subsistirá la polémica sobre si las exenciones son contrarias o no a la Constitución Federal, porque sin duda el artículo 28 constitucional las prohíbe pero las leyes y la Suprema Corte admiten -- que haya situaciones jurídicas como exentar.

Por lo que se puede considerar que se tendría mejor razonamiento en su aceptación, si en lugar de la denominación de "exención" a las situaciones que dejan de ser gravables se les nombra de alguna manera diferente, ya que en realidad se refieren a situaciones especiales donde no se alcanzan los límites para considerar que en ellas hay capacidad contributiva, o que se esta en diferentes circunstancias a la mayoría de los contribuyentes.

Así pues, podemos concluir que básicamente la exen-

(72) Compilación 1917-75

Tomo II, pág. 286

ción no constituye un gran problema, porque se ha convertido en una figura jurídica que es bien vista, ya que es verdad - algo que no perjudica sobre todo económicamente. Además, un punto importante es la influencia que ejercen los principios de proporcionalidad y de equidad, para conocer cuando se pueden decretar situaciones jurídicas no gravables, al evaluar bien la capacidad contributiva y el trato a los contribuyentes en su posición socio-económica.

V.2.- LA DOBLE IMPOSICION CONTRIBUTIVA

Cuando se hace el estudio de los sujetos que intervienen en la relación jurídica contributiva, se menciona que -- son dos, el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. Sin embargo, por la organización política nos encontramos con la existencia de tres sujetos activos -- los que tienen el derecho de exigir las contribuciones de acuerdo con el artículo 31 constitucional en su fracción IV.

Aunque constitucionalmente solo son dos los sujetos - activos que, además del derecho de exigir contribuciones, -- tienen la potestad plena para establecerlas, la Federación y las Entidades Federativas, se nos presenta un gran problema porque no se tiene un sistema definido acerca de cual es la competencia de cada sujeto activo y así conocer que contribuciones son las que pueden imponer y respecto a que materias las impondrán.

Este problema es conocido como la Doble Tributación,-

ya que es frecuente encontrarnos ante dos o más contribuciones afectando la misma fuente y objeto, contribuciones que son decretadas por la Federación y las Entidades Federativas o por la misma Federación. Problema que es inconstitucional porque llega a colocar a contribuyentes en una situación desigual y que paguen más que otros, con lo que se atenta en contra de los principios de proporcionalidad y de equidad.

El problema de la doble imposición contributiva es -- tan complicado por la falta de organización o determinación de competencia impositiva que la misma Suprema Corte llega a aceptarlo, al afirmar:

- "AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRE--
TARLA.- El Congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuesto sobre te--
nencia y uso de automoviles, por lo que la ley rela--
tiva no adolece de vicios de inconstitucionalidad. -
En efecto dentro del sistema constitucional que nos--
rige, no se opta por una delimitación de la competen--
cia federal y la estatal para establecer impuestos, -
sino que se sigue un sistema complejo cuyas premisas
fundamentales son las siguientes: a).- Concurrencia
contributiva de la Federación y de los Estados en la
mayoría de las fuentes de ingresos, (artículos 73, -
fracción VII y 124); b).- Limitación a la facultad
impositiva de los Estados, mediante la reserva expre--
sa y concreta de determinadas materias a la Federa--
ción (artículo 73, fracciones X y XXIX); c).- Res--
tricciones expresas a la potestad tributaria de los-

Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). (Compilación de Jurisprudencia de 1954, tesis jurisprudencial 157). Por otra parte los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución General de la República, establecen la facultad general, por parte del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año fiscal siguiente; también el artículo 31 fracción IV de la misma Constitución impone la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva general. Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política en México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las Entidades Federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior,

a instituciones de crédito, y sociedades de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, -- etc. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automoviles, de acuerdo con el artículo 73, - fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad, ni invasión en las esferas de las Entidades Federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo sobre la tenencia o uso de automoviles"- . (73)

Y por si fuera poco, ante el complicado sistema de -- competencias por la concurrencia contributiva de la Federación y las Entidades Federativas, en ocasiones cuando aparecen dos contribuciones sobre la misma fuente, se da un análisis legal que si bien en la técnica jurídica aparenta ser y se considera normal, deja mucho que desear para que sea lo -- bastante convincente una vez que se estudia en forma profunda. Por ejemplo la Suprema Corte establece:

- "DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.- IM-- PUESTO DEL 1% SOBRE PROFESIONES Y EJERCICIO LUCRATIVOS (LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA - NORTE).- EL impuesto del 1% sobre profesiones y e-- jercicios lucrativos, establecido en la Ley de Ingre-- nos del Estado de Baja California Norte para el ejer

(73) Compilación 1917-75

Primera Parte Pleno, págs. 65 y 66

cicio fiscal de mil novecientos setenta y cinco, no implica una doble tributación, como lo indican los recurrentes cuando sostienen que son profesionistas y en tal carácter están ya sujetos al Impuesto sobre la Renta, porque necesitando la administración pública captar mayor ingreso sobre la base de la capacidad económica del sujeto del impuesto y de su patrimonio, el legislador ha considerado conveniente diversificar y fraduar la imposición de éstos a través de otro gravamen que se complementa con los demás, en lugar de aumentar exorbitantemente un solo tributo, razón por la cual un mismo ingreso puede ser gravado por uno o más impuestos, sin que, por otra parte, exista disposición constitucional que lo prohíba". (74)

Y el Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del Primer Circuito afirma:

- "LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES, NO EXISTE DOBLE TRIBUTACION EN TRATANDOSE DE ESTACIONES DE RADIO Y TELEVISION QUE EXPLOTAN UNA CONCESION FEDERAL.- No existe doble tributación porque la ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio y Televisión, sea una Ley Federal, y, la Ley relativa al impuesto sobre Ingresos Mercantiles, también lo sea, toda vez que la primera grava los in

(74) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año 1978.

Primera Parte Pleno, págs. 320 y 321

gresos brutos, por la primera enajenación derivada de la explotación de servicios directos y auxiliares de radio y televisión, mientras que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, grava los ingresos obtenidos por la quejosa por la prestación de servicios; máxime que el propio artículo 5 de la Ley del Impuesto a las Empresas y Estaciones de Radio y Televisión establece que independientemente del gravamen establecido en dicho ordenamiento se pueden causar otros impuestos, derechos y productos conforme a otras disposiciones. Abundando en conceptos, el artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, no prohíbe que una misma fuente este gravada por dos o más impuestos, sino que la prohibición contenida en el numeral citado se limita a que los tributos no deben ser ruinosos o exorbitantes y que el producto de los mismos no se destine para los gastos públicos. Por tanto, si la exención prevista en el artículo 18 fracción VIII, de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no le es aplicable a la promotora del amparo, pues aquella opera en función de la primera enajenación de mercancías, y la quejosa no enajena o vende mercancía, sino que presta un servicio, de ahí que la circunstancia de que sea causante de un impuesto especial, como lo es el relativo a la Explotación de Estaciones de Radio y Televisión, solo significa que al derogarse el artículo 16 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles releva al causante de tributar con la tasa general del 1.8% y pasa a causar el impuesto federal a la tasa del 4%, sin que de tal situación jurídica impli-

que una doble tributación, pues ésta solo operaría - en el caso de que la exención prevista en el artículo 18, fracción VIII de la Ley tributaria citada fuese aplicable a la quejosa"- (75)

Conforme a los anteriores criterios, se observa que se admite la doble imposición contributiva, gravando varias veces la capacidad contributiva, porque no existe disposición constitucional concreta o expresa que la prohíba y por el hecho de que la Administración Pública quiere captar mayor ingreso. Se agrega la razón de que no se quiere aumentar una sola contribución para no crear una situación inconstitucional; pero ¿Acaso no es lo mismo, crear una situación contraria a la Constitución Federal, gravar además la misma capacidad contributiva ya sea aumentando una sola contribución o aumentando el número de contribuciones?

Por lo tanto, como el problema de la doble imposición contributiva comienza desde el establecimiento de varias contribuciones por la concurrencia del poder contributivo, es prudente y necesario que se ponga mayor cuidado en los análisis socio-económicos realizados que dan origen a esas contribuciones, para evitar en lo posible las complicaciones por existir dos o más contribuciones.

Además, habría que tener cuidado en los análisis legales que explican o interpretan la doble imposición contribu-

(75) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año 1977.
Segunda Parte, Segunda Sala, págs. 163 y 164

tiva, ya que se pueden llegar a presentar absurdos, como es apreciable en el siguiente criterio de la Suprema Corte:

-DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.- Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación, precisamente para realizar la justicia fiscal; para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de Derecho tendientes a evitar la doble tributación; pero es concientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se completan en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el solo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no esten es-

tablecidos por la ley, o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya una doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar - la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer, - extremo que no se da en el caso del impuesto del 1% destinado a la enseñanza"-. (76)

El criterio nos dice que la doble imposición contributiva es mala y buena en cierto sentido, que se evita y no a la vez, que puede ir en contra de una buena política contributiva pero no en contra de la Constitución Federal, en fin tiene de todo menos una solución al problema.

Ahora bien, se han sugerido diversas soluciones al -- problema de la doble imposición contributiva y una que parece adecuada es la que aporta ESTILIO MARGAIN MANAUTOU, para - quien el resolver el caso en materia impositiva tiene dos al- ternativas:

"a) Que constitucionalmente solo la Federación pueda establecer contribuciones y su rendimiento otorgue participa- ciones a los Estados; y

b) Que constitucionalmente solo los Estados puedan-

(76) Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte - de Justicia de la Nación al terminar el año 1977.

Primera Parte Pleno, págs. 290 y 291

establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participaciones a la Federación." (77)

Sin embargo, como agrega el mismo autor, esto iría en contra del sistema federal establecido por la Constitución - Federal, lo destruiría. Por lo que hasta ahora la mejor solución, en parte, se ha encontrado en la Coordinación Fiscal (Contributiva).

V.3.- LA COORDINACION CONTRIBUTIVA

Conforme al inciso anterior, debemos reconocer que -- hay concurrencia en el ejercicio del poder contributivo, partiendo de lo establecido por la Constitución Federal en los artículos 31 en su fracción IV, 73 en su fracción VII y 124, que implican la facultad de exigir contribuciones tanto a la Federación como a las Entidades Federativas, en forma amplia puesto que no delimitan sus respectivas competencias, lo que fundamentalmente origina el problema de la doble imposición-contributiva sobre una misma fuente.

Por lo que con la Ley de Coordinación Fiscal se pretende evitar en lo posible los problemas de la competencia - en materia contributiva y la doble o múltiple imposición. La propia ley en su exposición de motivos explica que busca:

(77) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San-Luis Potosí, Méx., 1983, págs. 254 y 255

- a) Coordinar el sistema contributivo de la Federación con las Entidades Federativas, Municipios y Distrito Federal
- b) Establecer y distribuir las participaciones correspondientes a cada uno.
- c) Fijar las reglas de colaboración administrativa.
- d) Constituir organismos en materia de coordinación - junto con las bases para su organización y funcionamiento.

Así pues, aunque se acuse de un centralismo en el que las Entidades Federativas llegan a perder parte de su soberanía en materia económica o financiera, la Ley de Coordinación Fiscal (Contributiva) es buena porque trata de que no se contravengan las disposiciones constitucionales, es decir, la ley busca con la coordinación del sistema contributivo -- respetar lo más que se pueda con los principios jurídicos -- constitucionales, entre ellos la proporcionalidad y la equidad, ya que pretende evitar la múltiple imposición de contribuciones.

V.4.- LA LEGISLACION MEXICANA

En la exposición de motivos de las leyes que expresan el porqué se forman e informan sobre las características de las mismas, observamos que se tiene en consideración el cumplir con los principios jurídicos consagrados por la Constitución Federal, entre ellos los de proporcionalidad y de equidad, donde además puede distinguirse en cierta forma una separación de autor.

Para no entrar en un estudio meticuloso de las leyes contributivas, el cual nos llevaría demasiado tiempo y a con-
traposiciones naturales respecto a lo que disponen y por que-
lo disponen, con solo hacer un pequeño comentario de las -
principales leyes en la materia, se puede verificar que siem-
pre se pretende cumplir con lo dispuesto por la Constitución
Federal, pero, no obstante se presentan irregularidades.

En la Exposición de Motivos de la Ley que Establece,-
Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales -
para el año de 1985, se reconoce la importancia y la separa-
ción de los principios de proporcionalidad y de equidad, al-
afirmar:

"Los impuestos y derechos de la Federación son una de
sus principales fuentes de ingreso y representan la forma co-
mo los mexicanos contribuimos para financiar el gasto públi-
co federal de la manera proporcional y equitativa que dispo-
nen las leyes".

"La evasión y elusión afectan gravemente los princi-
pios de justicia y equidad que persiguen las disposiciones -
fiscales. Se violan principios de equidad horizontal al ha-
cer que a iguales ingresos no se paguen iguales impuestos y-
se ataca a la equidad vertical, debido a que los más ricos -
tienen más posibilidades para evadir o eludir impuestos lo -
que va en contra de los efectos redistributivos del sistema-
fiscal".

Claramente se aprecia la relación con los principios-
consagrados en el artículo 31 constitucional, fracción IV, -
aunque se habla de dos tipos de equidad.

La proporcionalidad, que en la exposición de motivos-

toma el nombre de equidad vertical, se refiere a las cantidades apropiadas o proporcionales que deben tenerse en cuenta para el pago de las contribuciones, que estarán en relación a la capacidad contributiva de los contribuyentes. La equidad horizontal, que es en sí la igualdad, consiste en pretender un trato igual a todos los contribuyentes que por sus características son enmarcados en las situaciones jurídicas.

Ahora bien, la Ley en referencia contiene agrupadas - disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley al Valor Agregado, la Ley Aduanera y la Ley Federal de Derechos, entre otras, por lo que debemos entender que en cada una de las leyes se tiene la misma intención de seguir los lineamientos y no contra decir la proporcionalidad y la equidad.

Sin embargo, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta presenta la siguiente irregularidad: La no proporcionalidad y no equidad en su artículo 62 en relación con el artículo 115-A y el 116.

El primero señala el coeficiente que aplica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, coeficiente que resulta ser general, porque se aplica tanto a contribuyentes mayores como a contribuyentes menores.

El artículo 115-A reconoce que los contribuyentes menores son aquellos que perciben ingresos que no exceden de - 37'250,000.00 anuales, es decir, califica una situación jurídica necesariamente diferente para determinadas personas físicas. Pero, el artículo 116 los coloca en la misma situación de los que obtienen ingreso mayor al antes citado, por-

que llegado el caso se les aplicará el mismo coeficiente señalado en el artículo 62.

Por lo tanto, se presenta una situación jurídica inequitativa al recibir un trato desigual y no tener en cuenta su calidad de contribuyente menor, y a la vez es una situación desproporcional porque se les aplica un coeficiente más alto en relación con su verdadera capacidad contributiva.

Al respecto EMILIO MARGAIN MANAUTOU expone que en esta ocasión el impuesto a cargo del contribuyente menor no es proporcional porque:

"La Ley del Impuesto sobre la Renta grava a los comerciantes e industriales personas físicas reputados como contribuyentes menores, aquellos cuyo ingreso bruto anual no excede de \$3'000,000.00, al que se le aplica el coeficiente de utilidad que la misma ley señala para las sociedades mercantiles o para comerciantes o industriales del mismo ramo o giro reputados contribuyentes mayores. En otras palabras, el contribuyente menor, visto su ingreso bruto anual y giro de su negocio, se le aplica un coeficiente de utilidad presuntiva y al resultado se le aplica la tarifa del impuesto.- Conforme al sistema antes descrito, dos contribuyentes menores del mismo ramo o giro, con idéntico ingreso, tributarán por igual sin tomarse en cuenta la verdadera situación económica de cada uno de ellos". (78)

(78) Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Méx., 1983, págs. 84 y 85

Es notable el hecho que para MARGAIN MANAUTOU la situación antes comentada es contraria a lo establecido por la Constitución Federal, y aunque su crítico la realiza respecto a la Ley vigente en el año de 1983, podemos notar que la contradicción prevalece, ya que solo se ha ido modificando la cantidad tope para conocer cuando estamos en presencia de contribuyentes menores.

Por otra parte, como las Leyes Contributivas sufren ciertas modificaciones año con año, existe la posibilidad de que haya el surgimiento de disposiciones que vayan en contra de la proporcionalidad y la equidad.

Como sucedió con la aplicación del artículo Vigésimo-Cuarto de los transitorios de la Ley que Establece, Reforma-Adicional y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1982. El mencionado artículo establecía:

"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 es 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, determinarán el impuesto a pagar en la declaración correspondiente a dicho año, sumando al monto del impuesto que resulte conforme al Título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la tasa del 10%."

Así pues, a los contribuyentes que se colocaron en el

anterior supuesto se les exigió una sobretasa en el pago del impuesto, después de haberlo calculado en base a la tarifa del artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que ya había sido considerada adecuada.

Por lo tanto, al exigir el cobro de un 10% más, el artículo transitorio es desproporcional y contrario al artículo 31 constitucional, porque habiendo establecido la ley una cuota considerando la capacidad contributiva, se vuelve a -- gravar a la misma con un porcentaje adicional.

La anterior situación provocó la promoción de Amparos que incluso aún no son resueltos por la Suprema Corte.

Por último, vemos que de conformidad con la exposición de motivos el gobierno no pretende aumentar nada más -- porque sí las tasas impositivas, lo que es ir en contra de -- los principios de proporcionalidad y de equidad, justicia -- contributiva, pero como requiere de mayor captación de recursos para la reactivación económica a final de cuentas llega a establecer situaciones jurídicas contrarias a la Constitución Federal, presentando justificaciones que dejan mucho -- que desear.

A C L A R A C I O N

Antes de entrar en el aspecto de las conclusiones, es conveniente hacer la siguiente aclaración:

Sabemos que el campo financiero, dentro del Derecho, tiene diversos problemas y dificultades al no contar con una verdadera y adecuada identificación en su terminología y algunos de sus principios, como es el caso de la proporcionalidad y la equidad.

Pues bien, esta situación dió lugar a que al plantearse la elaboración de la Tesis se reconociera la conveniencia de nombrarla "El Principio de Proporcionalidad y Equidad en Materia Tributaria", porque:

Como es muy importante poner mayor atención, no hay nada mejor que tener presente un título que nos fije una idea y que al ir leyendo, nos permite notar claramente lo contradictorio que llegan a ser algunos pensamientos existentes, tanto en lo que se refiere a la equivocada interpretación sobre la Proporcionalidad y la Equidad, como en relación a la también equivocada utilización de diversos términos y el significado de los mismos. Ante lo cual surge la pretensión de que se realice y establezca una adecuación.

Es decir, al adentrarse en el tema encontramos ideas que son consideradas más convenientes, viendo sobre todo las razones lógicas, con lo cual se aclara y podría hacerse a un lado la confusión existente en la actualidad.

CONCLUSIONES

Ahora bien, una vez realizada la anterior aclaración tenemos las siguientes conclusiones:

PRIMERA

El Estado como poder público reconocido por el pueblo tiene la obligación de realizar las actividades necesarias para conseguir el bien común.

Entre sus actividades están las llamadas actividades financieras, que son esencialmente reguladas a través del Poder Legislativo, como es el caso de la obtención de recursos económicos para la sobrevivencia de la comunidad. Dicha actividad llega a considerarse y constituir la actividad contributiva, por medio de la cual el Estado puede exigir a la población determinados recursos.

SEGUNDA

Actualmente podemos encontrarnos con diversas denominaciones con respecto a las actividades financieras del Estado, porque no tienen adecuada identificación.

Es por ello que se llegan a utilizar indistintamente Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario, según cada pensamiento, e incluso se presentan como sinónimos (sobre todo los dos últimos), lo que no es correcto.

Hay que considerar que siguiendo el significado etimológico de cada denominación antes citada, no habría dudas respecto a sus características y las actividades que implican en el desarrollo de su contenido o materia, logrando con ello una plena identificación para posteriormente obtener las definiciones más convenientes y adecuadas, evitando en lo posible las confusiones.

TERCERA

Sería conveniente, no crear en sí una nueva rama en el Derecho acerca de las contribuciones, pero sí hay que distinguir con toda propiedad lo que debe significar el actual Derecho Fiscal o Tributario con elementos lógicos y apego a la Constitución Federal.

Ya que así, podemos notar que se debería de llamar a la rama que estudia a las contribuciones Derecho Contributivo, ante todo por la terminología utilizada en la Constitución Federal, porque no estamos en presencia de una acción de vigilancia y revisión que implica lo Fiscal, y porque se pretende alejar del sentido propio de opresión que tiene el término Tributario.

CUARTA

Dentro del marco jurídico el término de Contribución debe tomar su lugar. Precisamente por el uso constitucional que tiene y por su característica principal, que las aportaciones realizadas se hacen voluntariamente en beneficio de la comunidad y no por una imposición caprichosa de los gobernantes; por tales razones debe substituir al término Tributario.

Consecuentemente, se hablará de materia contributiva en donde se estudiará al Derecho Contributivo, sus elementos y características (actividad, obligación, relación jurídica contributivas, etc.).

QUINTA

La obligación contributiva y la actividad contributiva tienen su fundamento legal en los artículos 31, fracción IV, y 73, Fracción VIII, de la Constitución Federal.

SEXTA

La doctrina jurídica considera entre los principios o bases valederos y aplicables para el establecimiento de las contribuciones, los formulados por el economista Adam Smith, que pretenden ante todo la no opresión del contribuyente, y en opinión generalizada nuestras leyes contributivas se basan en ellos.

Por otra parte, a pesar de que en México no existe una basta doctrina en materia contributiva, nuestra Constitución Federal contiene extraordinarios principios jurídicos - que al respetarse permitirán una mejor relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, que se manifestará en un trato más justo. Como es en el caso de la Proporcionalidad y - la Equidad.

SEPTIMA

Siendo la principal intención el demostrar que la Proporcionalidad y la Equidad son dos principios jurídicos en - materia contributiva, en primer lugar etimológicamente tenemos un significado específico para cada palabra que las identifica plenamente. Lo anterior se reitera por los conceptos comunes que se les atribuyen.

En cuanto a la Proporcionalidad se considera con una dimensión matemática, por lo que representa una parte.

La Equidad, por un lado, busca dar a las leyes una -- proyección menos rigurosa atendiendo a las circunstancias de los hechos; y por otro, es el trato igualitario que debe --- darse a todo gobernado, es decir, los gobernados son iguales según sus características y de acuerdo a las hipótesis de la ley. (éste es el dato más importante para después detallar - a cada principio).

OCTAVA

Aunque se puede afirmar que conforme a los antecedentes estudiados, poco se averigua sobre la naturaleza jurídica de los principios de Proporcionalidad y de Equidad en materia contributiva, porque ésta ha ido estructurándose recientemente, observamos que toman verdadera naturaleza jurídica y el apoyo legal en la Constitución Federal.

Hecho por el cual pasan a ser principios jurídicos -- constitucionales, de conformidad con lo establecido en el artículo 31 en su fracción IV.

NOVENA

El análisis de las opiniones doctrinarias de los autores mexicanos, no obstante que hay una división de pensamiento respecto a la Proporcionalidad y la Equidad como principio o principios, nos presenta suficientes elementos de definición que son definitivos para afirmar que nos encontramos ante la existencia de dos principios diferentes.

Porque definitivamente, e independiente de su etimología, cada uno se refiere a una situación jurídica diversa.

La Proporcionalidad va a dar los parámetros sobre los cuales se clasificará y calculará el pago de las contribuciones. La Equidad busca que los contribuyentes sean tratados con igualdad según el supuesto en que se coloquen.

Es por ello que el criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorga una definición de los principios.

DECIMA

Habiendo quedado demostrado completamente que la Proporcionalidad y la Equidad son etimológicamente dos concep--

tos y doctrinalmente dos principios jurídicos, debemos agregar que la importancia de su separación conceptual en materia contributiva radica, principalmente, en los elementos -- que se consideran para su formación e identificación.

En la Proporcionalidad interviene lo numérico, lo económico, para calcular los pagos. En la Equidad interviene lo social, para buscar el trato igual, sin dejar de tomar en cuenta lo económico.

Con lo que se puede confirmar que:

El principio de Proporcionalidad es el adecuado cobro que debe existir de las contribuciones, cobro establecido en relación con la capacidad contributiva, para no perjudicar la economía de los contribuyentes.

El principio de Equidad es la igualdad de trato para todos los contribuyentes, es decir, la ley debe aplicarse en igual forma a todos según sus características.

DECIMA PRIMERA

Ahora bien, aún cuando existe una separación conceptual entre la Proporcionalidad y la Equidad también encontramos una íntima relación porque ambos principios tienden a la Justicia.

Son principios que como características de la Justicia se relacionan de tal forma que dependen uno del otro, -- sin que por esto se lleguen a equiparar.

DECIMA SEGUNDA

La exención existe y ha sido aceptada como una figura jurídica contributiva por convenientes razones socio-económicas, razones que al ser realmente provechosas para la comunidad, no alteran o van en contra de los principios de Propor-

cionalidad y de Equidad.

Sin embargo, con dicho nombre, la exención es contraria al espíritu del artículo 28 constitucional, por lo tanto para evitar el problema de que se pueda considerar como una situación inconstitucional, sería mejor llamar a las situaciones no gravables en la ley por determinadas razones con alguna otra denominación.

DECIMA TERCERA

Debe buscarse una adecuación en cuanto al sistema impositivo Federal y Estatal, para no caer en el problema de una doble imposición contributiva.

La Coordinación Fiscal puede ser una medida buena para no contravenir a la Constitución Federal en este aspecto.

Una adecuada coordinación Federación-Entidades Federativas propicia el respeto de los principios de Proporcionalidad y de Equidad, aún cuando podemos caer, con dicha coordinación, en situaciones de centralismo y exagerado control hacia las Entidades Federativas.

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

✓ Acosta Romero Miguel, Derecho Administrativo, Quinta Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1983.

✓ Arriola Vizcaíno Adolfo, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial Thomas, 1982.

✓ Briseño Sierra Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Primera Edición, Antigua Librería Robredo, 1964.

✓ Burgon Ignacio, Garantías Individuales, Décima Séptima Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1983.

✓ Cabanellas Guillermo, Diccionario de Derecho Usual, -- Cuarta Edición, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1962.

✓ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Septuagésima Cuarta Edición, Ed. Porrúa, S. A., México, 1983

✓ Compilación 1917-75, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Mayo Ediciones, S. de R. U., México.

✓ Corta Grau José, Curso de Derecho Natural, Quinta Edición, Editorial Nacional, Madrid, 1974.

✓ Domínguez Vargas Sergio, Teoría Económica, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1972.

✓ Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica, - Argentina, 1967.

/ Enciclopedia Salvat para todos, Salvat Editores de México, S. A., 1967.

/ Escriche Jonquín, Diccionario de Legislación y Jurisprudencia, Primera Edición, Manuel Porrúa, S. A., 1979.

/ Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas-Mexicanas, Vigésima Quinta Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1984.

/ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Vigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1982.

/ Garza Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Décima Segunda Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1983.

/ Gran Enciclopedia del Mundo, Durvan, S. A., Ediciones-Bilbao, 1978.

/ Groves Harold M., Finanzas Públicas, Sexta Reimpresión Editorial Trillas, 1982.

/ Informes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1976 a 1984, Mayo Ediciones, S. de R. L., México.

/ Johnson Okhuysen Eduardo Andrés, Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal (en el Sistema Tributario Federal Mexicano), Editorial Libros de México, S. A., 1984.

/ Leyes Fiscales Correlacionadas, Editorial Themis 1985.

- / Ley del Impuesto sobre la Renta, 1983, 1984, 1985.
- / Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del -
 Derecho Tributario Mexicano, Séptima Edición, Universidad Au-
 tónoma de San Luis Potosí, 1983.
- / Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta E-
 dición, Ecasa, 1982.
- / Navarro B. Bernabé, Manual de Traducción Griega, Prime-
 ra Edición, Textos de la Facultad de Filosofía y Letras, - -
 UNAM, 1964.
- / Plugiese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, -
 Segunda Edición, Editorial Porrúa, 1976.
- / Porras y López Armando, Derecho Procesal Fiscal, Cuar-
 ta Edición, Manuel Porrúa, S. A., 1980.
- / Radbruch Gustav, Introducción a la Filosofía del Dere-
 cho, Tercera reimpresión, Fondo de Cultura Económico, 1978.
- / Ramírez Fonseca Francisco, Manual de Derecho Constitu-
 cional, Segunda Edición, Publicaciones Administrativas y Con-
 tables, S. A., 1981.
- / Recasens Siches Luis, Filosofía del Derecho, Octava E-
 dición, Editorial Porrúa, S. A., 1983.
- / Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, HARIA, 1983.

✧ Rommen Enrique, Derecho Natural, Historia-Doctrina, Editorial Jus, 1950.

✧ Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal, Sexta Edición, - Cárdenas Editor y Distribuidor, 1983.

✧ Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Segundo Tomo, Décima Edición, Editorial Porrúa, S. A., 1983.