

301809

39A



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

PLANTEL SAN RAFAEL

**ESCUELA DE DERECHO CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL
IMPUESTO SOBRE NOMINAS CONTEMPLADO
EN LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO
DEL DISTRITO FEDERAL.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A

JORGE EUGENIO MARTINEZ VARGAS

Primera Revisión

Lic. Nestor Gabriel Padilla
Solorzano

Segunda Revisión

Lic. Radamés A. Ugarte
Albarrán

MEXICO, D. F.

1969

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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:

| | |
|-------------------|-----|
| Indice..... | I |
| Introducción..... | III |

CAPITULO I

| | |
|---|----|
| Equidad y Proporcionalidad..... | 1 |
| 1.- Ubicación de los conceptos en la Historia..... | 1 |
| Breve desarrollo Histórico..... | 1 |
| 1.1.- Su concepción en el Derecho Romano..... | 2 |
| 1.2.- Su aplicación en el Derecho Romano en Materia Tributaria..... | 7 |
| 1.3.- Respuesta al Despotismo Tributario..... | 10 |
| 1.4.- En México..... | 21 |
| 2.- Su concepción en la Doctrina Mexicana. | |
| Introducción..... | 32 |
| 2.1.- Desarrollo..... | 33 |
| 3.- Intervención del Poder Judicial..... | 52 |
| 3.1.- Desarrollo de la Intervención del Poder Judicial..... | 53 |
| 3.1.1) Tesis de Vallarta..... | 56 |
| 3.1.2) Tesis de Carreño..... | 60 |
| 3.1.3) Tesis de Bartlett..... | 61 |
| 3.1.4) Tesis Jurisprudenciales..... | 62 |
| 3.2.- La Tesis mas reciente..... | 76 |

CAPITULO II

| | |
|--|-----|
| Impuesto Sobre Nomina en la Ley de Hacienda del Departamento- del Distrito Federal..... | 82 |
| Introducción..... | 82 |
| 1.- Antecedentes..... | 84 |
| 2.- El Impuesto Sobre Nóminas..... | 87 |
| 2.1.- Texto..... | 87 |
| 2.2.- Definición..... | 88 |
| 2.3.- Elementos..... | 94 |
| 2.4.- Clasificación..... | 99 |
| 3.- Observaciones..... | 105 |
| 3.1.- Principios de las Contribuciones..... | 106 |

CAPITULO III

| | |
|-------------------------------------|-----|
| Consideraciones Personales..... | 117 |
| Definición de Equidad..... | 122 |
| Definición de Proporcionalidad..... | 122 |
| Teoría del Beneficio..... | 124 |
| Bibliografía..... | 131 |

INTRODUCCION:

Equidad y Proporcionalidad; dos términos que se asemejan y cuya naturaleza en materia fiscal, es dual, ya que no obstante ser diferentes, la falta de una de ellas, nos dará la pauta para conocer la constitucionalidad de un tributo.

Nuestra idea, al realizar este trabajo, acerca de la constitucionalidad del impuesto Sobre Nóminas, que contiene la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en sus artículos 45-g, 45-h y 45-i, enfocada al cumplimiento de los requisitos de Equidad y Proporcionalidad, o lo que algunos tratadistas definen como justicia tributaria, es aportar al legislador común, la forma en que puede haber legislación impositiva que no infrinja los requisitos aludidos, pues de ello dependerá que se afecte a la Hacienda Pública y, que se fomente la evasión fiscal; proponiendo definiciones de ambos requisitos, y exponiendo una teoría de la razón del beneficio de contribuir, se pretende motivar al legislador para que fomente la credibilidad en el fisco y por tanto incremente sus recaudaciones.

CAPITULO I.

CAPITULO I

EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

1.- UBICACION DE LOS CONCEPTOS EN LA HISTORIA.

1.1 Breve desarrollo histórico.

1.1.1 Su concepción en el Derecho Romano.

1.1.2 Su aplicación en el Derecho Romano en materia tributaria.

1.1.3 Respuesta al Despotismo Tributario.

1.1.4 En México.

2.- SU CONCEPCION EN LA DOCTRINA MEXICANA.

Introducción.

2.1 Desarrollo.

3.- INTERVENCION DEL PODER JUDICIAL.

3.1 Desarrollo de la intervención del Poder Judicial.

3.1.1 Tesis de Vallarta.

3.1.2 Tesis de Carreño.

3.1.3 Tesis de Bartlett.

3.1.4 Tesis Jurisprudenciales.

3.2 La Tesis mas reciente.

EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

La equidad y la proporcionalidad son dos conceptos distintos, que convergen para darle características esenciales a la forma en la que deben elaborarse las Leyes Tributarias.

Nuestra legislación impositiva se ve condicionada a contener estos -- principios ya que nunca se podrán excluir u omitir, obedeciendo ello a que la propia Constitución lo establece así en la Fracción IV de su artículo 31, el cual dispone:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV.- Contribuir a 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"

La incorporación de estos preceptos constitucionales en las Leyes Fiscales tiende a evitar situaciones ruinosas o que lesionen los intereses de los contribuyentes, lo que repercutirá en la percepción de ingresos del Estado, de ello dependerá que se incremente o no la defraudación al Fisco o algo todavía más dañino no sólo a sus intereses sino a su imagen, como es el caso de la corrupción de sus agentes exactores.

El Magistrado Alfonso Cortina, va más allá al exponer:

"En la explotación del débil por el fuerte, reflejada muchas veces en los sistemas impositivos, se encuentra el fermento de las perturbaciones sociales, desde las más antiguas hasta las contemporáneas. La -- justicia y la arbitrariedad de los impuestos han sido históricamente -- la causa de profundos cambios en las raíces de las estructuras económicas y políticas, o al menos han coincidido con un oleaje revolucionario provocado por el uso abusivo del poder hegemónico de dictaduras estatales, industriales y comerciales" (1)

En este Capítulo no se trata de analizar el desarrollo de estos principios, sino más bien cómo es que se han aplicado en el devenir histórico.-- Dada la innovación del Impuesto Sobre Nóminas, es indispensable tener una concepción completa de lo que es la Equidad y la Proporcionalidad, a efecto de poder plantear e inducir por convencimiento a una nueva forma para calcular el Impuesto sobre Nóminas.

Es así entonces, como se pasa al desarrollo de este Capítulo.

1.1.- Su concepción en el Derecho Romano.

Sin lugar a dudas todas las legislaciones actuales tienen un antecedente muy esencial, como es el caso de las Instituciones que nacieron en la antigua Roma, la cual nos legó una gran riqueza jurídica, ello se perci-

(1) Cortina Alfonso, La Obligación Tributaria y su Causa, Ed. Porrúa Mexico 1976, Pág. 47.

be en nuestra realidad social y se confirma con lo asentado por R.H. Barrow, en su obra, al referirse al Digesto (jurisprudencia romana)

"El Digesto empieza con las siguientes palabras de Ulpiano, cualquiera que intente estudiar el derecho (IUS), tendrá que saber primero - de donde se deriva la palabra IUS. Se llamó ius, de justicia, pues de acuerdo con la acertada definición de Celso, el derecho es el arte - de lo bueno y lo justo" (2)

Así entonces, en el Derecho Romano se empieza a integrar un concepto en cuanto a los principios que constitucionalmente regulan las contribuciones, así es como en Roma nace la Equidad, pero lo más importante - para este estudio lo es su localización en cuanto a aplicación se refiere.

Para efectos de este Capítulo primeramente se definirá el concepto - Equidad y posteriormente se ubicará en la historia para conocer su aplicación.

a) El Maestro Sabino Ventura manifiesta en su libro que:

"A equitas. Este sustantivo deriva del adjetivo latino aequus, a, um, - que significa llano, liso, igual, etc. En las épocas clásicas y antigua, la Equidad entraña la idea de que el fin del derecho era el do otor-

(2) Barrow R.H. Los Romanos, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1975
Pag. 210.

gar igual protección a intereses iguales o semejantes, y que el derecho debía ser el mismo para todos los miembros de la sociedad. De donde resulta que, la palabra que traduce nuestra actual idea de lo justo y de la justicia objetiva es la aequitas (y no la iustitia): Entonces, podría decirse en cierto modo que la Equidad era el derecho -- mismo, o mejor, una norma que todavía no se había convertido en Derecho positivo, pero que la conciencia social exigía que cristalizara en Derecho vigente, por ello se estimaba que el derecho debía ser -- en cada momento de su vida una expresión de la Equidad a la que -- debía conformarse en esencia.

Frente al concepto clásico, la aequitas como elemento integrado del Derecho a las fuentes la equidad ofrece un significado completamente distinto; para Justiniano, la aequitas es, sobre todo, un criterio de templanza y benignidad en la aplicación del Derecho positivo vigente. Aparece así la aequitas, como concepto opuesto al ius al derecho se co, frío, rígido, que no toma en cuenta todas las circunstancias del caso concreto y que por eso se llama derecho estricto" (3)

De lo anterior se desprende que la equidad en sí tiene dos características que son:

1.- La Equidad era adoptada por costumbre y proveía al Derecho positivo de mayor benevolencia en cuanto a su rigidez, pues hacía flexible su

(3) Ventura Silva Sabino, Derecho Romano, Ed. Porrúa, México 1978, págs. -- XXXVIII y XXIX.

aplicación y;

2.- Con la nueva concepción acerca de la Equidad que realiza Justiniano, faculta al juzgador a realizar un ajuste para el caso concreto que se le presente.

b) Por su parte, los licenciados Beatriz Bernal y José de Jesús Ledezma, expresan que:

"La Equidad, en latín *aequitas* o *aequus*, alude a la necesaria adecuación que el derecho tiene de lograr al aplicarse al caso concreto, -- porque de lo contrario el derecho conduce a la máxima injusticia. Es que el hombre propende a prever la solución de sus futuros conflictos, pero por más que se esfuerce, la realidad es más rica y variada de lo que nuestra mente puede imaginar, de aquí la necesidad de -- que intervenga la equidad como criterio corrector, para adoptar al Derecho a los problemas de la vida. (Aristóteles enseñaba que la --- Equidad era como la regla de Lesbos, que siendo elástica sirve para medir las superficies curvas, de igual modo la *aequitas* debe temperar la Ley a cada caso). Todo el derecho romano se caracteriza por un continuo esfuerzo tendiente a oponer la *aequitas* del derecho pretorio a la *iniquitas* del derecho civil" (4)

(4) Bernal Beatriz y Ledezma José de Jesús, Historia del Derecho Romano y de los Derechos Neoromanistas, Tomo I, Ed. UNAM, México 1981, págs.- 37 y 38.

Por su parte, el Dr. Guillermo Floris Margadant S. en su obra establece que:

"La equidad, incompatible como una aplicación mecánica del derecho positivo, se encuentra frecuentemente en oposición con la seguridad jurídica. Si ésta tiene por lema el FIAT IUSTITIA Y PEREAT MONDUS, la Equidad podría poner en su escudo el summum ius, summa iniuria. Así el interés colectivo y la seguridad jurídica ejercen un condominio sobre el derecho, no en armonía pacífica, sino en una viva relación de tensiones recíprocas" (5)

De las obras citadas se puede apreciar que no existe una variación - en cuanto al significado de la equidad, sin embargo esta última concepción es más profunda puesto que la establece como una pugna constante, - contra el interés colectivo y la seguridad jurídica, la cual siempre ha existido y existirá, ya que es una necesidad que se esté adecuando siempre al rígido derecho en favor del caso concreto que se esté dirimiendo analizando desde luego, las circunstancias específicas que originaron el caso concreto.

Es así como se concibe la Equidad en el Derecho Romano, la cual - no reviste mayor complejidad que amerite se desentrañe aún más cuál es el significado de un concepto que siempre ha venido regulando la individua

(5) Floris Margadant S. Guillermo, Derecho Romano, Ed. Porrúa, México-1977, págs. 99 y 100.

lización de la justicia, para que así, las reglas generales puedan ser aplicadas al caso que se plantee, sin incurrir en parcialismo, sino simplemente en concretar la justicia.

1.2.- Aplicación en el Derecho Romano en materia tributaria.

Ahora pasamos a detectar donde se ha aplicado la Equidad, y la proporcionalidad pero en materia impositiva y a través de la Historia.

Los antecedentes históricos demuestran que la Equidad y la proporcionalidad en materia impositiva, son desconocidos ya que ni en el Derecho Romano de tan avanzado desarrollo jurídico pudo llevarlos a la práctica en este campo vital.

Lo anterior es comprensible, si consideramos la notoria inaplicación de principios esenciales en toda legislación y la inestabilidad e incertidumbre con la que eran esperados los nuevos Gobernantes desde el Imperio Romano, ya que como anota en su obra el Lic. Servando J. Garza.

"Escribió Savigny que: El Imperio Romano no sucumbe al golpe de -- los bárbaros, sino que fué consumido por la rapacidad del fisco imperial" (6)

En esta idea se nota la carencia de la equidad y de la proporcionalidad

(6) Garza Servando J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario, Ed. Cultura, México 1949, pág. 11.

dad, pues como se ha establecido anteriormente, el único que se preocupa por aplicarla es el juzgador en el caso concreto, pero excluyendo la materia impositiva, esto es, en lo referente a los tributos. Puede ser comprensible y justificado si consideramos que la principal fuente de ingresos del Erario Romano eran como lo expresa el mismo autor Servando J. Garza (7) los tributos provenientes de las provincias conquistadas y sometidas por la guerra, en la cual los romanos eran bastantes diestros, el autor R.H. Barrow, asienta en su obra:

"Las exigencias de la guerra revelaron al Senado como la única --- fuerza capaz de dirigir" (8)

A lo anterior, se le auna la situación ya no equitativa, ni proporcional, sino arbitraria e injusta, como es el caso de la función de las "Societas Vectigalis", citada por el Lic. Servando J. Garza en su obra (9) sociedades que eran constituidas por individuos que adquirían en subasta el impuesto, o más bien el cobro de éste, ya que el Estado lo delegaba en ellos a cambio del pago instantáneo del importe total del mismo, con lo cual se producían dos efectos distintos y totalmente opuestos, ya que el primero de ellos es que el Estado percibía la totalidad de "lo que correspondía" en forma rápida y eficaz, en tanto que el otro efecto era el de la terrible injusticia que se generaba con ellos, pues el Estado al hacer la-

(7) Opus. cit. pág. 11.

(8) Opus. cit. pág. 52.

(9) Opus. cit. pág. 12.

citada delegación del "cobro" al tributo, también delegaba lo que ahora - conocemos como la facultad económica-coactiva del fisco en contra del - contribuyente.

Esto lo hacían los "publicanus", que eran quienes "gozaban" de la de legación de facultades que les hacía el fisco, produciendo temor ya que - frecuentemente incurrieran en los excesos y abusos dado que la ganancia de ellos radicaba en la diferencia que pagaban al Erario por los impuestos y - lo que pudieran obtener al cobrarlos. A ello obedece el que en Roma, a - pesar de tener principios tan elevados como la Equidad y la Iustitia, su - aplicación es reducida y respecto al ámbito tributario, era nula.

Servando J. Garza, nos ayuda a precisar aún más este panorama deso lador hacia los contribuyentes al escribir en su obra que:

"Salviano colabora a precisar este panorama histórico, al afirmar que los súbditos de Roma consideraban a los bárbaros, enemigos más le-- ves o menores que los exactores, y en lugar de huír a Roma lo ha-- cían a los bárbaros" (10)

Siendo notorio que no se encuentre aplicación tanto de la Equidad ni de la Proporcionalidad aplicada a los tributos que percibía Roma, origina - que se establezca un Despotismo Tributario el cual es un signo inequívoco-

(10) Opus cit. pág. 12.

de la rapacidad de los exactores, dando como resultado que se desconfe -
más hasta lograr un completo repudio hacia el Fisco y sus exactores

1.3.- Respuesta al Despotismo Tributario.

A la caída de Roma, se inicia una época gris y oscura, como lo es la Edad Media, en la que no se encuentran sino características similares a la situación prevaleciente en la Antigua Roma, ello, atendiendo a lo es---
puesto por el Dr. Ernesto Flores Zavala, quien en su obra asienta:

"Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contempo
ráneos, los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que -
se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido-
hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el
progreso de la ciencia financiera y las necesidades económicas de los
Estados han impuesto" (11)

En esta época, de obscurintismo y letargo del viejo mundo, el mismo
autor Flores Zavala, nos auxilia al aclarar la forma en la cual se compuso
la nobleza de los señores feudales, al asentar en su obra:

"Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para
la explotación directa por el señor, otras que se daban a los cortesa
nos a cambio del reconocimiento por parte de estos, de un vasallaje,-

(11) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed.
Porriúa México 1977, pág. 27.

debiendo protestar al señor fidelidad y lealtad" (12)

Ahora quienes ejercen esa arbitraria exacción son los señores feudales, aquellos que tienen la propiedad y riqueza, e inclusive la disposición de vidas.

Basándose siempre en la fuerza más que en la razón, se sigue practicando esa rapacidad por los señores feudales, a los cuales para unirlos se les empieza a entregar Títulos de "noblezas", logrando con ello que obruviera la calidad mayor a la que podían aspirar como era la de "Rey", dominarán a los demás que junto con el monarca forman la "noblezas", lacrasocial que supone una desigualdad de clases sociales y por ende una separación radical entre ellas.

Una respuesta a esta situación lo es la Revolución Francesa, la cual, integrada también por grandes pensadores, culmina con la creación de un documento de singular trascendencia como es la Declaración de los Derechos del Hombre; sin embargo dada la trascendencia de este notable acontecimiento y para comprender su alcance, es necesario explicar los antecedentes y culminación de éste.

Bajo el último resquicio del feudalismo, el Rey Luis XIV de Francia, al morir le deja por sucesión a su bisnieto Luis XV el reino, no obstante-

(12) Opus. cit. pág. 28.

que "era un niño de cinco años de edad". (13)

Lo heredado por Luis XIV a su bisnieto, no fué tan solo un reino sino también una situación financiera desastrosa, puesto que había gastado - por adelantado las rentas del Estado dejando una deuda pública enorme, - originando por ello que la creación de un Banco del Estado con fondos particulares, "garantizado por las reservas y las rentas del Gobierno" (14)

A la muerte del creador del Banco del Estado, lo sucede un Cardenal de nombre Fleury, quien logra mejorar la situación financiera del Estado y favorece el desarrollo del comercio; pero para su mala fortuna, la agitación y malestar popular ya existentes, se tornan más fuertes. Por lo que, los beneficios que pudiesen haberse obtenido, se ven frenados. Fallece el Cardenal Fleury "(en el año de 1743), originando con ello que comience el gobierno personal de Luis XV, quien desgraciadamente para su pueblo, era débil de carácter y se "dejó gobernar" por sus favoritas, la Pompadour y la Du Barry;" (15) aunado a esto la pérdida que sufre Francia de sus Colonias: por la Guerra de los Siete Años, no hacen sino fomentar la excitación y descontento del pueblo francés.

De nuevo, el autor Angel Miranda Basurto, nos dice en su obra:

(13) Miranda Basurto Angel, La Evolución del Hombre, Ed. Herrero, S.A., México 1967, pág. 295.

(14) Miranda Basurto Angel, Opus. cit. pág. 295

(15) Miranda Basurto Angel, Opus. cit. pág. 295.

"El desorden financiero, las disputas religiosas que se recrudecen entre Jansenitas y Jesuitas" (16), el derroche que se realiza en "las fiestas-reales, las favoritas, las pensiones a los de la Corte, las obras suntuosas y los conflictos internacionales, agotaron la Hacienda Real, llegando al límite de la situación cuando no había para pagar a las tropas y a los que servían al rey" (17). Esto produce un malestar general, puesto que ya se habían acabado los derroches de la monarquía, por falta de fondos de los cuales se pudiera disponer.

Después de la mitad del siglo XVIII, todos los sectores estaban descontentos con el Gobierno pues no había ni seguridad, ni justicia, ni derroches, todo había decaído, despertando poco a poco de su letargo el pueblo.

Cuando muere Luis XV (1774), hereda el reino a su nieto Luis XVI, un reino que ya estaba en franca descomposición puesto que habían perdido sus colonias, su prestigio militar y se había agotado la Hacienda.

Luis XVI, que era un gobernante bueno y honesto según anota en su obra el autor Angel Miranda Basurto (18) tenía la desgraciada característica de ser muy influenciable, principalmente por su mujer María Antonieta de Austria, la cual se oponía a las reformas y a las economías tan necesarias, lo que más adelante produciría el estallido general.

(16) Miranda Basurto Angel, Opus, cit. pág. 295.

(17) Opus. cit. pág. 295 y 296.

(18) Opus, cit. pág. 296.

Esto es entendible, si nos detenemos a analizar lo que asienta Georges Lefebvre en su obra:

"La reina Marfa Antonieta, seductora e imperiosa, tuvo sobre él cierta influencia e hizo mal uso de ella. Incapaz de dedicación y entrega por completo al placer, prodiga y ansiosa de satisfacer a sus amigos y compañeros de francachela-los Polignac, la princesa de Lamballe y otros muchos- se hizo culpable del despilfarro, y con sus intervenciones agravó la inestabilidad gubernamental. Con su desprecio por la etiqueta no tardó así mismo en comprometer, por sus imprudencias, su reputación como mujer.

Las decepciones conyugales hablan en su favor, pero esta desgracia, que era el tema de las habladerías de la gente, acreditó los rumores informantes. La reina pasó muy pronto por ser una Mesalina y el rey un marido ridículo. Su descrédito fué la primera de las causas inmediatas de la Revolución" (19)

El nuevo monarca comienza su reinado aparentando una buena disposición, ya que reemplaza a los ministros de Luis XV su antecesor, por nuevos hombres de buena reputación.

Dentro de esos hombres de buena reputación, se encontraba un minis

(19) Lefebvre Georges. La Revolución Financiera y el Imperio, (1787-1815) Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1986.

tro de nombre Turgot, el cual podemos resumir su actuación en cuatro -- puntos esenciales y que eran:

- a) No aumentar los impuestos, ya, que aún el monto de los existentes era elevado.
- b) No solicitar préstamos ni al exterior ni internos, para que con ello no se incrementara la Deuda Pública.
- c) Reducción de Egresos, punto muy importante, puesto que los despilfarros producían sangrías incurables, encausando además-hacia - los gastos realmente indispensables.
- d) Aumentar la Hacienda Pública, este punto sería el resultado de -- los tres primeros, sin embargo tiene una vital importancia, ya que al solidificarse financieramente la Hacienda, se produce una estabilidad económica nacional.

Este ambicioso programa que beneficiaba al país en general, es eminentemente restrictivo hacia los derechos de la nobleza, puesto que se pretendía suprimir lo suntuoso y los privilegios de los cortesanos, lo que le ocasiona a Turgot, que se confabulen en su contra, confabulación cuya promotora más ferviente lo era la reina, siendo este el motivo por el cual se produce la caída de uno de los hombres que tal vez pudo haber sanado la situación financiera de Francia.

A la caída de Turgot, se nombra sucesor a Necker (20) como titular de la Real Hacienda, el cual se ve obligado a recurrir a los empréstitos, para así poder sufragar los gastos que reclamaban las guerras y el ejército en América.

No obstante de haber obtenido empréstitos para los gastos más urgentes, también es así su deseo, que como lo anota George Lefebvre, (21) disminuye los puestos y cargos públicos, pero, también hay que hacer notar que a Necker, le correspondió "pagar" la guerra de América (22).

El primer hombre que siendo funcionario público, publica la "cuenta-rendida al rey" de los gastos que se originaron por su Administración, hecho que causó un gran impacto, principalmente a los miembros de la corte (nobleza), ya que se exponía en forma clara, las enormes sumas pagadas a los cortesanos, los que al igual que para con Turgot, se unieron y lucharon en su contra, hasta que se obtuvo su dimisión, significándose con ello no solo la quiebra del régimen, sino que este era incapaz de renovarse, por lo que fué el Ministro Calonne, nombrado en noviembre de 1783 -- (23), sucesor de Necker.

Al aparecer esta crisis y denotarse que la monarquía quería que sus-

(20) Georges Lefebvre, La Revolución Francesa y el Imperio (1787-1815),- pág. 12.

(21) Ibis idem pág. 13.

(22) Ibis idem Pág. 13.

(23) 12 de febrero de 1788, Georges Lefebvre, opus cit. pág. 17.

privilegios fueran eternos, se descara.

El ministro de nombre Calonne, al fracasar en sus intentos para obtener nuevos empréstitos, persuadió al Rey Luis XVI, a que éste convocara a una Asamblea de Notables (24), para que ellos accedieran a un nuevo sistema tributario, a lo que siempre se negaron, puesto que implicaría renunciar a sus privilegios, por lo que la Asamblea se disolvió sin haber obtenido ningún resultado.

Economistas como Turgot, Necker y Calonne, pensaron que la salvación de la crisis ya declarada estaba en hacer que las clases privilegiadas, clero y nobleza, contribuyeran a los gastos públicos en la medida de su riqueza, sin embargo para desgracia de Francia la clase gobernante siempre quiso seguir siéndolo sin renunciar a sus privilegios, por lo que la respuesta popular no estaba por esperarse sino que era una realidad.

El panorama no era nada alentador, según expresa Harold M. Groves en su obra, en la cual asienta:

"La revolución norteamericana causó una honda impresión a los franceses, descontentos con las condiciones de vida que les imponía la clase dominante. La situación económica de las masas durante elancien régime, debida en parte a las honorosas exacciones a que estaban sujetos, era de extrema pobreza. Si justificado estaba el descon-

(24) Ibis idem, pág. 40.

tento de los colonos americanos, mas lo estaba todavía el del pueblo francés, pues este sufría el más insoportable sistema fiscal de todos los tiempos.

Los franceses no habían logrado el derecho constitucional de no soportar impuestos sin el consentimiento nacional" (25)

El pueblo francés, empezó a entrar en efervescencia, estando a punto de tomar parte activa y producir la Revolución, lo que origina que el rey llame a sus tropas para hacer un alarde de fuerza, propiciando esto, al es tallamiento de la indignación popular. y, el 14 de julio de 1789 el popula-- cho asaltó y tomó la fortaleza de La Bastilla, en la cual: aprisionaban a los presos políticos, produciendo con este hecho su liberación; iniciando -- así un movimiento que trascendió por su culminación; pero que en el as-- pecto tributario siembra la semilla de principios fundamentales para que - los legisladores futuros no atentaran contra la Economía oprimiendo a los contribuyentes y dando privilegios a algunos. Tomando como gufa la Inde-- pendencia Norteamericana, los revolucionarios franceses redactan la Decla-- ración de los Derechos del Hombre (26 de Agosto de 1789), (26) mediante la cual se establece la igualdad ante la ley, aspecto tan importante, en es te estudio, aparte de que, en el artículo XIII de dicha declaración estable-- ce: "Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la adminis--

(25) Groves Harold M., Finanzas Públicas, Ed. Trillas, México, págs. 855 y 856.

(26) Publicación de la Embajada de Francia, La Constitución de Francia, - Ed. Embajada de Francia, México 1974, pág. 39.

tración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus medios" (27)

Aquí se establecen en nuestro concepto las tres características esenciales en cualquier contribución, como es el caso de la generalidad, proporcionalidad y la equidad.

La generalidad, se basa específicamente en que se establece como indispensable que sea común la contribución.

La proporcionalidad, tiene como base esencial el que "Debe ser repartida igualmente entre todos", siendo esa igualdad la de la proporcionalidad y al decir a todos, se viene a reafirmar la generalidad de los tributos.

La equidad la encontramos en lo que ya pensaban los romanos, esto es, que el derecho sea aplicado en forma adecuada a la situación personal de cada uno y, esto es deducible al establecerse que la contribución era "con arreglo a sus medios" lo cual indica que cada uno debe aportar lo que pueda, de acuerdo a sus posibilidades.

Estos principios que rigen a las contribuciones, como son la Generalidad, la Proporcionalidad y la Equidad, se encontraron plasmados por primera vez, en un documento que goza aún en nuestros días, de un profundo re-

(27) *Ibidem*, pág. 41.

conocimiento, ya que se trata del resultado de un cambio social que produjo un pueblo en contra de sus propios gobernantes, ya que a diferencia de otros movimientos en los cuales tuvo mucho que ver el aspecto tributario-- como es el caso de la Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, donde dentro de las circunstancias que la motivaron se encuentra que el malestar nace porque son "extranjeros" quienes imponían los gravámenes, hecho que comenta el autor Harold M. Grover en su obra, ya que anota:

"Al terminar la Guerra de los Siete Años (conocida en la historia -- norteamericana como guerra francesa e india) tuvo Inglaterra necesidad apremiante de aumentar sus ingresos para hacer frente a los gastos ocasionados. Jorge III y su Parlamento trataron de cobrar para este fin ciertos impuestos a los colonos y con cargo a su comercio. -- Los partidarios de esta política alegaban que no era mas que natural el que los colonos contribuyesen con algo para su defensa, incluyendo la deuda que se había acrecentado a consecuencia de la reciente guerra. Por lo tanto, el Parlamento aprobó el stamp act o Ley del Timbre, que obliga a los colonos a comprar estampillas del gobierno británico para adherirlas a sus arrendamientos, escrituras y otros documentos, como condición para su validez. Los colonos se opusieron a estas exacciones por razón de que no estaban representados en el -- Parlamento británico y, por tanto, no habían consentido en tales impuestos. Una asamblea de representantes de las colonias, que se reunió en Nueva York en 1765, protestó contra la stamp act, la -

cual mostraba una tendencia a desconocer sus derechos y libertades" (28).

En el caso de la Revolución Francesa, acontece un movimiento que repudia la exacción excesiva a que se vió obligada por sus propios gobernantes, de donde aún es más trascendente el reconocimiento de estos principios fundamentales de toda contribución.

1.4.- En México.

Habiendo determinada la forma en la cual nace el reconocimiento -- universal hacia los principios de la Equidad y la Proporcionalidad, ahora -- nos corresponde identificar a México, la aplicación que se realizó aquí en México, pero posteriormente a la Revolución Francesa, para que así podamos determinar una comparación cualitativa de la ideología que prevalecía en nuestro país, el cual se encontraba en la incipiente inconformidad tribuaria con la que eran tratados no solo los que eran de clases supuestamente inferiores como era el caso de indios, criollos, mestizos, etc.

En la época prehispánica, según anota el autor Diego G. López Rosado, (29) los aztecas y en general todas aquellas tribus beligerantes y conquistadores, imponían tributos en servicio y en especie "tales como maíz,-

(28) Opis cit. págs. 854 y 855.

(29) López Rosado Diego G., Historia del Pensamiento Económico de México, Finanzas Públicas, Obras Públicas, Ed. UNAM, México 1972, págs. 10 a 22.

chile, sal, pepitas, mantas, cotaras, esterios de palma, cueros de venado; - en servicio eran llevarles sus cargas, servirles de acémilas en los caminos, comidas y motatolajes, amén de prestarles servicio durante las guerras, fabricando chozas y armádoles tiendas" (30)

Este mismo autor nos presenta un pueblo azteca que aunque belicoso, tenía grandes disposiciones de carácter social y asistencia a los menos favorecidos, pues si bien, cuando no se cubrían los tributos que exigían los aztecas, procedían a intensificar sus ataques, también lo es, que aún a las tribus sometidas les auxiliaban en los casos de necesidad, no solo disminuyéndoles los tributos, sino abasteciéndoles de alimentos.

En ese entonces, finales del siglo XVIII, principios del siglo XIX, los tributos eran cubiertos por distintas castas o clases sociales existentes en la Nueva España, siendo tan arbitrario, ya que esas castas (criollos, mestizos), eran discriminados no solo socialmente, sino también económicamente, esto también repercutía entre los naturales, pues también se les hacía exacciones tributarias, no obstante ser una clase socialmente relegada, pero que por volumen y rencor, representaba una importante fuente de ingresos para el Fisco.

Como prueba de lo anterior, se encuentra el punto número Dos del "Bando de Hidalgo", dado en Guadalupe, Jal. el 6 de diciembre de 1810-

(30) Opus cit. pág. 10.

(31) y en el cual se establece:

"Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de los que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía" - (32).

Lo anterior es mayormente comprensible si leemos el autor López -- Rosado, lo siguiente:

"En cuanto a los tributos, que cubrían los indios, mulatos, negros, -- etc., fueron en un principio de cuatro reales anuales.

Mas tarde se duplicó este impuesto y a fines del siglo XVII ascendió a una cantidad entre un peso y medio a tres, según los lugares. Los arrendatarios obraban con extrema crueldad para conseguir su cobro, encarcelando incluso a los morosos.

Innumerables abusos cometían los oficiales reales en el cobro y administración de los tributos correspondientes a la hacienda pública, la que veía además disminuir sus ingresos por concepto de esta renta, -- por las constantes exacciones de encomenderos y eclesiásticos.

El derecho de cobrar tributos lo decretaban los Reyes Católicos, Se-

(31) Tena Ramírez Felipe, Leyes Fundamentales de México, 1808-1982 Ed. Porrúa, México 1982, pág. 21.

(32) Ibis idem., pág. 21.

gún señala Manuel Yáñez Rufz "En la Bula Pontificia, de 4 de mayo de 1493, que hizo la división de las tierras que pertenecían a los Reyes de España; además, los españoles adoptaron el propio sistema tributario de los aztecas; con lo que los tributos, obediencia y servicios solamente cambiaron de dictaminador y ya no se le daba a Moctezuma sino a los Reyes de Castilla; los recaudadores españoles e indígenas circulaban juntos, bajo la dirección de Cortés y Moctezuma para asegurar el botín de los españoles" (33)

Por su parte, otro de nuestros héroes idealistas, como fué Don José-M^a Morelos y Pavón, en su escrito "Sentimientos de la Nación" o "23 Puntos Dados para la Constitución", hace mención a la proporcionalidad, que deben contenerse en las contribuciones, plasmándolo ello en el punto N^o - 22.

Este escrito, a diferencia del "Bando de Hidalgo", carece de valor material, ya que no dejó de ser un simple manifiesto, en cambio el Bando de Hidalgo, fué uno de los motivos que se esgrimieron siempre en nuestro movimiento de Independencia con ello no se le resta importancia, porque el valor de esos 23 puntos de Morelos fué la trascendencia ideológica que nos demuestra, los alcances de la manifestación de un deseo que sea constante y perenne, por lograr la igualdad social real y no demagógica.

(33) Opus cit. pág. 52.

Uno de los documentos que sí tiene trascendencia por la inclusión de los principios de Equidad y Proporcionalidad, lo es sin lugar a dudas la -- Constitución de Cadiz, la cual fué creada el 18 de marzo de 1812 y jurada en España al día siguiente; en la Nueva España lo realizan hasta el 30 de septiembre del mismo año. (34)

Esta Constitución es particularmente importante, por cuanto a que su contenido es de gran trascendencia pues influye en nuestras legislaciones -- posteriores a ella.

Algo muy importante es el hecho de que si tuvo vigencia, no solo du -- rante el dominio español, sino que también durante el período de transi-- ción de los medios preparatorios para la Independencia.

En su artículo 8, establece: "También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gas-- tos del Estado" (35), así mismo en su artículo 338 también establece: --- "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno" (36). Como se Obser-- va es muy clara la intención reguladora de parte del Estado para que es-- tablezcan cargas que contengan los principios de equidad y proporcionali-- dad, sin olvidar desde luego la generalidad de los tributos.

(34) Tena Ramírez Felipe, Leyes Fundamentales de México 1808-1982, Ed. Porrúa, México 1982, pág. 59.

(35) Ibis idem. pág. 61.

(36) Ibis idem. pág. 99.

Posteriormente y no obstante que hubo otras constituciones, como -- fueron: la de 1824, 1836 y 1842, no se encuentran signos de la aplicación de los principios objeto de este estudio y consideramos que ello obedece a que, hubo descuido y falta de atención para establecerlos, sin embargo es justificable si comprendemos la situación tan inestable que atañesaba el país por esos tiempos, producto esto de las pugnas internas entre los mismos mexicanos.

El autor Manuel Dublán, en su obra nos ayuda a considerar, el Estudio de la Equidad y la Proporcionalidad, en materia impositiva, al concluir lo antes expuesto, ya que escribe:

"Así permanecieron las cosas hasta que se hizo la independencia nacional, durante cuya guerra, para cubrir los grandes gastos, los virreyes se vieron precisados a recargar los impuestos y a apelar al medio ruinoso de los préstamos forzosos.

9. Cada administración de las muchas que se han sucedido en México ha tocado el sistema de hacienda; pero desgraciadamente solo para recargar los impuestos, sin proceder bajo un plan meditado" (37)

No es sino hasta el año de 1857, en el que se aprueba una Constitu-

(37) Dublán Manuel, Derecho Fiscal, Ed. UNAM, México 1975, pág. 15.

ción que es casi idéntica a la de 1917, que es la que actualmente nos rige.

Dicha Constitución es dada el 5 de febrero de 1857, la iniciación de su vigencia fué a partir del 16 de Septiembre del mismo año, según asienta en su obra Felipe Tena Ramírez (38). Es en el artículo 31, en la fracción II en la cual establece que: "Es obligación de todo mexicano: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" (39).

Esta fracción posteriormente pasó a ser la tercera, puesto que fué anexada una intermedia y esto ocurrió el 10 de junio de 1898. (40)

Así es como en la actualidad, tenemos en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución de 1917, el contenido idéntico al de la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857.

Es en esta forma como se ha logrado la localización de principios -- tan indispensables que deben regir en las contribuciones, como es el caso de la equidad y la proporcionalidad, así mismo, también se ha integrado -- un concepto de la equidad en su verdadero origen, como es en el derecho-

(38) Opus. cit. pág. 595.

(39) Ibis idem. pág. 611

(40) Ibis idem. pág. 611.

romano. Consideramos que es importante su localización y su incorporación concreta en alguna ley y, que mejor si esta es la máxima, conio es el ca so de la Constitución ya que así la comprobación de su existencia es una prueba plena y no deja tan solo a la potestad del juzgador, su correcta y cabal aplicación; ya que al estar materializada en una ley, ya podrá ser exigida.

Lo fundamental, de nuestro estudio, es identificar a la par de localizar, en el devenir histórico de nuestro país, la forma en la cual se han -- venido emitiendo las modificaciones en el aspecto tributario mexicano.

Los antecedentes de la falta de lógica para imponer tributos, no es nueva pero siempre sera necesaria.

Adam Smith, en su obra asienta:

"Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento - del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto - sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado" (41)

Quizás para nuestra opinión, esta sea la máxima fundamental que ha de prevalecer en toda época y en toda legislación impositiva ya que ello -

(41) Smith Adam., La Riqueza de Las Naciones, Volumen I, Ed. Publicacio nes Cruz, México 1980, pág. 409.

nos hace preguntarnos que tan benéfico es el pago de nuestros tributos o más aún, que tan altos están.

Por lo que toca al aspecto del gravamen por pagar sueldos, no encontramos en México ningún antecedente directo, existió, quienes pagaron tributos por obtener un trabajo oficial, según lo comenta el autor Diego López Rosado, ya que escribe:

"Vi Empleados.

1.- Los que obtienen oficios rendibles de la corona, los compraban a esta por una o dos vidas y en este caso podían renunciarlos; el nuevo adquirente solo pagaba una parte de lo que valía el empleo.

2.- La media anata civil, que era el sueldo correspondiente a medio año, se satisfacía al entrar en posesión de todos los oficios conferidos por el rey. Estaban exceptuados los jueces de residencias, los dependientes de la venta del tabaco y algunos otros" (42)

En el período post-Independiente de México, el autor, Manuel Dublan en su obra comenta:

"Así es que después de mil modificaciones hechas en los 45 años que

(42) Opus. cit. pág. 44.

lleva al país de ser independiente, (modificaciones que es inútil referir y que son el testimonio de nuestra versatilidad) los impuestos que forman actualmente el erario nacional, son los de importación, exportación y demás derechos marítimos y adicionales que se cobran en los puertos y aduanas fronterizas.

El derecho de contraregistro a efectos extranjeros y las alcabalas a los nacionales.

Contribuciones directas sobre la propiedad raíz y derecho de patente.

Cinco por ciento de traslación de dominio.

Impuesto sobre herencias.

Papel sellado.

Caras de moneda.

Lotería.

Correos.

Registro de extranjeros.

Pasaportes.

Réditos y frutos: de capitales nacionalizados no enagenados.

Capacitación, en algunos Departamentos.

Derechos al Tabaco y a la sal.

Patente de navegación.

Oficios vendibles y renunciables.

Contribuciones sobre instrucción pública.

Impuestos sobre caminos y otros ramos menores de poca importancia" (43)

En la época posterior a la Independencia, encontramos dos tipos de -- gravámenes hacia el individuo, tales como el de Capitalización que consistía en un pago de varios reales, para todo hombre varón de 16 a 60 años, que habitara por más de dos meses en el mismo sitio.

Otro mas delicado, lo es sobre Oficios Vendibles y Renunciables, con los cuales el Estado "subastaba" los puestos que lo integran, obteniendo un recurso pero perdiendo capacidad y lucidez jurídica cada acto de esos funcionarios.

(43) Opus. cit. pág. 15 y 16.

2.- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

Su concepción en la "Doctrina Mexicana"

INTRODUCCION

2.1.- Desarrollo.

INTRODUCCION: La doctrina tiene una relevante importancia por -- cuanto a que es una auxiliar del Derecho para proveerlo o tratar de su--- plir una aplicación errónea del mismo.

La doctrina la forman los estudiantes del Derecho, con el objeto de tratar de desentrañar el verdadero sentido de lo que el legislador trató de "decir", así como también para externar y hacer pública su opinión acerca de la norma o leyes en general que sean el objeto del estudio.

Respecto a la equidad y la proporcionalidad, la doctrina es muy pobre en cuanto a variación de criterio, pues más bien hay una uniformidad pero no auténtica para fundar esto, pasamos a exponer algunos razonamientos de autores de reconocida calidad.

El autor Eduardo Ruz, del siglo pasado, nos comenta, al referirse a la Equidad y Proporcionalidad Constitucionales:

"...la Constitución preceptúa que la contribución sea proporcional y equitativa, proporcional porque debe fundarse en la escala de las fortunas, y equitativa, porque ha de repartirse entre todos, según el --- consumo que hagan de su riqueza." (44)

Ahora entonces procedemos a exponer los criterios que prevalecen en

(44) Ruz Eduardo, Derecho Constitucional, Ed. UNAM, México 1978, pág.- 149.

la actualidad al respecto.

El maestro Rafael De Pina, en su obra, nos dá una conclusión acertada al respecto, ya que anota al referirse a la Equidad:

"En los autores de nuestro tiempo la equidad no tiene una definición unánimemente aceptada, aunque en las que se han formulado por ellos existen, sin duda, elementos comunes" (45)

2.1.- DESARROLLO: Para el desarrollo, primero se anota el nombre del autor, su pensamiento e inmediatamente nuestra opinión al respecto.

Dionisio J. Kaye en su obra establece:

"Dentro de la misma fracción IV del Artículo 31 constitucional, se establece un principio de proporcionalidad y equidad que debe contener las leyes fiscales especiales; es de hacerse notar que este principio de proporcionalidad y equidad al igual que la garantía de legalidad tributaria, constituyen garantías individuales, aún cuando no se encuentren establecidas dentro del capítulo respectivo de la Constitución. Sobre este particular, la doctrina no ha llegado a un concepto genérico respecto de la proporcionalidad y la equidad, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación tampoco ha dado su opinión sobre el-

(45) De Pina Rafael, Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa, México 1983, pág. 255.

particular.

De manera que con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos" (46)

Kaye, expresa que la equidad y la proporcionalidad son un mismo -- concepto, que la conjugación de ambos dará como consecuencia la justicia de los impuestos, así como estos dos principios son parte de las garantías individuales, no obstante, no estar incluidas dentro del capítulo respectivo. Estamos de acuerdo en todo lo anterior, exceptuando a que la equidad y - la proporcionalidad son sólo un principio, por ejemplo si se estableciera un impuesto del 50% a pagar de todos los ingresos, aquí supuestamente la proporcionalidad sí existe, lo que habría necesidad de incluir sería la equidad, la cual permitirá que ese 50% bajara a un 5% y esto obedeciendo a que, - para quienes tuvieran grandes ganancias, a pesar de ser tan alto el porcentaje a cubrir, habría de todos modos ganancias, en cambio a quienes carecieran de esos altos ingresos y tan sólo obtengan lo indispensable para poder subsistir, tendrían problema para cumplir con su obligación de contribuir, por eso es que no estamos de acuerdo en que la equidad y la proporcionalidad son un mismo principio.

Luis Martínez López, en su obra establece:

(46) Kaye Dionisio J., Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa, Ed. I.E.E., S.A. México 1981 18 y 19.

"En alguna época se negó a la Suprema Corte facultad para estudiar si una ley cumple o no los requisitos constitucionales de proporción y equidad, por la soberanía del Poder Legislativo, reconocida en el artículo 49 de la Constitución Federal y en virtud de la cual tiene atribución para fijar libremente las contribuciones de acuerdo con el inciso VII del artículo 73. Sin embargo, la cuestión quedó resuelta en definitiva, al dar la Corte carácter de garantía individual al inciso IV del artículo 31 de la Constitución.

Para la procedencia del amparo es indispensable que el quejoso rinda prueba de que la ley viola las reglas de proporción y equidad, o que la autoridad las infringió en su aplicación.

Cuando la ley es inconstitucional, porque al ser emitida no fija la -- contribución de modo proporcional y equitativo, pueden reclamarse su expedición y promulgación si es ley de "aplicación inmediata", o esperarse a que la autoridad reclame el pago de la prestación; pero -- cuando la ley no está viciada en su origen, sino que es la autoridad -- la que viola los requisitos apuntados al aplicarla, debe promoverse -- juicio de nulidad ante el tribunal Fiscal de la Federación, por aplicación indebida de la Ley, de acuerdo con el inciso c) del artículo 202 del Código Fiscal.

Para que las leyes tributarias cumplan los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, es indispensable que fijen con exacti-

tud las cuotas que corresponden a cada situación" (47)

Como se nota el Lic. Luis Martínez López, no da una definición de los conceptos de equidad y de proporcionalidad, sino sólo denota en su obra la situación suscrita a un conflicto, esto es, la defensa que se pudiera realizar en contra de contribuciones carentes de los preceptos constitucionales ya mencionados, pero sin embargo no se establece lo más importante, es decir una definición de estos, lo cual facultará al contribuyente para saber determinar y saber encuadrar, desde cuando se han empezado a lesionar sus intereses por el Fisco, para que así pueda integrar un argumento que ofrecer como prueba en el caso de tener que recurrir al Juicio de Garantías, y poder así convencer al juzgador que la Ley no está sujeta a los requisitos de proporcionalidad y equidad establecidos en nuestra Constitución como requisito indispensable a tener, todas las leyes que en materia tributaria se refieran. Ya que no obstante se fijen cuotas que correspondan a cada situación, no necesariamente se estarán respetando dichos principios, puesto que por muy bien determinados que estén no necesariamente contendrán los conceptos de equidad y proporcionalidad.

Sergio Franciso de la Garza, en su obra escribe:

"En la ejecutoria Aurelio Maldonado, y posteriormente al formarse jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció -

(47) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, México 1979, págs. 58 y 59.

claramente por la S.C.J.N. que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una justicia tributaria 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, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como 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. - El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerlo en forma proporcional,

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes" donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea en las leyes que establezcan los impuestos donde se establezca "la manera proporcional y equitativa", que exige.

Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes. Es digno de observarse que la S.C.J.N. no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de "proporcionalidad y equidad" (48)

Para el Dr. Sergio Francisco de la Garza, la tarea de determinar la situación de la existencia o inexistencia de la Equidad y Proporcionalidad, se le debe dejar al Poder Judicial. Esto nos parece completamente inadecuado, ya que el requisito que dispone la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es el de que las contribuciones estén fijadas en las leyes y por ende, es el artículo 70 y 72 de nuestra Carta Magna los que nos señalan la forma en la cual se crean en general todas las leyes así como los requisitos necesarios para que estos dejen de tener vigencia, por lo que, - quien considere afectados sus intereses podrá acudir ante el Poder Judicial a hacer valer sus derechos violados, de donde consideramos que a este respecto es nula tal aseveración de Sergio Francisco de la Garza, ya que en nuestro Estado de Derecho el Poder Judicial se rige como órgano del Estado que tutela y salvaguarda la acción de este para con los particulares, - que en este caso son los contribuyentes. Por otro lado, una observación -- que nos parece una interpretación del tipo literal, es la que hace este au-

(48) De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México 1986, págs. 252, 253, 255 y 256.

tor, al referirse a que son las leyes las que disponen la forma equitativa y proporcional en la que se ha de contribuir, siendo esto irreal ya que, como anteriormente expusimos, las contribuciones tiene que estar en ley, por lo que por ese sólo hecho puede adolecer de vicios formales, esto es, en su formación, pero a su vez también puede adolecer de vicios de fondo, o sea carecer de una realidad para su aplicación, que es cuando se presenta el conflicto de si son o no equitativos y proporcionales los tributos.

Con la transcripción que hemos hecho del autor Sergio Francisco de la Garza, reiteramos nuestra opinión, de que no se dan elementos que faciliten la tarea del propio juzgador, como del Poder Legislativo y aún más - del propio contribuyente.

Uno de los autores que consideramos con más agudeza respecto al -- problema de determinar si existe o no la Equidad y Proporcionalidad, lo es sin lugar a dudas Servando J. Garza, puesto que en su obra, escribe:

"En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia - en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica - por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresiva que está también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Otra razón viene a corroborar lo -

expuesto: Si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los--
cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congre
so. (fracción IV del artículo 31 Constitucional) fueran contradictorios
o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos
porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción
constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.

Ahora puede explicarse la importancia del epígrafa sobre el que lla--
mamos la atención al inicio si el derecho es el arte de lo bueno y -
equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justi--
cia", nuestro Derecho Tributario cimenta con mayor razón en el prin
cipio de equidad (justicia), se consagra en los textos de nuestra ----
Constitución.

Toda ley tributaria inícuca debe nulificarse en la forma peculiar del -
juicio de amparo" (49)

De lo anterior, se deduce que Servando J. Garza, establece que hay--
una individualidad de conceptos, pero también una conjunción de los mis--
mos, puesto que ambos intervienen como requisito indispensable para la for
mación de leyes tributarias.

Esta conclusión vendrá a cimentar aún más las conclusiones que al -
final de este trabajo expondremos, ya que la armonía de la existencia de--

(49) Opus. cit. págs. 71 y 72.

los principios constitucionales que regulan las contribuciones, sean metafóricamente hablando, como las vías de un tren, ya que si falta alguno de estos principios, sería como si faltare un riel de la vía.

Sin embargo, con lo que no estamos de acuerdo es con la situación de que el Derecho como principio, solo es el arte de lo bueno y equitativo, y no estamos de acuerdo porque esto es un principio y no una realidad y ofrezco el siguiente razonamiento: Si el Derecho es el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta externa de los individuos, luego entonces está formado por normas o leyes que debieran ser justas; si una ley que por carecer de medios idóneos el contribuyente, no puede probar que ésta no ha integrado los conceptos de equidad y proporcionalidad que establece la Constitución, esa norma injusta, no por eso dejará de ser Derecho, en cambio el Derecho ya no será el arte de lo bueno y equitativo, toda vez que está lesionando unos intereses particulares, basándose en la coercibilidad de las normas jurídicas para la aplicación y observancia de las mismas.

Para Emilio Margain Manatou escribe en su obra:

"Son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprende por igual, de la misma manera, a todos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo, sea el mismo para -

todos los comprendidos en la misma situación" (50)

La forma en la cual señala este autor su concepción de los principios constitucionales de los tributos, no es novedosa ya que también así -- piensa Sergio Francisco de la Garza, esto es, atender a lo que en forma lteral debe interpretarse lo que dispone nuestra Carta Magna, o sea, dejar que sean las leyes quienes determinan la forma equitativa y proporcional -- en la que se ha de contribuir, desvirtuando con ello la idea de que estos principios son a los que debe sujetarse las leyes, más no que estas señalen simplemente, que si las contienen, de donde resulta una desventaja si consideramos que en esta forma, se han definido estos conceptos, así como -- su objetivo, que es el de no incurrir en ilegalidad en perjuicio de los contribuyentes.

Otro reconocido autor como lo es Ernesto Flores Zavala, escribe en su obra lo siguiente:

"Ahora bien, encontramos que similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de -- justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno ...en proporción a los lngresos que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxi

(50) Margain Manatuo Emilio, La Constitución y Algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Universitaria Potosina, México 1967, - pág. 109.

ma depende lo que se llama la equidad". De manera que con la expresión "proporcional y equitativa" sólo se busca la justicia de los impuestos.

Ahora bien, este principio, dijimos nosotros requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible" -- (51).

De lo anterior, se desprende que Flores Zavala agrega dos conceptos que son la generalidad y la uniformidad, sin embargo considero que estos son elementos indispensables e inherentes a toda ley emanada del Poder Legislativo, ya que la misma Constitución en su artículo 31 fracción IV -- dispone que se contribuirá en la forma proporcional y equitativa que dispongan las LEYES, así pues el aspecto de generalidad ya va incluido al ser esto uno de los caracteres indispensables de las leyes en general.

Con respecto al principio de uniformidad, lo entendemos como si hiciera referencia a estar cumpliendo siempre con la obligación de contribuir, pero sin embargo esta es otra característica de las leyes, puesto que son obligatorias mientras estén vigentes nunca antes ni nunca después sino sólo mientras sean aplicables. Así pues consideramos que los dos conceptos

(51) Opus cit., pág. 204.

de uniformidad y de generalidad son parte integrante de las leyes tributarias como de cualquier otro tipo de ley, ya que esto lo dispone así nuestra misma Constitución en su artículo 13 al disponer: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". (52)

Para el Lic. Miguel Valdés Villareal, su concepción es la siguiente:

"La noción de equidad nos trae la idea de justicia, valor fundamental para el Derecho

Referida la equidad a los sistemas fiscales tiene los siguientes cuatro significados:

Primera Equidad.- La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de las autoridades.

Segunda Equidad.- La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto de sus bienes; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.

(52) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ed. Secretaría de Gobernación, México 1987.

Tercera Equidad.- La pareja aplicación de la ley de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto exigido.

Cuarta Equidad.- La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de Gobierno.

Que reviertan los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que lo componen, en vez de tomar en cuenta su status económico" (53).

Esta información de identificación y de fragmentación de la Equidad, que hace el Lic. Valdés Villareal, nos demuestra, el deseo manifiesto por -- que dentro del marco jurídico de nuestro Estado de Derecho, éste, o sea el Derecho, sea respetado por quienes están obligados a ello, considerando siempre, que quien debe de hacerlo primordialmente, lo es la autoridad, -- ya que un acto ilegal de autoridad, menoscaba en forma general a toda la autoridad que tenga facultades como tal, ya que genera desconcierto y temor entre la población, y por consiguiente se prejuzgue e indisponga en -- forma automática los actos posteriores a ese acto ilegal, ya que será me-

(53) Valdés Villareal Miguel, Estudios Fiscales y Administrativos, 1964 -- 1981, Ed. S.H.C.P., México 1964, págs. 50, 51 y 52.

nister analizar si se encuentra o no en el debido ejercicio de sus funciones quien ha extendido o producido ese acto de autoridad.

Además, dentro de la fragmentación de la forma en la que concibe la Equidad, enmarca las características esenciales de legalidad, esto es -- que el Estado actué conforme a derecho, proveyendo la aplicación de las leyes conforme a sus características esenciales como son:

a) Generalidad.- Esto es que se aplique sin distinción alguna, a quienes deban aplicarse.

b) Abstracción.- Entendiendo por ello que no se encuentran dirigidas a una persona o sector en especial, sino que sean estos quienes incurran-- en los supuestos abstractos de la ley.

Dentro del marco de regulación de la Equidad y la Proporcionalidad, no podemos omitir algo que es vital para el Estado, tal es, su facultad económica-coactiva, la cual ejerce al momento en que se incumple con una obligación tributaria.

El autor Carlos A. Cruz Morales en su obra establece al referirse a dicha facultad:

"En relación a la facultad económico-coactiva, no se tiene derecho a la garantía del segundo párrafo del artículo 14 constitucional; pero -

esto nada tiene que ver con la fijación de los impuestos, y quienes aducen el criterio contrario, invocan a Vallarta quien hizo ver que los servicios públicos y las funciones del gobierno no se pueden supeditar a la resistencia de los particulares para pagar los impuestos.

Tal consideración confunde la fijación del impuesto con las medidas-para garantizar su cobro". (54).

Así mismo, la presunción de que los actos de autoridad son ciertos,-salvo prueba en contrario, (55) redundan aún más en acrecentar esa necesidad practica-constitucional o fundamental, de precisar con el mejor y --preciso de los desarrollos, que ha de entenderse por Equidad y Proporcionalidad Impositiva.

La carencia de una garantía de audiencia previa en el caso de las facultades del legislador, son comprensibles, pero aún no entendemos porque aparte de que una Ley Fiscal omita los multitudinarios principios, todavía le da un carácter de real y verdadero al acto de la autoridad ejecutoria, sin permitir al particular contribuyente, un aliciente legal, para permitirle que cumpla con sus obligaciones, fiscales.

No obstante esta rica concepción de la Equidad, no deja en el ini--

(54) Cruz Morales Carlos A., Los artículos 14 y 16 Constitucionales, Ed. -Porrúa, México 1977, pág. 59.

(55) Código Fiscal artículo 68.

ció del camino, puesto que no se han dado las premisas para actuar, sino tan solo una conclusión, lo cual nos deja aún en la obscuridad y demuestra la aridez del tema, puesto que no obstante la manifestación de las ideas de estos autores, existen otros que las identifican en igual forma,-- por lo que no se citan evitando así ser repetitivos.

En esta forma, nuestra doctrina tan rica de estudiosos del Derecho, se muestra mezquina para conceptualizar en forma concreta, los principios de la Equidad y Proporcionalidad.

Atendiendo a lo expuesto en el capítulo de antecedentes de estos -- dos principios, y partiendo de la base que carecemos de identidad fiscal,-- esto es, que en México no se ha creado ningún impuesto o gravámen propio, podemos recurrir al Derecho-Equidad que nos cita el autor Oscar Ra**ba** basa en su obra y que determina doce máximas fundamentales en que se basa para él, el derecho-Equidad y son:

- "1).- El derecho-equidad no tolera ningún agravio sin una reparación.
- 2).- El derecho-equidad opera sobre las personas y no sobre las cosas.
- 3).- El derecho equidad-presume que está consumado aquello que debe realizarse en lo futuro.

- 4).- El derecho-equidad se fija en la esencia de los casos mas que -
en la forma.
- 5).- El derecho equidad presume la intención de cumplir una obliga-
ción.
- 6).- La igualdad es "equidad"
- 7).- El derecho equidad, ayuda al diligente no al descuidado.
- 8).- El que acude a la "equidad" debe tener la conciencia limpia.
- 9).- El que reclama "equidad" debe proceder con equidad.
- 10).- Cuando los principios de la "equidad" favorezcan por igual a las
dos partes, permaneco el strictu sensu.
- 11).- Cuando los principios de la "equidad" favorezcan por igual a las
dos partes, tiene preferencia al que es primero en tiempo.
- 12).- El derecho equidad sigue a la Ley" (56).

En estos principios, procesales totalmente, nos dan algunas de las ca

(56) Rabasa Oscar El Derecho Angloamericano Ed. Porrúa, México 1982,
pág. 239.

racterísticas que en nuestro criterio tiene la Equidad en general y por tanto también en aspecto impositivo, pero veamos su fuente, es procesal, y -- proviene de un estudio del derecho anglosajón, el cual se rige por el common law o derecho común.

De sus características, es primordial, denotar la forma clara y precisa en la que se realiza al individuo, para que sus características subjetivas, aún dentro de las disposiciones legales vigentes, le permitan que se individualice en él y dentro del "rango" legal, la aplicación de una norma.

Nosotros concebimos a la Equidad Tributaria como el conjunto de disposiciones complementarias a la generalidad de la ley, que permitan concretar su aplicación a cada sujeto obligado, considerando siempre la situación subjetiva, dentro del aspecto objetivo de la norma.

Por lo que toca a la proporcionalidad, la definimos como los principios tributarios que moderan el impacto fiscal en la capacidad tributaria - del sujeto obligado.

3.- EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD: Intervención del Poder Judicial.

3.1.- Desarrollo de la Intervención Judicial en los contribuyentes.

3.1.1.- Tesis de Vallarta.

3.1.2.- Tesis de Carreño.

3.1.3.- Tesis de Bartlett.

3.1.4.- Tesis Jurisprudenciales.

3.2.- La Tesis mas reciente.

3.- Equidad y Proporcionalidad.- Intervención del Poder Judicial:

El poder Judicial es el órgano del Estado que será el encargado de resolver los conflictos que se susciten por la inconformidad con un derecho de dos individuos, esto es, que será (el Poder Judicial) quien se encargue de definir a quién le corresponda un derecho o una obligación.

El campo de ejercicio del Poder Judicial, no tan solo abarca a los particulares, sino que también a los problemas suscitados entre los dos órganos constituyentes del Estado como son el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo en contra o más bien cuando la acción de estos llegue a afectar a los particulares; así entonces, el Poder Judicial, será el encargado de "comprobar" que las autoridades integrantes de los otros dos órganos del Estado, no vulneren o restrinjan las garantías mínimas a que han sido merecedores dado que son seres humanos, los contribuyentes.

Los conflictos suscitados con motivo de las contribuciones, no son nuevos, aunque la solución a los mismos ha sido oscura y no dá luces que guíen al futuro legislador y más aún al futuro juzgador, obedeciendo esto a que como se explicará más adelante, la determinación de la Equidad y la Proporcionalidad es muy difícil y árida, para ello se irán determinado cómo es que ha evolucionado la intervención del Poder Judicial respecto a las contribuciones.

Humberto Briseño Sierra, expone al referirse a la intervención del -

Poder Judicial en relación con la materia fiscal:

"La implantación de cualquier tributo debe coordinar con las premisas constitucionales. No es discutible que la contribución deba existir, porque se justifica social, económica y jurídicamente al tenor de los razonamientos que preceden. Pero entre el deber de tributar y las circunstancias de que el gravámen no concuerda con la hipótesis constitucional, existe una tajante diferencia. Cuando el impuesto no es general, no es equitativo, no es proporcional, no se destina a los gastos públicos o quien lo impone es incompetente, no lo exige en términos formales o simplemente se equipara en el accertamiento; entonces, es indudable que debe actuar un control" (57)

En esta forma, tenemos que el Juez no sólo interviene cuando una ley no sea aplicada correctamente, sino también cuando una ley no es debidamente "fundada" en materia tributaria, esto es, incluyendo los principios de equidad y proporcionalidad. Así entonces, pasamos a exponer cuales han sido los criterios trascendentales que ha determinado el Poder Judicial en su desarrollo.

3.1.- Desarrollo de la Intervención Judicial en las Contribuciones.

Conforme y a lo que hablamos anotado anteriormente, en la Constitu

(57) Briseño Sierra Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Ed. Cárdenas, México 1975.

ción de 1857, se encuentra en forma idéntica el contenido de la fracción-IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna vigente.

Es desde entonces que se ha planteado el problema de la Equidad y de la Proporcionalidad, de ahí que nos encontramos a la intervención que-tuvo el Poder Judicial al respecto, ya que en ambas Constituciones se con-tienen idénticos principios (58).

El autor Gabino Fraga, escribe en su obra:

"Para definir estos conceptos nos referimos nuevamente a un voto e-mitido por Vallarta, con motivo del amparo interpuesto contra la con-tribución a las fábricas de hilados y tejidos por la ley de Ingresos de 5 de junio de 1879. Dice así: "Cierto es que el impuesto sobre las -fábricas recae solamente sobre los capitales invertidos en esta indus-tria y sobre los fabricantes, pocos como lo son de verdad en este --país; pero innegable es también que la contribución predial no la pa-gan más que los propietarios que representan una fracción mínima de la población de la República. Y si a los quejosos valiera su argumen-to para eximirse de un impuesto, por que sólo gravita sobre sus fábric-cas, él serviría del mismo modo para iguales fines a los importadores, a los propietarios, a los mineros, a todos cuantos pagan una contribu-ción que no afecta universalmente a todos los contribuyentes y a ---

(58) Tena Ramírez Felipe, Opus cit. pág. 611.

cuantos pueden serlo. Esto, como a la simple vista se nota, no puede ser, porque eso es el absurdo. Tan sinceras reflexiones como ésta, de muestran 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 refutan -- 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. Vista la cuestión por esta faz, y entiendo que es como debe verse, el argumento que trato de satisfacer comienza a desplomarse --- falta de base... Si el Erario quisiera vivir sólo 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), que exige el artículo 32, en el reparto del impuesto, sólo porque no se ha gravado a otras industrias que pudieran también contribuir para las atenciones del Erario..., para que este argumento de los quejosos fuera fundado..., sería preciso que existiera algún texto en la constitución que obligara al legislador a no decretar más impuestos que los que afectan todos los ramos de la riqueza pública sin una sola excepción. Y ese precepto no sólo no existe, sino que ni puede existir, porque sería absurdo.

Pero nos queda viva aún otra objeción con él conexonada: la que intenta fundar la desproporcionalidad del impuesto en la excepción de los capitales menores de quinientos pesos; excepción que establece una desigualdad a perjuicio de los de mayor cuantía. Yo veo esta cuestión de un modo absolutamente diverso, y creo que esa excepción es, por el contrario, la prueba de que el legislador quiso cuidar la proporción conveniente entre el impuesto y el capital. Nadie puede desconocer la desigualdad de condiciones que hay entre los capitales pequeños y los grandes, y son obvias las razones de justicia que asisten al legislador para determinar el mínimo del valor sobre el que gravita el impuesto" (59)

Esto desde luego, nos remonta al problema de la proporcionalidad y la Equidad, desde el siglo pasado, según vemos en la anterior transcripción, que data del año de 1879 , la intervención del Ministro Ignacio L. Vallarta.

3.1.1.- Tesis de Vallarta.- En el siglo pasado, existió un ministro -- de nombre Ignacio L. Vallarta, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Este brillante jurista, dejó constancia de su clase como juzgador, sin embargo en aspecto tributario al igual que los antecedentes que hemos ci-

(59) Fraga Gabino, Opus cit., págs. 320 y 321.

tado, se apartó de declarar si una contribución es equitativa y proporcional.

Esta idea, se concreta en cuanto leemos y consideramos lo expresado por Vallarta, al referirse a la Equidad y la Proporcionalidad.

"Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo" (el tributo) (60)

De esta expresión, acusamos la falta de voluntad de Vallarta, para intervenir en un conflicto suscitado con motivo de la aplicación de la Equidad y la Proporcionalidad, esto es comprensible si tomamos en cuenta, que también consideraba que eran los electores quienes no habían escogido bien a sus representantes, puesto que era culpa de ellos el que sus representantes aprobaran o impusieran contribuciones que no contengan ni equidad ni proporcionalidad. Esto desde luego, suponía una incompetencia del Poder Judicial y un completo Estado de Indefensión para los contribuyentes de donde se supone, no obstante tener medios de defensa, no tenían ante quien poder esgrimirlos produciendo con ello la incertidumbre de constitucionalidad de las leyes impositivas.

Esto lo podemos constatar si leemos lo expuesto por el autor Hugo B. Margain, en su obra; en relación al criterio de Vallarta:

(60) Margain Hugo B., Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa, Tomo I, Ed. S.H.C.P., México 1958, pág. Ci.

"Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo" (el tributo); y tomando las palabras de la jurisprudencia norteamericana (caso McCulloch VS. Maryland) ofrecio dos garantías indirectas: en primer lugar, la defensa de los particulares por vital del sufragio, que les permita llevar - a las Cámaras representantes identificados con sus intereses, incapaces de aprobar impuestos exorbitantes y, en segundo lugar, la rebelión en caso de el Legislativo abuse de la soberanía impositiva. En - tal supuesto el pueblo: "no puede -para repetir sus propias palabras-, buscar el remedio de sus males mas que en la rebelión". (61)

Vallarta como único indicio de ilegalidad que pudiese tener un tributo, lo es para él, el que estos sean ruinosos o excesivos, lo que no mejora en nada tal situación, puesto que el hecho de que un impuesto sea ruinoso o excesivo, le da margen a conocer cuando empieza a serlo, razón por la - que Vallarta no obstante haber sido un ministro brillante, comete el pecado de tal vez no impartir justicia a las controversias que se le presentaron.

Por otra parte, la "solución" que dá Vallarta para remediar el conflicto de las leyes tributarias inequitativas y desproporcionales, lo era la - rebelión; algo totalmente suprajudicial, ya que no es posible que por la vía reaccionista se solucionen los conflictos por una ley inconstitucional ya -- que esto implicaría una inestabilidad social enorme.

(61) Margain Hugo B., opus cit., pág. Cl.

Como una situación que pudiese presentarse respecto de lo anterior, podemos enunciar los casos en los cuales nuestros representantes populares se pueden ver restringidos en su intervención, y para tal efecto enunciamos estos tres supuestos:

Primero.- Dentro de los requisitos que exige la Constitución, para ser un representante popular, sean diputados o senadores, no existe alguno expreso que exija conocimientos relativos a la materia tributaria, así es por causa involuntaria, que se aprueben las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, sin que necesariamente se tenga conciencia por parte de los legisladores, de los efectos que estos producirán entre sus representados, siendo así como involuntariamente se lesionarán los derechos de los particulares.

Segundo.- En el sistema de libertades ideológicas que establece nuestra Constitución, permite que en el Congreso de la Unión, los representantes populares sean de los partidos que representen los ideales de quienes son gobernados, así entonces tenemos que cuando un representante popular no esté de acuerdo con una imposición tributaria, por considerarla lesiva para los intereses de sus representados, no podrá evitar que esta sea aprobada, toda vez que es una minoría contra una mayoría y entonces ese ordenamiento "legal" saldrá a la luz no obstante que para su formación hubo quien se opuso a ella; siendo ésta otra de las causas de cómo es que se lesionan los intereses de particulares sin la mínima voluntad de sus representantes siendo por ello que se recurra ante el Poder Judicial a diri--

mir los conflictos que se susciten con motivo de la aplicación de esta ley, o de su misma promulgación.

Tercera.- Todas las leyes que emanen del Congreso de la Unión tienen algo de impreciso, por lo que se establece en la misma Constitución - el Juicio de Amparo, las leyes tributarias, no son la excepción sino por el contrario, también forman parte de la actividad legislativa, pues en la --- Constitución no hay distingos entre tipos de leyes, excepto por lo que a je rarquía se refiere.

Las decisiones de Vallarta, fueron aplicadas hasta el año de 1944, -- (62) siendo su criterio el que señalaba el camino a seguir por el juzgador.

Sin embargo en el año de 1925, (63) al resolver en sentido negativo- para el quejoso un juicio de Amparo, se sienta un precedente en las resoluciones al aceptar que si tiene competencia para conocer de los proble-- mas suscitados con motivo de las contribuciones la Suprema Corte de Justicia; es decir, no obstante que el particular perdió, se podría decir que - ganaron los demás, al empezar a reconocer el Poder Judicial que si tiene- competencia para resolver sobre esta materia.

3.1.2.- TESIS DEL MINISTRO CARREÑO.- (64) Como se asentó en -

(62) Margain Hugo B., Opus cit., pág. CI.

(63) Ibis Idem., pág. CII.

(64) Ibis Idem., pág. CV.

renglones anteriores, las tesis de Vallarta rigieron hasta el año de 1944, - no obstante que en 1925 ya se empezaba a aclarar más el campo de competencia del Poder Judicial, al aceptar que sí tenía competencia para dirimir los conflictos que con motivo de las contribuciones se ocasionaban. El ministro Carreño, ataca los conceptos emitidos por Vallarta, al establecer que la Corte sí es competente puesto que si no lo fuera, las demás leyes emanadas del Poder Legislativo no serían materia del Juicio de Amparo, es decir "sería nugatoria la prescripción de la fracción 1 del artículo 103 -- constitucional", es decir del amparo en contra de leyes. También el ministro Carreño critica la forma en la cual Vallarta propone solución, es decir no está de acuerdo con la rebelión, ya que el Poder Judicial es el encargado de resguardar la pureza y supremacía de la Constitución, no de recomendar que con la violencia se corrijan los defectos legislativos, ya que - de ser así sería por no vivir al amparo de un Estado de Derecho.

3.1.3.- TESIS DE BARTLETT.- (65) También en el año de 1944, el ministro Bartlett, realiza una brillante ponencia, en el juicio de amparo -- promovido en contra de una Clasificación que se hacía en el Impuesto Sobre la Renta, en la Cédula V; basándose en las ideas de Carreño, es decir en que el Poder Judicial sí tiene competencia para examinar las contribuciones, para saber si tienen o no los principios de equidad y proporcionalidad; en el artículo primero de esa ley, se establecía lo que se iba a gravar, y en la cédula V se establecía una clasificación por ingresos, lo que contradecía al artículo primero, es decir se rompía con la generalidad de-

(65) Margain Hugo B., Opus cit., pág. CIX.

la ley, al contradecirse así mismo y los principios de la fracción IV del artículo 31 constitucional y después desconociéndose en la cédula V, de la misma ley; esto es lo que deduce Bartlett y declara procedente el amparo, toda vez que existe una contradicción dentro de la misma ley, siendo esta la ponencia que logra el cambio trascendental para la intervención del Poder Judicial respecto de los tributos.

Puesto que ahora ya no existen tabúes que reduzcan la intervención del Poder regulador de la Constitucionalidad e los actos del Estado.

3.1.4.- Tesis Jurisprudenciales. A este respecto, podemos determinar que con las variantes a que se ha hecho referencia, desde Vallarta hasta Bartlett, la actuación del Poder Judicial ya se ha visto más activa y prueba de ello lo son las siguientes jurisprudencias.

"1711.- IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, - punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá - que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fija esa proporción.

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuales son los antecedentes de la fracción IV del ar

título 31 de la Constitución General de la República.

La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13).

Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades", es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del Siglo XVII y de gran parte del Siglo XVIII.

La Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8, que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán

proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impeusto, que lleva a estas conclusiones.

- 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos;
- 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y
- 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

La antes mencionada Constitución de Apatzingan regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son exacciones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un

"sacrificio" que deben satisfacer todos por igual.

La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en - su artículo 3º, fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las le yes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de Organización Política de la República-Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4 del Estatuto - Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de - mayo de 1856.

Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la apli cación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del Derecho Tributario en México, que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad.

El proyecto de Construcción que la Comisión Integrada por Ponciano-Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán sometió a la consideración - del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su Art. 36,- que "Es obligación de todo mexicano; defender la independencia, el- territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su Patria y -- contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Es- tado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitati- va que dispongan las leyes".

El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la Patria" por la de "Intereses de la Patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fué reformado, años después mediante Decreto de 10 de junio del año de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue:

"Art. 31.- Es obligación de todo mexicano:

I.- Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II.- Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

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

El proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, -

al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discutir --, que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, - así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, - no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, - esa cláusula constitucional que se cibió en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económica-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1780 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado y la capacidad -- contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha Declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los ha

beres o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma --
Constitución de Cádiz.

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en Méxi-
co han tenido tal proyección para la Teoría de la Constitución, que-
Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciem--
bre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llama--
dos a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad con-
tributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresi-
vidad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la propor--
cionalidad de que se trata la fracción IV del Art. 31 de la Constitu-
ción de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva -
es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a
satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar --
los gastos públicos de la Nación, de modo que si mayor es la capaci-
dad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su --
progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada-
proporción.

Amparo en revisión 6051/1957 - Inmobiliaria Zafiro, S.A. Octubre 27
de 1969 5 votos.

Amparo en revisión 3444/1957 - Isabel, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 -
votos.

Amparo en revisión 2526/1956 - Bienes Inmuebles Riozaba, S.A. Octu
bre 27 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 40/1957 - La Inmobiliaria, S.A. Octubre 27 de --
1969. 5 votos.

Amparo en revisión 668/1957 - Compañía Inmobiliaria Fate, S.A. No-
viembre 5 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 3160/1957 - Bajío, S.A. Noviembre 5 de 1969, 5-
votos.

Amparo en revisión 2835/1957 - Edificios Kodak, S.A. Noviembre 5 -
de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 7584/1957 - Negociadora e Inmobiliaria Metropo-
litana, S.A. Noviembre 5 de 1959. 5 votos" (66).

Comentario.- Esta tesis, únicamente contempla el aspecto de la pro-
porcionalidad, identificado con la progresión de las t́arifas, considerando -
desde luego la capacidad tributaria del sujeto obligado a su cumplimiento-
no obstante que le faltó considerar a la Equidad, vemos que son dos aspece
tos totalmente individuales y diferentes entre sí, lo que implica necesaria-

(66) Jurisprudencia Sala Auxiliar, Informe 1969, pág. 4 a 51.

cuestionar a nuestra doctrina fiscal, el porqué se ha mostrado tan pobre y parca para definir ambos principios tributarios.

La proporcionalidad, no obstante que se base en t arifas progresivas, no necesariamente debe ser un requisito a cubrir en el aspecto formal de la explicación de una ley, sino que debe atenderse al contexto de los demás tributos que tiene que pagar o que tal vez se llegue a pagar, (como el caso de los impuestos reales e indirectos), en el desarrollo de su vida ordinaria, puesto que sí no es así, podía no haber proporcionalidad, ya que se desalentar a la iniciativa personal y propia del individuo al castigar su progreso.

"1712 Impuestos, Proporcionalidad de las Tarifas Progresivas.

En mérito de su debida función en la doctrina fiscal habr a que contrastar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una Nación.

La cuota progresiva, como la contenida en los art uculos 24, reforma-

do, y 55 de la referida Ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica.

El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.

Amparo en revisión 6051/1957 - Inmobiliaria Zafiro, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 3444/1957 - Isabel, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 2526/1956 - Bienes Inmuebles Ríozaba, S.A. Octubre 17 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 40/1957 - La Inmobiliaria, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 668/1957 - Compañía Inmobiliaria Fare, S.A. Noviembre 5 de 1969. 5 votos.

Amparo en revisión 3160/1957 - Bajfo, S.A. Noviembre 5 de 1959. 5-votos.

Amparo en revisión 2835/1957 - Edificios Kodak, S.A. Noviembre 5 - de 1969, 5 votos.

Amparo en revisión 5397/1959 - Ascamil, S.A. Noviembre 5 de 1969. Unanimidad 4 votos" (67).

Comentario.- Volviendo a tratarse el punto de la proporcionalidad y la progresión, consideramos que no se ha avanzado mayormente al respecto, lo que produce que haya aún retraso o estancamiento.

En este mismo sentido se pronuncia la Autora Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, (68) quien al estudiar el régimen financiero en las constituciones, solo se refiere a la proporcionalidad, no obstante que pretende proponer que las contribuciones deben cumplir ciertos requisitos.

a) Ser establecido para cubrir gastos públicos.

(67) Jurisprudencia, La Auxiliar, (Materia Administrativa), Informe 1969 - pág. 51.

(68) Chapoy Bonifaz Dolores Beatriz, El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas, Ed. UNAM, México 1973, pág. 19.

b) Ser proporcional y equitativo

c) Ser establecido por una Ley.

Al referirse al inciso b) solo dice:

"La proporcionalidad de los impuestos no debe considerarse una relación con la Universidad de la obligación de cubrirlos sino en relación con los niveles económicos que afectan". (69).

"1713 Impuestos, proporcionalidad y equidad de los

Es el caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, de consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal. Más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades,-

(69) Ibis idem., pág. 19.

es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse así mismo junto con el sistema económico de un país que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de éstos los sociales, y para su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en porción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma Sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán reper-

cutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

Amparo en revisión 6051/1957 - Inmobiliaria Zafiro, S.A. Octubre 27 de 1969. 5 votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Oreza. Srto. -- Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/1957 - Isabel, S.A. Octubre 27 de 1959. 5 -- votos. Ponente Mtro. Luis Felipe Canudas Oreza. Srto. Lic. Ignacio - Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/1957 - Isabel, S.A. Octubre 27 de 1959. 5 - votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Oreza. Srto. Lic. Ignacio- Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/1956 - Bienes Inmuebles Riozaba, S.A. Octu- bre 27 de 1969. 5 votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Oreza.- Srto. Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/1957 - La Inmobiliaria, S.A. Octubre 27 de -- 1969. 5 votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Oreza. Srto. Lic.- Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/1957 - Compañía Inmobiliaria Fare, S.A. Noviembre 5 de 1969. 5 votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza. Srío. Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/1957 - Bajío, S.A. Noviembre 5 de 1969. 5-votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza. Srío. Lic. Ignacio-Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/1957 - Edificios Kodak, S.A. Noviembre 5 - de 1969. 5 votos. Ponente: Mtro. Luis Canudas Orezza. Srío. Lic. Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/1959 - Ascamil, S.A. Noviembre 5 de 1969. Unanimidad 4 votos. Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza. Srío. Lic. Ignacio Magaña Cárdenas" (70).

Jurisprudencia. Sala Auxiliar (Materia Administrativa).- Informe 1969, Pág. 53.

3.2.- La tesis más reciente.

En las tesis anteriores, se nota la forma constante de evolución de -

(70) Informe 1969, pág. 63.

la intervención, sin embargo, no es, sino hasta en fecha reciente en que - nuestro máximo Tribunal, decide emitir una concepción de lo que el juzga dor ha de entender por Equidad y por Proporcionalidad, ello se plasma en la Tesis Jurisprudencial Número 98, visible a fojas 190 y 191 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Tribunal Pleno y que a la letra dice:

90) Proporcionalidad y Equidad Tributarias Establecidas en el artículo-
31, Fracción IV, Constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los princi-
pios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionali-
dad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir
a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica,
debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilida-
des o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben
fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasi-
vo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tribu-
ten en forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recur-
sos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas-
progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto-
en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Ex-
presado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada
con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser grava
da diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en ca-

da caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medu larmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los su jetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de cau sación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, -- plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributa-- rias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada co-- tribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes men-- cionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los con-- tribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de i-- gualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 181-186. A .R. 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. Ma yoría de 16 votos.

Vols. 187-192. A.R. 441/83. Cerillos y Fosforos "La Imperial", S.A.-- Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. A.R. 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos⁽⁷¹⁾.

Esto es a la fecha, la culminación para la Doctrina, el Juez y para el propio legislador, la interpretación más lúcida que a la fecha se haya externado por cualquier tribunal; lo que implica, el inicio hacia una verdadera y real concepción de los requisitos constitucionales que han de reunir los tributos y que se pretendan establecer por el legislador, a cargo del sujeto pasivo de la relación.

Así es en esta forma en la cual se han venido integrando cada vez más las facultades del Poder Judicial, haciendo que se levante como una institución indispensable en todo Estado de Derecho, por cuanto a que será el encargado de otorgar a cada quien lo que por derecho le corresponda, emitiendo resoluciones imparciales, carentes de cualquier intimidación política o influenciadas por intereses ajenos a la rectitud en la aplicación del Derecho.

Dando así luces que reavivan en la consecución de la estabilidad social y política, enmarcada dentro de un régimen de Derecho como lo es -

(71) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera parte, pleno, págs. 190 y 191.

el nuestro, logrando por ello, que cumpla con el cometido para el cual --
fué creado, alcanzando por este motivo que la parte que le corresponde co-
mo órgano del Estado sea realizada, haciendo que las inconformes que no-
obstante tengan o no motivo para ello se avoquen a la luz de su sabiduría
para convencerlos y en su caso someterlos, dentro del marco jurídico ema-
nado de nuestra Carta Magna, por medio de resoluciones cuya esencia es-
la justicia y cuya forma es el Derecho.

Esperemos que nuestro Poder Judicial, llegue a ser algún día total y-
absolutamente autónomo tanto por su formación, como para promover y --
presentar sus propias iniciativas.

Ojala que llegará a semejarse a los jueces del derecho anglosajon o-
common law, el cual nos describe John Clarke Adams en su obra:

"En el período de formación del common law, los custodios del dere-
cho eran los jueces reales, señores poderosísimos que viajaban por el
reino dispensinz justice (administrando justicia). En teoría, ellos eran
depositarios de un derecho perfecto, eterno, inmutable, que revela---
ban, gota a gota a través de sus sentencias" (72)

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, (73) propone que para nivelar ---

(72) Clarke Adams John, El Derecho Administrativo Norteamericano, Ed. -
Universitaria de Buenos Aires, Argentina 1964, pág. 10

(73) Burgoa Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, México-
1982, págs. 809 y 810.

constitucionalmente los poderes de la Federación, se le otorguen facultades de presentar iniciativas al Poder Judicial, hecho que consideramos definitivo, para promover ya en forma directa los juicios que en materia tributaria se lleguen a emitir, lo que teóricamente reducirá al mínimo el margen de error en el que pueda incurrir el Poder Legislativo, con lo cual se evite que haya renuencia por parte de los contribuyentes, para cumplir con sus justas obligaciones.

En ambos casos, debe realizarse al Poder Judicial puesto que en el Estado de Derecho tutela por mandato constitucional, las garantías individuales del contribuyente y de los habitantes de nuestro país.

CAPITULO II.

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE NOMINAS EN LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.

Introducción.

1.- Antecedentes.

2.- El Impuesto Sobre Nóminas.

2.1.- Texto.

2.2.- Definición.

2.3.- Elementos.

2.4.- Clasificación.

3.- Observaciones.

3.1.- Principios en las contribuciones.

INTRODUCCION:

Hemos visto en el capítulo que precede, el desarrollo de los principios de la Equidad y la Proporcionalidad, así como algunos tributos o contribuciones que rijieron en la antigüedad. Procede avocarnos al estudio y análisis del Impuesto Sobre Nóminas, gravamen que se genera por aquellos que dependen de la empleomanía para cubrir su objeto social y que se encuentren dentro del Distrito Federal, puesto que se trata de una nueva modalidad de gravamen u contribución, ya que quien mas sueldos pague, mas incrementará su monto de impuesto.

Exponemos que es una novedad dentro del Régimen Fiscal contemplado en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, toda vez que nunca antes se había gravado una erogación como con este impuesto, hecho que resulta desalentador para el empleador puesto que incrementa el pesado costo fiscal de contratar a un trabajador, recordemos tan solo que se debe pagar Seguro Social, Infonavit, el Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal Subordinado Federal, lo cual en promedio representa entre un 17.5% a 25% del costo del sueldo del trabajador.

Las contribuciones, deben existir, son una innegable necesidad de Estado, sin embargo no deben atentar nunca contra su fuente, excepto en el caso de que ella sea perjudicial a la sociedad como lo es el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, donde se gravan las bebidas embriagan

tes, o bien "exclusivos" como el Impuesto al Valor Agregado que se debe pagar por adquirir determinados productos y que se aplica una tasa del -- 20% y no del 15% normal; en ambos casos, creemos que se justifica el grvamen y se resalta el carácter social de estos, no sucediendo a nuestro -- criterio que con el Impuesto analizado en este trabajo, no se justifica su fuente de gravamen como es el pago de sueldos, ya que parece cotizar al empleador por contratar un trabajador que tal vez resida fuera del Distrito Federal y no disfrute de los beneficios de esa contribución que genera con la relación laboral que lo une a su empleador.

I.- ANTECEDENTES:

La ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, hasta el año de 1987, no contempla ningún gravámen para las personas que paguen los sueldos a sus trabajadores.

Uno de los antecedentes más directos que podría relacionarse con este tipo de gravámen, es sin lugar a dudas, el Impuesto del 1% Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Subordinado, que rige en materia federal.

Por lo que respecta a las leyes locales de las demás entidades federativas, casi en todos ya se encuentra contemplado el Impuesto Sobre Nóminas, existiendo a la fecha tesis jurisprudenciales, que los han declarado constitucionalmente válidos, ya que a esa fecha, los conceptos de violación que en materia de amparo se habían efectuado, se enfocaban únicamente a tratar de demostrar una doble tributación entre la entidad Federativa y la Federación, lo cual originó dichas tesis al respecto. Como precedente, - hemos elegido la tesis jurisprudencial número 56, visible a fojas 110 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Tribunal Pleno, la cual establece:

"56) Impuestos. Sistema Constitucional referido a la Materia Fiscal. - Competencia entre la Federación y las Entidades Federativas para decretarlos.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a).- Concurrencia contributiva de la Federación y 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 expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y 118).

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vol. 6, Pág. 72. A.R. 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. Unanimitad de 18 votos.

Vols. 151-156, Pág. 141. A.R. 1015/63. Angel Tortontegui Millán. Unanimitad de 20 votos.

Vols. 151-156, Pág. 141. A.R. 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. Unanimitad de 18 votos.

Vols. 151-156, Pág. 141. A.R. 1005/63. Martha Arellano Sandoval. Unanimitad de 18 votos.

Vol. 151-156, Pág. 93. A.R. 3721/80. Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra. Unanimidad de 17 votos" (74)

Basándose en la tesis anterior, se denota claramente la forma en -- que se ha abordado el problema de la Constitucionalidad, ya que se aboca ron los litigantes, solamente al aspecto de "Competencia Tributaria", nunc a el aspecto constitucional de fondo, esto es, que cumpla con los requisit os de proporcionalidad y equidad.

La regularización tributaria de las relaciones obrero-patronales, como es el caso del Impuesto Sobre Nóminas, contemplado en la Ley de Ha cienda del Departamento del Distrito Federal, no tiene ningún antecedente jurídico, existen precedentes, por las legislaturas de otros estados como -- ya se ha citado y, que ya regulan tributariamente estas relaciones, sin em bargo nuevamente se hizo valer el aspecto competencial, no el aspecto e-- quidad y proporcionalidad, hecho que redundó en perjuicio nuevamente de los promoventes del amparo, ya que nuevamente se incurre en no impug-- nar la equidad y la proporcionalidad de dicho Impuesto.

Por lo anterior, debemos considerar hasta cierto punto allanado el -- camino para la impugnación constitucional de un gravámen sobre nóminas, lo cual debe reeditar los beneficios de verse favorecidos los asuntos que -- se impugnen y promuevan en contra de dicho tributo, sin embargo, no e-- xiste ningún antecedente directo del Impuesto o gravámen que rija para -- el Distrito Federal, en materia de erogaciones por remuneraciones, lo ---

cual implica una exploración virginal en este ámbito.

2.1.- TEXTO:

El Impuesto Sobre Nóminas, lo encontramos dentro de los artículos - 45-g, 45-h y 45-i; de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, artículos que fueron introducidos mediante las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de Diciembre de 1987.

Siendo su Texto el siguiente:

"Artículo 45-g.- Se encuentran obligados al pago del Impuesto Sobre Nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se consideran erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral".

"Artículo 45-h.- El Impuesto Sobre Nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado"

"Artículo 45-I.- El Impuesto Sobre Nóminas se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado y se pagará mediante declaración, que deberá presentarse cada mes, dentro del plazo establecido para el pago del Impuesto al Valor Agregado"

Siendo este el texto del Impuesto Sobre Nóminas, cuya constitucionalidad se analiza, procedemos ahora a su:

2.2.- Definición.

En la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no encontramos ningún indicio que nos defina lo que debe entenderse como un impuesto, excepto que, en forma supletoria resulta ser aplicable el Código Fiscal de la Federación, según lo dispone el artículo 1º de dicha Ley, vigente en 1988; dicho Código establece en su artículo 2º, fracción I, lo que debe entenderse por impuesto y establece:

"Artículo 2º-F L.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Esta definición de lo que ha de entenderse por impuesto, definición que podemos seccionar en las siguientes partes:

a) Impuestos son las contribuciones establecidas en ley.- En esta parte, encontramos dos partes fundamentales de su tributo, a saber, que los impuestos son contribuciones y que estas deben estar establecidas en ley.

El propio Código Fiscal de la Federación, no define que son las contribuciones, pero si las clasifica, esto es, que en su artículo 2º en su enun-merado general, se establece:

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

Atendiendo a la definición que sobre contribuciones nos otorga el -- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española tenemos que:

"Contribución.- (Del latín contributo,-onis) f. Acción y efecto de contribuir.// 2.- Cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.// de guerra.- Exacción extraordinaria que los ejércitos beligerantes imponen a las poblaciones que toman u ocupan// de sangre, servicio militar// directa. La que pesa sobre personas, bienes o usos determinados// indirecta. La que grava determinados actos de producción, comercio consumo.// territorial. La que ha de tributar la riqueza rústica.// urbana. La que se impone a la propiedad inmueble en centros de población.// poner a contribución loc. fig. Recurrir a cualquier me-

dio que pueda cooperar en la consecución de un fin" (75)

Esta definición nos dá luz, para entender que cualquier contribución, -impuesta por el estado, generará una erogación pecuniaria por ser sujeto -obligado a ello de conformidad con los supuestos jurídicos que prevean este proceder.

Otro aspecto fundamental de esta parte de las contribuciones, lo es, que deben estar siempre establecidas en ley, hecho prioritario y regulador. de la acción del Estado para con el particular.

Ya el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental contempla que a ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, -- "esto es, que deberá siempre haber existido una Ley previa a la conducta a regular del individuo y, en tanto no exista, no se le podrá obligar a que la respete."

Para la fortuna del Contribuyente en general, la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna, contempla que todas las contribuciones han de estar en ley además de que reúnan los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que en orden jerárquico, si el Legislador Constituyente así lo dispuso, con mayor razón las leyes secundarias que se emitan han de contemplarlo, lo cual sucede en el precepto que define a los impuestos

(75) Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de La Lengua Española, Ed. Espasa-Calpe, Madrid 1970, pág. 356.

en el Código Tributario al respecto nuestro Máximo Tribunal ha emitido la tesis jurisprudencial número 54, visible a fojas 105 y 106 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Pleno, la cual establece:

"54) Impuestos, Principio de Legalidad que en Materia de, Consagra - la Constitución Federal.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo de la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, con-

tenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa, en ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Vols. 91-96, Pág. 91. A.R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González. - Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A.R. 331/76. Marfa de los Angeles Prendes de Vera. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. a.r. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, Pág. 91. A.R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96. Pág. 91. A.R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. Unanimidad de 15 votos" (76)

Siendo esta la parte de la definición del Impuesto, que nos ocupa, -- aplicando las fuentes del Derecho Mexicano, tales como la jurisprudencia y el Derecho Común.

b) Que deben pagar las personas físicas y morales. En esta parte se precisa quienes van a ser sujetos de dicho impuesto, esto es, serán quienes en su momento lleguen a efectuar el pago de los impuestos a su cargo, no obstante que sean personas físicas o personas morales.

c) Que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho prevista por la misma.- Aquí se nota claramente la determinación dentro de la Ley de los supuestos en que han de incurrir quienes sean los que vayan a pagar el Impuesto que se trate.

(76) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1986, Pleno, Ed. Mayo, México 1985, pág. 105 y 106.

Siendo esta la división que hacemos de la definición del Impuesto que contempla el Código Fiscal Federal, el Impuesto Sobre Nómina, contempla las tres partes en que se define un impuesto, a saber:

- a) Esta en Ley, puesto que forma parte de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.
- b) Va dirigida a las personas físicas o morales que paguen sueldos - en el Distrito Federal.
- c) Son sujetos del impuesto sobre nóminas, quienes paguen salarios y demás prestaciones derivados de una relación laboral en el Distrito Federal.

Por lo anterior, cabe concluir, que se está en presencia de un impuesto, procediendo entonces al análisis de sus:

2.3.- Elementos.

Las características de cualquier ley, tales como "generalidad, abstracción, coercibilidad, obligatoriedad y preexistencia" (77), los podemos resumir en las siguientes preguntas; tratándose de leyes tributarias:

(77) García Trinidad, Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México 1980, págs. 80 a 83.

- a) Quien lo emite.
- b) Para quien lo emite.
- c) Que va a regir.
- d) Como va a aplicarse.
- e) Cuanto va a cumplirse o pagarse.

Andrés Serra Rojas, expone en su obra:

"La obligación tributaria se origina al entrar en vigor la ley que crea un impuesto y se descompone en elementos que la explican y definen.

La doctrina señala como elementos más importantes de la obligación tributaria los siguientes, los cuales se clasifican en dos grupos denominados:

Elementos cualitativos y elementos cuantitativos.

A) El primer grupo de elementos denominados cualitativos comprende:

1) Los sujetos de la obligación tributaria.

II) El objeto de la obligación tributaria.

III) El hecho generador del crédito fiscal.

B) El segundo grupo de elementos denominados cuantitativos comprende:

IV) La unidad contributiva.

V) La cuota del impuesto.

VI) El monto imponible" (78).

Estos elementos cuantitativos y cualitativos de los impuestos, los podemos entender mejor, si atendemos que el contribuyente no comprende -- fácilmente el lenguaje del especialista fiscal, por lo que se hace necesario tratar de que sea asimilable este aspecto tan importante.

En materia impositiva, persisten los mismos cuestionamientos, solo -- que adquieren un nombre distinto, o mejor dicho, tienen una denominación especial, así sabemos que:

a) Quien emitió el Impuesto Sobre Nominas?.- Fué el H. Congreso de

(78) Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Tomo II, Ed. Porrúa, México 1982, págs. 48 y 49.

la Unión, de conformidad con las facultades que le otorga el Pacto Federal, para legislar en todo lo relativo al Distrito Federal.

b) Para quien se emitio?.- De la simple lectura del artículo 45-g de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, se nota que -- quienes están sujetos a dicho Impuesto sobre Nóminas, son las Personas Físicas o Morales, que realicen erogaciones, dentro del Distrito Federal.

c) Que va a regir?.- El Impuesto sobre Nóminas, rige las relaciones obrero-patronales, al utilizarlos como parametro para la generación del Im puesto, con lo cual, viene siendo esto el propio objeto del gravámen.

d) Como va a aplicarse?.- El Impuesto Sobre Nóminas, se aplica sobre el monto total pagado de salarios más todas las prestaciones que se - deriven de una relación laboral, esto es, el procedimiento para determinar lo.

e) Cuanto va acumplirse o pagarse?.- La legislación impositiva, generalmente impone un requisito indispensable para cumplirla, el pago, no habiendo otra manera que ha de seguirse para poder cumplir con ese tipo de obligación.

Resumiendo las preguntas anteriores, podemos simplemente denominar los como objeto, sujeto, tasa o tarifa y época de pago, estos son - los elementos que integran una contribución en general, según el-

Código Fiscal Federal. (79)

El Impuesto Sobre Nóminas, tiene esos elementos ya que:

I) Su Objeto.- Es el pago que efectúan aquellas personas físicas o -
morales que realicen dentro del Distrito Federal, erogaciones por remunera-
ción al trabajo personal subordinado, esto es, el objeto es la fuente de
origen del impuesto.

II) Sujeto.- Quiénes se obligan jurídicamente a pagar el Impuesto So-
bre Nóminas, son las Personas Físicas o Morales, que efectúen pagos por
remuneración al trabajo personal subordinado y demás prestaciones prove--
nientes de la relación laboral, para Andrés Serra Rojas, son simplemente: -
"El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona física o la perso-
na jurídica, obligada al pago de un impuesto" (80)

III) Tasa o Tarifa.- Este Impuesto tiene una sola tasa o tarifa, la --
cual es del 2% del total de las remuneraciones al trabajo personal subordi-
nado, que efectúan las personas físicas o morales dentro del territorio del
Distrito Federal.

IV) Epoca de Pago.- También, se contempla, dentro del articulado de

(79) Código Fiscal Federal, art. 5º.

(80) Opus. cit., pág. 51.

la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que el Impuesto Sobre Nóminas, se ha de pagar en forma mensual dentro del mismo plazo en el que ha de pagarse el Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto sobre Nóminas, que se analiza en este trabajo, contiene los elementos necesarios para definirse como una contribución, por lo que los requisitos formales, esto es, los requisitos que deben contener todo tipo de contribuciones, si los tiene, la cuestión de la presente tesis, es el de abocarse a estudiar y analizar si cumplió o no los requisitos de Equidad y Proporcionalidad, como se verá en nuestras conclusiones.

2.4.- Clasificación:

El Impuesto sobre Nóminas, que grava a las personas físicas o morales que realicen erogaciones por remuneración al trabajo personal subordinado, en el Distrito Federal tiene las características siguientes:

I) Grava un Gasto, esto es, grava las erogaciones que efectúen las - Personas Físicas o Morales, al cumplir con sus obligaciones patronales, dentro de una relación laboral.

II) Tiene una Tasa única, del 2%, aplicable indistintamente a todos - los contribuyentes obligados a su pago.

III) Grava en forma directa a las personas físicas o morales que efectúen

túen sus erogaciones por cumplir con lo acordado en una relación laboral, como son los salarios y todas aquellas prestaciones, originadas por dicha fuente.

En la Legislación Mexicana, no existe una Clasificación de las contribuciones, excepto la que establece el artículo 2º del Código Fiscal Federal, el cual solo hace una división, ya que establece:

"2.- Tipos de Contribuciones

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

Concepto de Impuestos

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación-jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Aportaciones de Seguridad Social.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en-

el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de Mejoras

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

Concepto de Derechos.

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

Organismos Descentralizados.

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, - con excepción de lo dispuesto en el artículo 19" (81)

No existe mayor abundamiento, por lo que es necesario acudir a la - Doctrina, para allegarse de elementos y poder definir la clasificación del Impuesto Sobre Nóminas.

De conformidad con los autores Sergio Francisco de la Garza (82), - Emilio Margain Manatou (83), Ernesto Flores Zavala (84), podemos considerar y efectuar la siguiente clasificación de los impuestos:

| | | |
|-----------|---|---|
| IMPUESTOS | < | DIRECTOS. INDIRECTOS. REALES. PERSONALES. AL CONSUMO. AL INGRESO. AL GASTO. |
|-----------|---|---|

Así tenemos que la definición de cada uno de estos tipos de impuestos

(81) Opus. cit. vigente en 1988.

(82) Margain Manatou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Univ. Potosina, México 1981.

(83) Opus. cit.

(84) Opus. cit.

to es:

IMPUESTOS DIRECTOS.- Son aquellos impuestos que gravan a un solo sujeto y se extinguen con el cumplimiento de este, esto es, que este tipo de impuesto es exclusivo de aquellas personas físicas o morales que incurren en los supuestos jurídicos o de hecho que prevé la ley y no afecta a otra persona más, ya que no se trasladan en forma alguna, como ejemplo podemos citar al Impuesto Sobre la Renta.

IMPUESTOS INDIRECTOS.- Son aquellos impuestos que gravan a varios sujetos pasivos hasta el consumidor final y se extingue hasta que cumplan cada uno de ellos su obligación. El ejemplo clásico de este tipo de impuestos, lo es el Impuesto al Valor Agregado, en el cual cada sujeto al que se le traslada el impuesto, lo repercute en el siguiente, hasta culminar con el consumidor final.

IMPUESTOS REALES.- Son aquellos impuestos que gravan los bienes, ya sean muebles o inmuebles; de este tipo de gravamen podríamos considerar que va conjuntamente con la adquisición del bien de que se trate, --- puesto que con ese acto, se adquiere la obligación de cubrirlo, podemos citar como ejemplo, al Impuesto Predial, el cual, ha de cubrirse indistintamente por el propietario o poseedor del predio.

IMPUESTOS PERSONALES.- Son aquellas contribuciones que gravan a los pagadores del impuesto, esto es, han celebrado algún acto jurídico y -

que por ser parte de dicho acto, deben de cubrirse los distintos tipos de gravámenes, como ejemplo podemos citar el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, el cual grava a quien adquiera el inmueble, no grava el acto, amén de que este tipo de impuestos es personalísimo.

IMPUESTOS AL CONSUMO.- Este tipo de gravamen, cuya fuente es el monto que los contribuyentes puedan consumir lo que demuestra en forma muy palpable su real capacidad contributiva, como ejemplo podemos volver a citar el Impuesto al Valor Agregado, el cual grava el Consumo de bienes y servicios.

IMPUESTOS AL INGRESO.- Una de las fuentes recaudadoras más apreciadas en la legislación mexicana, lo es sin lugar a dudas el impuesto al ingreso, esto es, el Impuesto Sobre la Renta, el cual no necesita de mayores aclaraciones.

IMPUESTOS AL CONSUMO.- Este es uno de los gravámenes más delicados y difíciles de aceptar, ya que gravan no el consumo de bienes y servicios, sino el gasto que efectúa el sujeto obligado a su pago, esto es, que la fuente o hecho generador lo representan los gastos o el monto de reducción del patrimonio del contribuyentes o causante del Impuesto.

Expuesta la principal clasificación en la cual se resumen las consideradas por la Doctrina Fiscal Mexicana, hemos de proceder a analizar en donde se encuentra el Impuesto Sobre Nóminas, el cual consideramos que:

a) Es un Impuesto Directo, porque grava a una sola persona, que es el sujeto obligado a su pago.

b) Es un Impuesto Personal, porque grava a quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho previstas en ley, no a dichas situaciones.

c) Es un Impuesto al Gasto, porque su fuente lo son los salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral, sin considerar los ingresos del causante o contribuyente.

Siendo esta la clasificación del Impuesto Sobre Nóminas, atendiendo esencialmente el contenido de la ley y de los Doctrinarios, procedemos a emitir las siguientes.

3.- Observaciones:

Los elementos y la clasificación del Impuesto Sobre Nóminas, son importantes para poder comprender si se reúnen o no los requisitos que cualquier contribución ha de tener, no obstante ello, no es posible aportar u omitir en cualquier estudio que se realice de Equidad y Proporcionalidad Tributaria, la influencia que han alcanzado una serie de Principios que deben de contenerse esto es, que independientemente de la legalidad, debe haber una razón y una forma de establecer un Impuesto, lo que originara un gran ahorro al Fisco y dará una comodidad, comprensión y satisfacción al contribuyente de ese Impuesto.

3.1.- Dos han sido lo enunciados de esos principios, Adam Smith y - Adolfo Wagner; el autor Sergio Francisco de la Garza, en su obra establece:

"19.1. Los principios de Adam Smith

En su libro "La Riqueza de las Naciones", Adam Smith dedicó una - parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que por su acierto continúan comen tandose e inspirando a las legislaciones modernas.

1º Principio de justicia. Escribió Adam Smith que "los súbditos de ca da Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una pro porción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es de cir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".

Este principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789- y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, pa só a la Constitución Española de Cádiz de 1812, de ahí a las Con stituciones mexicanas, particularmente las de 1857 y de 1917, que pro claman este principio de justicia cuando exigen que los mexicanos - con tribuyamos a los gastos públicos de la menra proporcional y equi tativa que establezcan las leyes (Art. 31, IV).

El principio de justicia se desenvuelve en dos subprincipios: el de la generalidad y el de la uniformidad.

El principio de la generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagar los quienes se comprendan en ellas. Tiene su expresión en los Art. 13 y 31, IV de la Constitución Federal, en el Art. 3º de la --- LISR de 1964 y en otras disposiciones legales. No se vulnera porque se concedan exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias ni tampoco a quienes carecen de capacidad contributiva.

El subprincipio de la uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor. -- Justifica la existencia de los impuestos progresivos. Se complementa, como dice Flores Zavala, con el criterio subjetivo propuesto por John Stuart Mill, de la igualdad de sacrificio. En el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas, que tienen su origen en el capital; las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y las rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, combinación de capital y trabajo. El principio de la igualdad de sacrificio requiere -- que los gravámenes sobre las primeras sean más pesados, porque requieren menor sacrificio para obtenerlas; los de las últimas son más-

moderados, por el ingrediente de trabajo que representa; y por último, que sean más leves para las rentas del trabajo, que son las que se obtienen con mayor sacrificio.

2º Principio de certidumbre. Adam Smith escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar - deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona, Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal -- que yo creo, y lo prueba a experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan -- grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre."

Einaudi agrega que el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala -- manera de recaudarlo.

Gastón Jeze, citado por Flores Zavala, desarrolla este principio en la siguiente forma:

1. Las Leyes Tributarias deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas e imprecisas.

2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

A este respecto debe decirse que en México, durante la última década, se ha procurado cumplir con el principio de certidumbre, pues -- existe toda una actividad administrativa y editorial, dedicada por la SHCP, a través de las direcciones de la Subsecretaría de Ingresos de la SHCP que realizan una campaña permanente para que los contribuyentes entiendan y cumplan con sus obligaciones tributarias.

3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

4. Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

5. La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del -- impuesto.

3º Principio de Comodidad. Adam Smith lo formula en la siguiente forma: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma - en las que es más probables que convenga su pago al contribuyente.- Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas se recuda - precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como esta en libertad - de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta"

Einaudi comenta que "no ha de recaudarse de una sola vez, sino fraccionando; no ha de cobrarse antes de la recolección, sino después, -- etc."

4º Principio de la Economía. "Los impuestos -dice A. Smith-, pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

"Primera: el cobro del impuesto puede exigir un gran número de fun

cionarios, cuyos salarios pueden consumir la mayor parte del producto de aquél, y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

"Segunda: puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores.

"Al mismo tiempo que obliga a la población a realizar un pago, puede de ese modo disminuir, y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitirían hacerlo con mayor holgura.

"Tercera: los embargos y demás castigos en que incurrir los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos, acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

"Cuarta: al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos, pueden exponerlas a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias".

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera

que haga salir de las manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez que salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro público.

19.2 Los principios de Adolfo Wagner.

Adolfo Wagner, en su *Traité de la Science des Finances*, formula cuatro grupos de principios de la tributación.

El primer grupo lo llama política financiera y son los principios de la suficiencia de la imposición y de la elasticidad de la imposición. El primero requiere que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles. El principio de elasticidad proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de conjuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

el segundo grupo se llama de principios de economía pública, proclama que debe hacerse una prudente elección entre las tres fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplica--

ción de los impuestos.

El grupo de principios de equidad, o de repartición equitativa de los impuestos, proclama la generalidad y la uniformidad en la tributación. Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner en materia de equidad, han quedado superado por la doctrina tributaria y no han sido acogidos por la legislación.

Por último, postula los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, los cuales son: la fijeza en la imposición la cual se expresa en las siguientes reglas.

1º La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.

2º La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

3º Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago - del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4º Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las-

complicaciones que entrañaban los impuestos modernos.

5º El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las -- controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realiza ción es difícil.

6º Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones -- que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

7º Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios -- fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para -- notificaciones o para el control del impuesto.

8º Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

Las anteriores recomendaciones son de obvia aceptación; y en la --- pñctica tributaria mexicana han encontrado una buena acogida.

También proclama Wagner la comodidad en la imposición, en benefi- cio no sólo del contribuyente, sino también del Fisco en la reducción del costo en la mayor medida posible en los gastos de recaudación -- de los impuestos" (85)

(85) Opus. cit., págs. 393 a 397.

Ambos autores, analizados por Sergio Francisco de la Garza, pretenden lograr la fórmula milagrosa que alienta al contribuyente a cumplir -- con su carga fiscal y que el Estado no perciba más allá de lo que le es -- absolutamente indispensable. Como principios, son fundamentales considerados por el legislador, incluirlos será lograr la justicia tributaria, la cual -- corresponderá cuando quien incumpla con sus obligaciones de pagar impuestos, sea únicamente por renuencia y no por la duda lógica que cualquier -- contribución contiene en forma por demás implícita.

El legislador constituyente, hace propios estos principios, al acoger -- ambas teorías de los principios tributarios, plasmandolos en la Carta Magna, a través de la fórmula Equidad y Proporcionalidad.

CAPITULO III.

CAPITULO III.
CONSIDERACIONES PERSONALES.

Como hemos expuesto, el objetivo de este trabajo, lo es de analizar si el Impuesto Sobre Nóminas, previsto en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, está o no cumpliendo con los requisitos de -- proporcionalidad y equidad tributaria, basándonos desde luego en lo que -- nuestro Máximo Tribunal ha resuelto al respecto, por lo que la culminación de este trabajo; nuestro criterio y conclusiones, son las siguientes:

PRIMERA.- Todos los impuestos de carácter personal esto es, aquellos que por definición o por disposición de Ley tengan ese carácter, deberán contener tarifas o tasa progresivas, ya que no basta que sea alta o baja para que sea considerada inconstitucional por falta de Equidad y/o Proporcionalidad, sino que, el costo social que debemos de pagar por disfrutar de los beneficios de que exista un Estado, que tutela derechos generales e impone obligaciones necesarias para su subsistencia , siempre deberá ser - acordes con la capacidad del sujeto obligado a su pago, dentro de un panorama general de todos aquellos a los que va a regir.

Esto es claro, ya que a diferencia de las aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras, en donde existe una contraprestación digamos directa al pagador de esa contribución, no sucede lo mismo con los impuestos, ya que a su destino aunque dentro del presupuesto de Egresos, no está definido, siendo por ello vital que para ello se implementen tarifas progresivas en toda contribución que sea denominada o - definida como Impuesto, pues en el caso específico del Impuesto Sobre Nóminas, que tiene el carácter de personal para su causador, ahí es donde la

norma debe permitir su subjetivización, esto es, que aún dentro de la generalidad de la obligación, haya una "oscilación" que le permita contribuir - en igual forma que aquellos que tengan la misma capacidad contributiva y distinta a aquellos que no la tengan, ya sea en mayor o menor cuantía.

SEGUNDA.- El Impuesto Sobre Nóminas, no reúne el requisito de proporcionalidad que establece nuestra ley fundamental en la fracción IV del artículo 31, ya que al tener una tasa o tarifa única del 2% aplicable a todos los sujetos obligados a su pago, viola dicho principio tributario, en virtud de que el impacto tributario será el mismo para todos los contribuyentes, pues no obstante que quienes aporten más, será porque tienen más, - también lo es, que quienes aporten menos pero con la misma tasa, verá reducido su patrimonio con el mismo porcentaje e impacto que aquellos que tienen una mayor capacidad tributaria, de ahí que en nuestro personal punto de vista, no se cumplió con dicho requisito constitucional de proporcionalidad.

TERCERA.- Por otra parte, el multicitado impuesto, tampoco reúne el requisito de Equidad, en virtud de que la ley grava en forma igual a -- los desiguales, hecho total y absolutamente claro, puesto que solo existe -- una tasa del 2% fijo para todos los contribuyentes, sin importar su capacidad tributaria, ya que las capacidades de todos los contribuyentes no son considerados en ningún momento y se discrimina a quienes tienen una mínima capacidad tributaria, con un sacrificio igual que aquellos que tienen -- una situación más desahogada.

CUARTA.- No importa cual sea la fuente del gravamen, llámese al Gasto, al Consumo o al Ingreso, todos deben de cumplir con los requisitos constitucionales de fondo Equidad y Proporcionalidad, independientemente de los de forma y, en caso de que no sea posible que dichos requisitos es tén contemplados en el cuerpo de la propia ley, acudir a la vía de Amparo ante el Organo Jurisdiccional competente, para impugnar esa ley que le sione nuestras garantías individuales, ya que las leyes secundarias aún las-fiscales deben contemplar su constitucionalidad en ellas mismas, pues no -dejan de ser elaborados por el legislador común.

En base a lo anterior, todas las leyes que se consideren contradictorias del Pacto Federal, son impugnables, las leyes fiscales no son la excepción, pues el problema radica medularmente en el monto que justamente -podemos contribuir, siendo esta la base de cualquier impugnación.

La justificación social del Impuesto Sobre Nóminas es indiscutible, --sin embargo también en la administración, es obvia, si la entendemos en -forma optimista, ya que teóricamente debe de fomentar que el sujeto obli-gado a su pago, depure la administración, en este caso de sus recursos la-borales, lo que tendría (aunque solo en teoría) que producir un incentivo a la productividad, puesto que solo quienes efectivamente produzcan para sus pagadores de sueldos, podrán permanecer en ella.

Ahora bien, por la falta de Educación Fiscal, de todos los contribu-yentes, siempre habrá renuencia a su cumplimiento, de ahí que también se

genera dos efectos nocivos.

1º) Reducción de la fuerza de trabajo, por el alto costo de su manu-
tención.

2º) Evasión fiscal por ahorro mal entendido de pago de contribucio--
nes.

Quizás podríamos agregar la corrupción, sin embargo a medida que -
haya mayor voluntad de cumplir, habrá menor corrupción de los sujetos de
la relación tributaria, puesto que la evasión, si la hay, será más sofisticada.

En la especie, el Impuesto sobre Nóminas, nunca se justifica por su
forma de elaboración, ya que como hemos expuesto con antelación, tiene
una sola tasa del 2%.

QUINTA.- La Evolución del Poder Judicial Federal, al reconocer su -
competencia como guardia constante de la Constitucionalidad de los actos-
de los otros dos Poderes de la Unión, no debe omitirse en momento algu-
no, pues se retrocedería a los tiempos del jurista Ignacio L. Vallarta, en-
que el propio Poder Judicial Federal desconoció y negó su constitucional -
competencia, pues con ello se eliminaría la trilogía orgánica del Estado, -
que sería equivalente a romper con la perfección de la organización de --
cualquier tipo de Gobierno, pues su coexistencia, es signo inequívoco de la

Democracia Social y de la procuración de un verdadero Estado de Derecho.

SEXTA.- No obstante que el Sistema Tributario Mexicano, es muy joven y que su implantación ha sido a marchas forzadas, se debe de crear y enriquecer el Derecho Tributario Mexicano, aplicable a nuestras realidades sociales y no importar modelos de legislaciones extranjeras que en algunos aspectos culturales y sociales, son totalmente distintos a los nuestros.

SEPTIMA.- Que el legislador mexicano, fomente, reconozca y acepte sugerencias, de los doctos en la materia, a través de los órganos establecidos, colegios, asociaciones, etc., para optimizar y dinamizar la legislación fiscal, logrando con ello que exista menos renuencia hacia el Fisco, puesto que también se podría abarcar otro aspecto tan delicado, como es ilustrar a nuestros legisladores en la materia que da vida a todas las Instituciones, pues es el medio natural de hacerse de recursos el Estado, aprovechar que si nuestros representantes en el H. Congreso de la Unión, cobran una dieta durante su encargo, aprovechar sus períodos de receso y proceder a efectuar estudios y análisis de las modificaciones fiscales que se pretendan, pues no se trata de rehusar un pago de lo debido al Fisco, sino que este lo reciba sin atentar la Seguridad Jurídica de sus causantes.

OCTAVA.- Nuestra aportación; es la de proponer las definiciones de Equidad y Proporcionalidad en materia impositiva, siendo las siguientes:

"Equidad.- En el conjunto de disposiciones complementarios a la generalidad de la Ley, que permitan concretar su aplicación a cada su jeto obligado, considerando siempre la situación subjetiva, dentro del aspecto objetivo u abstracto de la norma, en relación con el beneficio que reciba".

Consideramos que la equidad permite atemperar la Ley a cada caso concreto que se vaya a aplicar, entonces, debemos siempre considerar que se trata de un principio fundamental del Derecho en general y más aún del Derecho Fiscal, pues su esencia la plasmó nuestro Legislador Constitucional, para regular la actividad del Legislador Común, de ahí que su aplicación sea fundamental para emitir normas impositivas.

La Equidad Tributaria, la integra el legislador constitucional, como principio fundamental que la lógica y la historia le enmarcan para buscar la mayor perfección de la rama tributaria, nunca para que sea un elemento intrascendente, pues ello daría como resultado la rebelión al pago o la inconformidad.

"Proporcionalidad.- Es el conjunto de principios tributarios que moderan o atenúan el impacto fiscal en la capacidad tributaria real del sujeto obligado al pago de la contribución, en relación con el beneficio que reciba".

La proporcionalidad, como ya se ha expuesto, se basará en escalas para afectar en distinta forma a las distintas capacidades tributarias, lo-

grando moderar el impacto según la realidad en la que se va a aplicar.

Una vez que el sujeto obligado al pago de la contribución, ha ubicado su situación frente a la contribución, ahora le corresponde a la parte rígida de esta, determinar el "cuantum" ha de aportar o pagar al Fisco - por su situación subjetiva.

La unión de estos dos enunciados, nos dará como resultado la Constitucionalidad de una contribución independientemente de los demás aspectos de forma o formales, que se requieren para que puedan regir como sería- el que estén contemplados en ley y que cubran o se destinen al gasto público.

Quizás hasta pudiéramos llegar a poner en aprietos al estado, no al- cuestionar nuestra obligación tributaria, pero si al cuestionar el monto de- los tributos que nos corresponde cubrir, ya que si bien es cierto que las - contribuciones sirven para redistribuir la riqueza, también lo es que, la fa- cultad imponible del Estado, radica en el límite de su Gasto Público.

Lo anterior es comprensible, si entendemos que hasta dicho Gasto Pú- blico, debe ser revisado para su aprobación, pues siempre deberá haber -- una fiscalización de todos los sujetos de la relación tributaria, razón mas- para que nuestros legisladores se preparen y comprendan mejor nuestra -- realidad social.

En las definiciones que se proponen de Equidad y de Proporcionalidad, se especifica que habrá siempre una "relación con el beneficio que reciba" el contribuyente, y ello obedece a que como hemos explicado con anterioridad, en el caso específico de los impuestos en general, el beneficio que recibe su pagador es indefinido y por ende son los mas propensos a ser inconstitucionales y evadidos, esto es, porque no existe en forma concreta y específica una contraprestación o beneficio palpable en forma inmediata, pues a diferencia de las demás contribuciones donde si existe -- una adquisición inmediata de un beneficio, tal como pagar derechos por -- uso de carretera, pagar aportaciones al Seguro Social, etc., en los impuestos en general no sucede esto, por su carácter de destino indeterminado o indefinido, para lo cual planteáramos una aportación más y que es la Teoría del Beneficio, la cual se define de la siguiente manera:

Teoría del Beneficio.- El contribuyente que reciba más y mejores -- contraprestaciones por parte del Estado debe contribuir en mayor cantidad y proporción que aquel que reciba poco o nada de dichas contraprestaciones, de esta máxima, dependerá la afluencia, renuencia, resistencia o agracimiento al cumplir con las obligaciones de pagar las contribuciones, sin omitir que previamente se hubiesen cubierto los requisitos de forma de -- cualquier norma legal que se pretenda o refiera a la materia impositiva.

Por otra parte, el Estado captador de esos recursos, debe de proveer para su propio beneficio de mayores contraprestaciones inherentes a su fin, a aquellos que en forma mínima o nula aporten contribuciones, pues con -

ello se logrará una verdadera redistribución de la riqueza y un fomento de futuros contribuyentes, pues ello implica depuración de su personal y "financiamiento" de aquellos cuyos recursos no son abundantes, en caso contrario, se generará ambición por lo ajeno y deseo de clandestinidad, volviendo a nuestra etapa irracional de seres vivos y de mediocridad social.

La mente materializada del contribuyente, no ve mas que la exacción injustificada y nunca analiza los beneficios que ello le genera, de ahí que exista una predisposición para su cumplimiento.

Creemos que del respeto y aplicación de esta teoría, los sujetos de la relación tributaria, Estado-Contribuyente, se dignificarán y reivindicarán reciprocamente para beneficio de la nación.

Por lo que toca al Impuesto del 2% Sobre Nóminas, que contempla la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, a nuestro criterio, sería constitucional si se considerasen los siguientes aspectos:

- A) Objeto social, o actividad que desempeñe el contribuyente.
- B) El nivel de sueldos que pague el contribuyente.
- C) La zona en donde se encuentre ubicado el contribuyente.
- D) El número de trabajadores que utilice el contribuyente.

Cumpliendo estos requisitos, consideramos que inclusive se encontraría implícita nuestra teoría del Beneficio, pues su aplicación práctica sería a través de la siguiente fórmula:

$$\frac{N \times (.02 \times A)}{Z} \times 125,000 = \text{IMPUESTO A PAGAR MENSUAL.}$$

La definición de estas constantes, es:

N= Número de veces que el salario mínimo general del Distrito Federal elevado a 30 días, cubre dentro del monto de la nómina mensual del contribuyente.

0.02 = Factor constante del 2%.

A = Actividad que desarrolle el contribuyente, la cual debe estar clasificada en orden creciente, de conformidad con el tipo de actividad que se desempeñe, en un rango no mayor de tres, para que no fuese exorbitante el impuesto; ejemplo:

| ACTIVIDAD | NUMERO |
|-------------------------|--------|
| Taller familiar | 0 |
| Prestación de Servicios | 1 |
| Restaurante-Bar | 3 |

Z = Zona económica en orden creciente, que ocupe el contribuyente, con un tope de 10 por ejemplo:

| DOMICILIO | ZONA |
|----------------------|------|
| Lomas de Chapultepec | 1 |
| Polanco | 1 |
| Iztapalapa | 8 |

125,000 = Constante para hacer directa la obtención en pesos del Im puesto a Pagar sobre las Nóminas.

Consideramos que de esta forma, quienes paguen mas impuestos, es - porque:

1º) Tienen mayores sueldos (quizás no mas trabajadores).

2º) Tienen mejor ubicación y servicios.

3º) Su actividad es determinante en el incremento del impuesto, sea la zona que sea.

Ahora bien, quienes paguen menos impuestos, será porque:

1º) Tienen sueldos bajos.

2º) Tienen ubicación con mínimos o nulos servicios.

3º) Su actividad, será determinante para pagar menos impuestos.

De esta forma, se logra la equidad y proporcionalidad del Impuesto - Sobre Nóminas, cristalizando así la Teoría del Beneficio, puesto que se logra una redistribución de la riqueza y se impacta más a quien puede hacerse.

Para ejemplificar esto, exponemos el siguiente ejemplo práctico:

Nombre: X

Actividad: Prestación de Servicios.

Domicilio: Polanco

Nómina del mes \$1,000,000.00

Impuesto normal (2%) \$20,000.00

Salario Mínimo Vigente \$250,000.00

Aplicando la fórmula:

$$\frac{N \times (0.02 \times A)}{Z} \times 125,000 = \text{Impuesto.}$$

Substituyendo valores.

$$N = 4$$

$$A = 2$$

$$Z = 1$$

$$\frac{4 \times (0.02 \times 2)}{1} \times 125,000 = \$20,000$$

La proporcionalidad se logra con la progresión se determina mediante el incremento de las veces que pague el equivalente al salario mínimo general el contribuyente, en tanto que la Equidad se contempla al considerar la zona y actividad desarrollada por el contribuyente, lo que haría que sea constitucional este impuesto, logrando así que se redistribuya la riqueza -- pues quien pueda pagar más, lo hará, no solo por su fuerza de trabajo, sino también por su ubicación.

Con estas conclusiones, culminamos nuestro trabajo, considerando que nuestra aportación puede revertir en una concientización del Poder Legislativo y el Judicial, respecto de su vital actividad, pues si la actividad fuese otra, automáticamente el impuesto crece, utilizando los mismos datos, pero con una actividad 3, tendremos:

$$\frac{4 \times (0.02 \times 3)}{1} \times 125,000 = \$30,000$$

Dentro de las actividades, se clasificarían en orden de importancia, - por ejemplo:

- 0).- Talleres y negocios familiares.
- 1).- Servicios sociales, profesionales, técnicos, etc.
- 2).- Servicios turísticos, comerciales.
- 3).- Expendedores de artículos de lujo, o de aquellos que atenten -- contra la salud.

Con ello, culminamos nuestro trabajo, esperando haber logrado nuestro objetivo de poner en práctica la Equidad y Proporcionalidad.

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

- Barrow, R.H. Los Romanos, México 1975, Ed. Fondo de cultura Económica.
- Bernal Beatriz y Ledezma Historia del Derecho Romano y de los Derechos Neoromanistas Tomo I, México --- 1981, Ed. UNAM.
- Bravo Valdéz Beatriz y Bravo González Agustín. Primer curso de Derecho Romano, México 1988, Ed. Pax-México, Librería Carlos Cesarman, S.A.
- Briseño Sierra Humberto Derecho Procesal Fiscal, México 1975, Ed. Cárdenas.
- Burgoa Ignacio Derecho Constitucional Mexicano, México- 1982, Ed. Porrúa.
- Burgoa Ignacio El Juicio de Amparo, México 1982, Ed. Porrúa.
- Castro Juventino V. Garantías y Amparo, México 1986, Ed. Porrúa.
- Cortina Alfonso La Obligación Tributaria y su Causa, México 1971, Ed. Porrúa.
- Cruz Morales Carlos A. Los artículos 14 y 16 Constitucionales, México 1977, Ed. Porrúa.

- Chapoy Bonifaz Dolores**
Beatriz El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas, México - 1973, Ed. UNAM.
- Chapoy Bonifaz Dolores**
Beatriz Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional, México - 1972, Ed. UNAM.
- Charice Adams John.** El Derecho Administrativo Norteamericano, Buenos Aires 1964, Ed. Universitaria de - Buenos Aires.
- De La Garza Sergio**
Francisco Derecho Financiero Mexicano, México 1986, Ed. Porrúa.
- De Pina Rafael** Diccionario de Derecho, México 1983, Ed. Porrúa.
- Dublan Manuel** Derecho Fiscal, México 1975, Ed. Textos-Universitarios, S.A.
- Faya Viescas Jacinto** Finanzas Públicas, México 1981, Ed. Porrúa.
- Flores Zavala Ernesto** Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1977, Ed. Porrúa.
- Flores Margadant S.**
Guillermo. Derecho Romano, México 1977, Ed. Porrúa.

- Margain Manatou Emilio Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, México 1981, Ed. Universitaria Potosina.
- Margain Manatou Emilio La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, México 1967,- Ed. Universitaria Potosina.
- Margain Manatou Emilio Nociones de Política Fiscal, México 1980,- Ed. Universitaria Potosina.
- Martínez López Luis Derecho Fiscal Mexicano, México 1979, - Ed. ECA, S.A.
- Miranda Basurto Angel La Evolución del Hombre, México 1967, - Ed. Herrero, S.A.
- Rabasa Oscar El Derecho Angloamericano, México 1982, Ed. Porrúa.
- Retchkiman K. Benjamín Introducción al Estudio de la Economía Pública, México 1977, Ed. UNAM.
- Rufz Eduardo Derecho Constitucional, México 1978, Ed.- UNAM.
- Serra Rojas Andrés Derecho Administrativo, México 1982, Tomo 1, Ed. Porrúa.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, México 1988
Ed. Porrúa.

D I C C I O N A R I O .

Diccionario de la Academia de la Lengua Española, Madrid 1970, Ed.
Espasa-Calpe.

D O C U M E N T O S :

Sentencia emitida por el C. Juez Quinto de Distrito en Materia Admi
nistrativa, del Distrito Federal, en el Juicio de Amparo Indirecto, N° ----
826/88, de fecha 3 de febrero de 1989, cuyo promovente fué J.R. Protesis
Dental, S.A. de C.V.