

146

2 g.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON**

**LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y EL ARTICULO
25 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1989**

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

MARTIN GONZALEZ LEDESMA

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1989



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

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

Una de las principales cuestiones planteadas por el hombre en sociedad, lo ha sido la idea relativa a la justicia como un ente jurídico, concretizado en la norma jurídica positiva vigente. Este cuestionamiento se origina por la necesidad del hombre de convivir, social, política y hasta moralmente con un sin número de individuos ajenos muchas de las veces a su entorno particular; por lo que; la norma jurídica de manera "justa", tiende a mediar, estabilizar y salvaguardar un interés común, como lo es la vida, la libertad, la identidad, la propiedad y el desarrollo individual y social de todos los integrantes de una comunidad jurídico-social.

La justicia en el Derecho no sólo representa lo estimativo sino que también la exigencia formal que hace el gobernado al ejercer las atribuciones que el Derecho Subjetivo Público le confiere frente a las instituciones públicas detentadoras de la administración y aplicación del Derecho Positivo Constitucional y demás normas secundarias.

En tal tesitura, el presente trabajo recepcional tiende a sopesar el contenido y alcance de la idea de la justicia, en una de sus múltiples derivaciones y acepciones específicas, la justicia en el ámbito tributario mexicano, como una obligación y un derecho del contribuyente de tributar económicamente al sostenimiento del gasto público, de manera justa a su capacidad económica.

Siendo fundamental para el desarrollo de la presente tesis conocer el significado de la idea justicia y sus múltiples acepciones para de esta manera poder brindar un concepto jurídico so

bre el contenido y alcance específico de la justicia tributaria dentro de nuestro ámbito jurídico positivo, y desde luego buscar sus orígenes histórico-constitucionales; y en forma concreta de la fracción IV del artículo 31 del Pacto Federal, al ser éste el mandato constitucional que exige se respete el cumplimiento de la justicia tributaria. También se hará referencia a las diversas posiciones aceptadas por la Doctrina Nacional sobre el Tema en cuestión, y por último concluiremos con el análisis de la fracción I, del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de enlazar la teoría con un problema actual, como lo es, la impartición de la justicia tributaria por el Órgano Judicial Federal de nuestro país, con relación al artículo citado.

C A P I T U L O 1

CONCEPTO DE JUSTICIA Y SUS CORRIENTES FILOSOFICAS

En el desarrollo de la presente tesis será de gran importancia el referirnos al significado de la palabra justicia, pues ésta nos dará las primeras nociones para comprender el alcance y sentido de la justicia tributaria en el Derecho Mexicano. Al respecto cabe citar: "...La palabra justicia proviene del latín 'IUSTITIA', que significa, virtud que inclina a dar a cada uno lo que le pertenece..." (1). A través del tiempo dicho significado ha sufrido cambios, pues ha sido identificada con infinidad de acepciones tendientes a establecer y desarrollar una idea universal del contenido y alcance de la palabra justicia e inclusive un mismo tratadista o autor puede asignarle diferentes sentidos en atención a la perspectiva y enfoque que pretenda dar al vocablo justicia, por ejemplo, si se refiere a un objeto que se intercambia por otro, se dirá que el mismo ha sido justo o injusto de acuerdo con el valor intrínseco de cada uno de ellos, pero si se trata de una disputa judicial en la cual se determina la posesión o propiedad de un objeto se dirá que el juez obró justo o injustamente al dar su fallo, como se observa en un principio nos referimos a la justicia respecto del valor de los objetos al ser intercambiados y en el segundo caso nos referimos en forma concreta a la actividad jurisdiccional del juez al dar su decisión.

Luis Recaséns Siches, después de analizar los diversos sig

(1) Diccionario Enciclopédico QUILLET, Tomo V, 8a. Ed., Edit. Cumbre, S.A., México 1978, Pág. 600

nificados dados a la palabra justicia llega a la siguiente conclusión: "...La palabra justicia ha sido usada en dos acepciones de diferente alcance y extensión, incluso por los mismos autores: por una parte, la palabra justicia se ha usado y se usa, en el antedicho sentido, para designar el criterio ideal, o por lo menos el principio ideal del Derecho (Derecho natural, Derecho racional, Derecho valioso); en suma, la idea básica sobre la cual debe inspirarse el Derecho. Más, por otra parte, justicia ha sido empleada también para denotar la virtud universal comprensiva de todas las demás virtudes. Así, por ejemplo, Theognis el sabio antiguo, dice: En la justicia se comprendían todas las virtudes..." (2). Por lo tanto hablaremos de la justicia en sentido amplio cuando se utilice para significar a la virtud universal 'JUSTICIA' que armoniza a las demás virtudes como lo sería la sabiduría, la templanza, la valentía, dentro de la realidad social del Estado, además de servir como el parámetro que establece la categoría e importancia de cada una de las virtudes, de la cual dependen las demás. Por otra parte, la acepción de la palabra justicia en sentido particular se emplea en forma específica en el ámbito jurídico del derecho, así de esta manera se torna en un concepto jurídico, es decir: "...Justicia, que es conforme a lo que debe ser, ya en derecho positivo, ya en derecho natural o equidad..." (3). En otras palabras la justicia se emplea dentro del marco del derecho en todo lo que encierra su normatividad o su legislación, para designar lo que debe ser en términos de Ley, o sea, lo apegado al derecho y a las buenas costumbres.

(2) Tratado General de Filosofía del Derecho., 6a. Ed., Edit. Porrúa, S.A. - México 1978, Pág. 479.

(3) Diccionario del Lenguaje Filosófico., Edit. Labor, S.A., México 1967, -- Pág. 576.

No obstante lo anterior, en una forma global la acepción particular de la palabra justicia ha provocado innumerables polémicas, mismas que han trascendido en forma directa al desarrollo específico del significado de la 'JUSTICIA TRIBUTARIA' en el marco de la ciencia jurídica contemporánea de nuestro país y para comprender la dimensión del problema y posición adoptada por nuestro sistema jurídico sobre el tema es necesario hacer un breve estudio sobre la justicia, dentro de las concepciones vertidas al respecto.

Así pues, dentro de la ciencia jurídica se han desarrollado tres corrientes o posiciones filosóficas-jurídicas, identificadas como: el ius naturalismo, el ius positivismo y la teoría ecléctica. Estas corrientes tratan de explicar dentro de su marco conceptual, la idea que tienen sobre la justicia en el derecho desde diversos enfoques, partiendo del origen y creación de la norma jurídica, como objeto en sí, la individualización de la norma al caso concreto y la conducta del individuo o individuos frente a ésta, con el objeto de demostrar en cada una de estas etapas de la norma jurídica lo importante o lo irrelevante de la palabra justicia en el Derecho, desde diversos enfoques, esgrimiendo conceptos en favor o en contra, con la finalidad de justificar su permanencia o exclusión como objeto de estudio de la ciencia del derecho; corrientes filosóficas que analizaremos con posterioridad.

Por esta razón, será relevante al hablar de la 'JUSTICIA' señalar las características más importantes de cada una de estas posiciones del pensamiento jurídico, así como de sus principales exponentes, con el objeto de remarcar la vigencia y trascendencia que encierra la palabra justicia en el ámbito teórico y práctico del Derecho Tributario Mexicano Contemporáneo.

A manera de epílogo la palabra justicia como se mencionó en un principio es una virtud que inclina a dar a cada uno lo -- que le pertenece, por tanto, el significado de la misma en el -- campo del Derecho resulta ser idéntico por cuanto a que las normas jurídicas de un Estado que se estimen justas contienen un -- conjunto de valores éticos aceptados por el consenso general de los hombres que lo integran.

1.1. Concepto de justicia.

De la anterior exposición realizada sobre el significado de la palabra justicia se infiere la existencia de diversos -- conceptos relativos al sentido y alcance del vocablo justicia en el Derecho y como ha influido en la doctrina tributaria, misma que se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución. A continuación analizaremos las principales definiciones sobre la 'JUSTICIA' de cada una de las corrientes seleccionadas, por su capital trascendencia en la determinación de nuestro concepto y objeto de estudio.

1.1.1. Ius naturalista.

El concepto Ius Naturalista relativo al significado de la palabra justicia debe de alguna forma representar la esencia -- idealista de perfección absoluta, buscando que la norma que se -- crea no sólo regule en forma general, abstracta e impersonal las conductas o hechos que sean relevantes jurídicamente para el Derecho, sino que también esa misma norma debe abarcar el aspecto personal, estableciendo una igualdad en el trato para personas -- distintas, al respecto cabe citar el siguiente concepto: "...La justicia entraña una tensión incancelable: su esencia es la -- igualdad; reviste, por tanto, la forma de lo general y aspira --

siempre, sin embargo, a tener en cuenta el caso concreto y al individuo concreto, en su individualidad..." (4). En consecuencia el objetivo fundamental de la corriente ius naturalista será en con tr a r la n o r m a p e r f e c t a o c a s i p e r f e c t a, para que de esta mane ra se respete la justicia, buscando que conductas o hechos similares sean juzgados de la misma forma.

1.1.2. Ius positivista.

Para la corriente positivista la perfección en la norma no existe y señalan que la norma jurídica debe estar exenta de toda valoración ética y al ser la justicia en su esencia un valor, se r á i r r e l e v a n t e para el Derecho su estudio, pues lo importante de la norma es que sea expedida por el órgano competente para ello y que las más de las veces sea acatada la norma es decir cumplir con los elementos de validez y eficacia de la norma.

No cabe duda que el tema de la justicia para la corriente positivista, paradójicamente resulta importante como se hace de manifiesto en el siguiente concepto: "...La justicia es la comunidad de hombres de voluntad libre y autónoma perfecta, como una representación ideal de justicia..." (5). Resulta extraño que d i c h a doctrina considere irrelevante para la ciencia del conoci--- miento jurídico el estudio de los valores en la norma, como lo - sería la justicia y a su vez externe un concepto sobre esta materia, pero no lo es del todo, pues con base en el análisis de - los elementos de dicho concepto tratan de demostrar lo inútil de

(4) Radbruch Gustav. Introducción a la Filosofía del Derecho, Edit. Fondo de Cultura Económica, Breviario-Núm. 42, México 1951, Pág. 33

(5) Stammler Rudolf. Tratado de Filosofía del Derecho., Edit. Editora Nacional, México 1980, Pág. 225.

su estudio por una imposibilidad en la práctica el lograr la norma perfecta, pues es una idea totalmente subjetiva de apreciación individual que no se puede considerar como un elemento que integre a la norma jurídica.

1.1.3. Teoría ecléctica.

De alguna forma la teoría ecléctica trata de recoger y -- coordinar todo ese cúmulo de conocimientos de las dos corrientes antagónicas (ius naturalismo y positivismo), para darnos una definición de justicia más completa, como lo es la siguiente: -- "...La justicia es no cabe negarlo, igualdad, armonía, orden, -- proporción: pero es todo eso no solamente en el sentido genérico, en el que se manifiesta como sinónimo de perfección en general, o de virtud comprensiva de todas las demás virtudes, sino tam-- bién en sentido específico, y como regla determinada de conviven-- cia, en las relaciones que se producen entre sujeto y sujeto..."

(6). Para los efectos del presente tema la anterior cita resulta ser la más indicada, pues contiene una idea completa de su signi-- ficado al establecer los elementos que deben contener todo siste-- ma jurídico, como lo es la igualdad, armonía, orden, proporción y demás virtudes; que en forma universal buscan la perfección en las relaciones humanas, ya que toda norma jurídica debe antetodo regir las relaciones humanas en sociedad y en completa conviven-- cia y en lo posible la norma jurídica deberá respetar la indivi-- dualidad del hombre.

Consecuentemente, la justicia en el Derecho es el conjunto

(6) Vecchio Giorgio Del. Justicia y Derecho., Edit. Compañía General Editora, S.A., México 1943, Pág. 73

de normas jurídicas que establecen una igualdad, armonía, orden, proporción y demás virtudes para la convivencia del hombre en sociedad y que en cierto tiempo y espacio tienen plena validez y eficacia.

1.2. Corrientes filosóficas que hablan de la justicia.

Para comprender de manera cabal el significado e idea de la 'JUSTICIA' es necesario remitirnos al campo del estudio filosófico, pues esta ciencia trata de exponer en forma racional y ordenada el enfoque de la justicia en sentido universal; aún más: "...El término 'filosofía' proviene del griego philos, amigo, y sophia, ciencia, misma que significa el estudio racional del pensamiento humano... (7). De ahí que el objetivo fundamental de la Filosofía del Derecho está constituido primordialmente por normas y conductas que de común acuerdo han adoptado los miembros de una determinada sociedad para su coexistencia pacífica y que muy posteriormente se constituye como una doctrina o ciencia jurídica. En este sentido, Juan Manuel Terán, establece que el problema fundamental de la Filosofía del Derecho está dividido en tres partes: "...1) de carácter lógico u ontológico; 2) de carácter ético, estimativo o político y 3) los fundamentales de la técnica jurídica para la realización del derecho..." (8). Así -- pues al hablar de filosofía en el Derecho debemos abordar el campo de la lógica y de la ética; y muy particularmente penetrar al mundo de lo abstracto de la norma jurídica, toda vez, que nuestra meta está encaminada a determinar las ideas relativas al significado y alcance de la justicia tributaria en el artículo 25,

(7) García-Pelayo y Gross Ramón, Pequeño Larousse Ilustrado, 7a. Ed. Edit. -- Ediciones Larousse, México 1983, Pág. 468.

(8) Filosofía del Derecho. 9a. Ed. Edit. Porrúa, S.A., México 1983, Pág. 17.

fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, así como, su concretización de la justicia tributaria en nuestro sistema jurídico.

Consecuentemente en nuestro estudio debemos referirnos a las corrientes filosóficas que hablan sobre la justicia como lo son: el ius naturalismo, ius positivismo y la teoría ecléctica.

1.2.1. Ius naturalismo.

Los postulados ius naturalistas resultan ser sumamente importantes por plantear una serie de cuestionamientos a las instituciones jurídicas existentes en su época, estableciendo categorías normativas según su procedencia. por ejemplo, la Ley Suprema o Fundamental era la que provenía de Dios y de ésta se derivan los demás cuerpos jurídicos normativos, de tal forma que el sello distintivo de esta corriente siempre ha sido el idealismo, es decir la idea sobre la materia o lo objetivo, y es precisamente el concepto dado por Gustav Radbruch sobre la justicia el más representativo de la corriente ius naturalista, por contener en esencia una proyección idealista misma que es el espíritu de dicha corriente.

Por otro lado, la posición ius naturalista se distingue -- principalmente de las otras corrientes, positivista y ecléctica por tener una orientación idealista, puesto que sus postulados -- se encaminan a señalar la imperfección humana frente a la concepción divina o idealista que represente lo perfecto.

Ahora bien, en sus inicios el ius naturalismo tiene una enfoque predominantemente divino, distinguiéndose tres etapas fundamentales: Una primera constituida por un conjunto de disposi--

ciones perfectas provenientes de Dios a la que se llamó Ley Natural Eterna y debido a la imperfección humana imposible de cumplir. Las siguientes etapas se denominaron, Derecho Natural Primario y Secundario. El Derecho Natural Primario se caracteriza por realizar abstracciones de los diferentes valores, como la vida, el bien, la justicia, para así integrarlos a un sistema jurídico y social determinado; mientras el Derecho Natural Secundario tiene por finalidad hacer adaptaciones de los diversos valores, a las circunstancias reales de la condición humana, proyectando de manera concreta dichos valores en el sistema jurídico.

Por otra parte al ir evolucionando el ius naturalismo se depura la concepción religiosa para dejar a un lado la idea divina que en sus principios se le dio, substituyéndola por una connotación científica; produciendo un concepto racional sobre el conjunto de conocimientos, fundados en estudios lógico-jurídicos del hombre en sociedad.

En el mismo orden de ideas, habremos de realizar una breve exposición sobre las concepciones de los principales autores que han influido en el pensamiento ius naturalista sobre la justicia, en el devenir histórico.

1.2.1.1. Aristóteles.

Siguiendo con la secuela de este trabajo recepcional, Aristóteles al afirmar los planteamientos filosóficos en su libro V, titulado *Ética Nicomaquea*, sobre la justicia, tiene gran importancia en el pensamiento jurídico-filosófico del occidente por su claridad y precisión, ya que en la clasificación que hizo sobre la idea de justicia distingue tres clases de ésta, una comunitativa, una correctiva y una distributiva.

En primer término, la justicia conmutativa atiende generalmente a la actividad de intercambio de bienes y servicios en la sociedad, tratando de establecer equivalencias en el cambio - de un producto por otro a nivel comercial, para de esta manera - conformar un justo intercambio. En un segundo término se refiere a la justicia correctiva, como su nombre lo indica se encarga de sancionar al infractor de la ley, imponiendo sanciones y penas - de acuerdo a la gravedad del ilícito cometido.

Y por último se refiere a la justicia distributiva la cual tiene por finalidad hacer una justa distribución de los bienes - y honores, según el merecimiento individual y su capacidad. Este tipo de justicia distributiva comúnmente ha sido utilizada por - analogía en el derecho tributario, tratando de significar una -- justa distribución de la carga tributaria en los diversos contri- buyentes, con el objeto de causar un similar impacto económico - entre contribuyentes distintos (según su capacidad económica) y de esta manera distribuir la obligación tributaria, verbigracia; en la Tesis de Jurisprudencia Número 8, visible a fojas 376, del Informe de Labores rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1985, en su Primera Parte, del Tomo corres- pondiente al Pleno, la cual preceptúa:

"...LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTICU-
LO 24 TRANSITORIO DE LA LEY QUE ESTABLECE, RE-
FORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIO-
NES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL -
DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1982, -
ES INCONSTITUCIONAL PORQUE VIOLA LO DISPUESTO
POR LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIO-
NAL YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE PRO-
PORCIONALIDAD DE LOS TRIBUTOS.- ...la tasa del

10%, viola lo dispuesto por la fracción IV, -- del artículo 31 constitucional, ya que no cumple con el requisito de proporcionalidad, pues conforme al mismo los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, -- pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados ingresos estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos..."

Por otra parte, Aristóteles señala que los ordenamientos legales en su esencia son justos por dimanar de un cuerpo colegiado mismo que representa el interés de la colectividad, considerando que: "...Dado que al transgresor de la Ley lo hemos visto como injusto y al observante de la Ley como justo, es claro que todas las cosas legales son de algún modo justas..." (9). Actualmente dicho concepto encuentra vigencia en nuestra realidad jurídica, toda vez que la Cámara de Diputados es la que reúne la voluntad de las mayorías como es el sector social, político y -- económico, y desde luego en la que se discuten los proyectos de Ley para establecer las contribuciones que se fijan anualmente -- como lo prevee nuestra Constitución en su artículo 74, fracción IV que dispone:

"...Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: -- fracción IV, primer párrafo; examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departa--

(9) Ética Nicomaquea., Edit. Porrúa, S.A., "Sepan Cuantos No. 70, México 1977
Pág. 59.

mento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como - revisar la Cuenta Pública del año anterior..."

Es evidente, que dicho artículo constitucional pretende -- garantizar el interés de la mayoría en tratándose de contribuciones que se fijan anualmente.

Otra de las aportaciones realizadas por Aristóteles sobre la justicia es cuando se refiere a la justicia animada, es decir, la función que desempeña el juez al aplicar las normas jurídicas, las cuales, se presuponen justas de tal forma que cuando se le plantean casos concretos el juez le dará vida a la norma; y de esta manera la justicia cobra vida en las manos del juez; señalando: "...Ir al juez es ir a la justicia, pues el juez ideal es por decirlo así, la justicia animada..." (10). Y siendo el juez el encargado de aplicar las normas jurídicas habrá ocasiones que las mismas no se deban aplicar a un problema particular, ya que de aplicarla sin la justa corrección se estaría cometiendo una - injusticia y es precisamente esta corrección a la que llama equidad: "...Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad justo, pero no según la Ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda Ley es - general, pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general..." (11). Por tanto, cuando una Ley por ser tan general que en su aplicación se cometa -- una injusticia, deberá el juez aplicar la equidad, la cual es un criterio racional que exige una aplicación prudente de las normas jurídicas al caso concreto, tomando en cuenta todas las cir-

(10) Ibidem. Pág. 66

(11) Ibidem. Pág. 71

cunstances particulares del mismo, con miras a asegurar que el espíritu del Derecho se cumpla.

Cabe hacer notar, que la idea de equidad sustentada por - - Aristóteles no se asemeja o identifica con el concepto de equidad vertido en materia tributaria, toda vez que su objetivo es - distinguir entre la justicia y equidad en términos genéricos; en este sentido la justicia se presupone en los ordenamientos legales; en cambio la equidad resulta ser el instrumento que el juez tiene para depurar la ley; un ejemplo práctico de la equidad lo encontramos en nuestra Carta Magna en su artículo 14, párrafo -- cuarto, que textualmente señala:

"...En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva, deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho..."

De manera que la equidad juega un papel muy importante en la aplicación del Derecho, exigiendo una particular prudencia -- en los jueces y encargados de aplicar las disposiciones legales.

Desde luego, el pensamiento de Aristóteles sigue vigente, ya que ciertas ideas vertidas con antelación han influido en forma determinante en la Doctrina y Legislación Mexicana y de manera concreta en el Derecho Tributario que ha adoptado la idea de justicia distributiva realizada por dicho autor, con la finalidad de incorporarla en el sistema de distribución de la obligación tributaria, y en su caso, quien tenga mayor capacidad económica coopere en forma mayor, de quien obtenga un ingreso económico inferior.

En este orden de ideas un sistema jurídico que se estime - justo debe contar con normas justas reguladoras de la vida del - hombre en sociedad, y desde luego, cuando no exista una norma -- justa o no se deba emplear, el juez en su carácter de animador - de los preceptos legales deberá aplicar la equidad y resolver el caso controvertido.

1.2.1.2 Francisco Suárez.

Es importante conocer otro punto de vista del concepto Ius Naturalista sobre la justicia de uno de sus máximos exponentes - de esta corriente, como lo es, el del padre Francisco Suárez, -- por tener gran vigencia sus ideas expresadas sobre el tema. De - tendencia marcadamente teológica, parte del presupuesto de que - la Ley Natural Eterna es perfecta por provenir de Dios, por tanto la misma será justa y desde luego el objeto del Derecho, será siempre la búsqueda de la justicia valiéndose el hombre de su ra zón, ya que establece: "...para que una ley sea justa, debe existir una armonía, adecuación o relación entre el precepto y la ma teria de lo mandado..." (12). Así pues el objeto del Derecho se- rá establecer una perfecta relación entre la norma y el presu- puesto generador mandado por el precepto o preceptos jurídicos; por ejemplo si en materia tributaria se establece una norma que exime a un determinado producto proveniente del extranjero el pa go de contribución alguna, por ser dicho producto indispensable para el desarrollo de la industria nacional, dicha exención se - justificaría por la imposibilidad de producirlo en el país y por el carácter de indispensable; pero si con posterioridad se llega a elaborar a nivel nacional ya no existiría la causa o motivo le gal para la vigencia de dicha norma por haber cambiado la mate--

(12) Suárez Francisco. Tratados de las Leyes y de Dios Legislador. Toma II, Edit. Hijos de Reus, Madrid 1918, Pág. 243.

ria de lo preceptuado por la norma jurídica.

Más aún, Francisco Suárez considera a la equidad como la - corrección de la Ley Natural Eterna con el fin de dar un trato - más indulgente a situaciones particulares que no se dan en el - campo de tal Ley, por ser en si misma justas ya perfecta, ya que proviene de Dios, y desde luego, las supuestas correcciones de - la Ley no son sino legítimas conclusiones a que llega el hombre por medio de la razón, pues no todos los preceptos de la Ley son igualmente conocidos por haber situaciones complejas que necesi- tan un mayor estudio y comprensión; considerando: "...no todos los preceptos naturales son igualmente conocidos ni igualmente - fáciles de entender, sino que necesitan ser interpretados en su exacto sentido..." (13). De lo expuesto podemos inferir que la - justicia en el Derecho se origina sobre la base del estudio razo- nado de las conductas o hechos que se pretenden regir y precer- var en normas jurídicas sustantivas o adjetivas, cumpliendo de - esta forma con el objetivo inherente del Derecho que es la justi- cia y la regulación de la vida gregaria en sociedad.

La idea de justicia manejada por el padre Francisco Suárez, es de gran utilidad pues nos señala que el estudio del Derecho - no debe ser estático, y no debemos pretender que instituciones o corrientes jurídicas tengan plena validez y vigencia, y más cuan- do no se conoce en su totalidad ya que constantemente debemos es- tar investigando, dándole de esta manera un dinamismo a la cien- cia jurídica, sobre la base de la razón, buscando una total armo- nía entre los preceptos que establece la norma y la materia que está rigiendo al hecho generador.

Este dinamismo jurídico se acentúa con mayor claridad en -

(13) Ibidem. Pág. 250.

nuestro sistema constitucional tributario, pues de manera expresa determina en sus artículos 73, fracciones VII y XXIX y 74, --fracción IV, la facultad para establecer contribuciones, las cuales serán examinadas, discutidas y aprobadas anualmente por el órgano legislativo, por lo que cada período de sesiones ordinarias el Congreso de la Unión procurará que los proyectos de Ley en materia tributaria mejoren los sistemas de distribución de la carga tributaria.

Es conveniente transcribir los artículos constitucionales citados para observar con mayor claridad el dinamismo legislativo que existe, el cual requiere un trato específico y cuidadoso en materia del Derecho Financiero y por consecuencia en el Derecho Tributario.

Al efecto, el artículo 73, preceptúa: "...El Congreso tiene facultad:

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

XXIX.- Para establecer contribuciones:

- 1.- Sobre el comercio exterior
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo

- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza

Las entidades federativas participarán en el rendimiento - de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán - el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica..."

Asimismo, el artículo 74, señala: "...Son facultades exclu- sivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de - Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben - decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública -- del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspon- dientes iniciativas de las leyes de ingresos y los proyectos de Presupuesto a más tardar el día último del mes de noviembre, de- biendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a - dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que - se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presu- -- puesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito -- del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajus- -- tado a los criterios señalados por el Presu- -- puesto y el cumpli- -- miento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda

aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las --
partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o
justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsa-
bilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a
la Comisión Permanente del Congreso, dentro de los diez primeros
días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las ini-
ciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de Presupuesto
de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solici-
tud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cá-
mara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo ca-
so el Secretario del despacho correspondiente a informar de las
razones que lo motiven..."

De la transcripción de los artículos constitucionales se -
observa que la materia tributaria en nuestra legislación recibe
un trato especial al grado de que el órgano legislativo puede pe-
dir cuentas al titular del Ejecutivo de los Ingresos y Egresos -
de la Cuenta Pública, así como las facultades exclusivas del Con-
greso de la Unión para imponer determinados gravámenes en mate-
rias importantes en la producción Nacional; de ahí, que el legis-
lador debe poner un especial cuidado al crear normas tributarias
y como lo señala el autor en comento debe existir una completa -
compaginación entre la norma y el contenido de la misma para que
se dé la justicia tributaria; por lo que, nuestro órgano legisla-
tivo debe actualizarse y crear normas tributarias que en reali-
dad cumplan con esa armonía entre el presupuesto de hecho y las
circunstancias generadoras de la obligación tributaria mediante
legítimas conclusiones, es decir, que el sistema tributario den-
tro de sus limitaciones proporcione los recursos económicos para
la satisfacción del gasto público de nuestro país, sin explotar
o acabar la fuente generadora de las contribuciones y así de es-

ta manera cumplir con el objeto del Derecho que es la justicia.

1.2.1.3. Gustav Radbruch.

Por su parte Gustav Radbruch señala que el vocablo justicia en el derecho se encuentra dividido en dos categorías en - atención a su importancia, por ejemplo: la forma primaria u objetiva de la justicia en el Derecho se encuentra significada por la actividad legislativa, por crear las normas que van a regir las relaciones jurídicas entre las personas, estableciendo: "... La justicia subjetiva es la intención dirigida a la realización de la justicia objetiva, y es a ésta lo que por tanto, la forma primaria de la justicia..." (14). Por lo que respecta a la justicia en su sentido secundario o subjetivo ésta se manifiesta por la actividad jurisdiccional del órgano judicial que al concretizarse se convierte en una actividad personal o individual del órgano competente para decidir en un juicio o arbitraje, aplicando las normas creadas por los legisladores. Y por tanto la justicia secundaria o subjetiva está subordinada directamente a la justicia primaria u objetiva pues ésta le da vida en la práctica jurídica.

Más aún, el autor en comento señala que la función del legislador es superior a la Ley, por ser la actividad legislativa la que representa a la justicia en sentido estricto, puesto que la Ley es una consecuencia del esfuerzo del legislador para establecer las normas jurídicas valiosas en la sociedad. Asimismo señala, que el papel del legislador es más importante que el del Juez, porque la justicia del juez es una exigencia del Derecho Positivo.

(14) Radbruch Gustav. Introducción a la Filosofía del Derecho, Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1951, Pág. 32.

sitivo ya que únicamente se encarga de aplicar la norma jurídica al caso concreto, y es por ello que es más relevante la actividad del legislador por la proyección e importancia que representa estatuir las leyes que confieren derechos y obligaciones al grupo social, sujetándolos a su estricto acatamiento. (15)

Hemos dicho que el concepto Ius Naturalista sobre la justicia expresado por Radbruch es uno de los más representativos de dicha corriente, por su tendencia a lo ideal, surgiendo la necesidad de citarlo literalmente, así pues: "...La justicia entraña una tensión incancelable: su esencia es la igualdad; reviste, -- por tanto, la forma de lo general y aspira siempre, sin embargo, a tener en cuenta el caso concreto y al individuo concreto, en su individualidad..." (16). Este concepto se adecúa en cierta -- forma a la necesidad de justificar el estudio de la justicia en el derecho, toda vez, que la justicia resulta ser la búsqueda -- constante de la norma ideal que regule la situación de las personas viviendo en sociedad; además que estas normas reconocen en -- forma particular ciertos derechos fundamentales, como lo sería -- la vida, la libertad, la propiedad; y para que de esta manera el sujeto pueda exigir el respeto y cumplimiento de sus derechos, -- así como la sociedad le exige el sacrificio de parte de su individualidad en beneficio de la colectividad.

En conclusión la norma debe mirar a lo general, a lo abstracto e impersonal pero teniendo siempre en cuenta el legislador que la norma que crea para la sociedad debe procurar no lesionar los derechos o garantías individuales reconocidas por la Ley Fundamental o Constitucional.

(15) Cfr. Radbruch Gustav. Op. Cit. Pág. 47

(16) Ibidem. Pág. 33.

1.2.2. Ius positivismo.

El Ius Positivismo, corriente del pensamiento jurídico nace y se desarrolla con la finalidad de combatir y negar los principios rectores del Ius Naturalismo Universal, abstracto e ideal; muy al contrario de esta corriente, el positivismo jurídico en forma particular a tratado de establecer una ciencia jurídica -- que explique el ser del Derecho, liberando a éste de los elementos subjetivos extraños a su ciencia, alejándose de la concepción idealista.

Cabe hacer mención que la concepción Ius Positivista sobre la justicia en esencia no resulta ser diferente a la manejada -- por la corriente Ius Naturalista pues ambas posiciones coinciden al señalar que la justicia es un valor, pero la concepción positivista se bifurca al establecer diferencias conceptuales por -- cuanto hace al objeto de la ciencia jurídica, es decir, mientras que para la corriente Ius Naturalista la justicia en el Derecho es la búsqueda de la norma ideal, mediante el análisis constante efectuado por el legislador de los valores que giran alrededor de la justicia, para el Ius Positivismo como ciencia jurídica, -- busca el establecer categorías de valores objetivos, susceptibles de ser comprobados de manera científica, de tal forma que -- el positivismo tiene una concepción distinta del valor justicia como objeto de estudio en comparación con el Ius Naturalismo.

En consecuencia es importante para el desarrollo del presente tema el conocer otro punto de vista diferente sobre el significado y trascendencia de la justicia en el Derecho vista por los autores más representativos de la corriente Ius Positivista.

1.2.2.1. Emmanuel Kant.

Emmanuel Kant, precursor del positivismo quien establece - las primeras distinciones de la norma jurídica frente a las --- otras normas; y es en su estudio de la Moral y el Derecho que -- llega a importantes conclusiones cuando señala que el Derecho y la Moral tienen distintos fines; de ahí que al pretender equiparar a la justicia con la legalidad, se da cuenta del contenido - diverso de la norma jurídica, por ser la justicia un valor de -- naturaleza moral, misma que no se puede aplicar íntegramente en el Derecho, ya que la norma moral obliga en conciencia; es decir se preocupa más por la vida interior de los sujetos y en cambio la norma legal obliga de manera externa, de tal forma que los hechos o conductas susceptibles de ser apreciadas en la realidad - serán trascendentes para su regulación jurídica, la cual, vincula al sujeto con la norma legal y ésta puede ser justa o injusta; más aún refiere: "...Se llaman en general, leyes externas, aquellas entre éstas cuya vinculatoriedad puede ser conocida a priori por la razón..." (17). En consecuencia la finalidad del hombre es armonizar su estado natural con las instituciones sociales, sobre la base de Leyes Exteriores de acuerdo a una Constitución Civil perfecta determinada por la naturaleza, ya que ésta - será la encargada de fijar a los hombres los lineamientos a seguir.

Este autor, para explicar el significado de la justicia -- analiza los términos 'IDEA' y 'CONCEPTO' porque tienen una conceptualización distinta; la idea es la representación de una totalidad de fenómenos y percepciones posibles, mismos que son - inalcanzables en la realidad; en cambio el concepto es una unidad que comprende aisladamente a los objetos posibles de identificar en la realidad; por ejemplo, una silla, la cual puede ser

(17) Kant Emmanuel. Filosofía de la Historia. Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1979, Pág. 47.

representada gráficamente sin importar sus cualidades subjetivas (si es bonita o si es confortable). Por lo tanto, para dicho autor la justicia no puede ser representada objetivamente con algún objeto material, por ser un valor universal que contiene una totalidad de fenómenos y percepciones posibles, que difícilmente se realizan en la vida cotidiana, sino como una representación abstracta en virtud, de que la justicia es una 'IDEA'. Así pues, la ciencia jurídica, según Kant, deberá de desatender el estudio de nuestro concepto para dedicarse a los hechos y conductas relevantes en la sociedad con expresión objetiva, concreta y determinada y en su caso ser tuteladas por las normas jurídicas, independientemente de su aspecto justo o injusto.

1.2.2.2. Hans Kelsen.

En nuestro estudio es preciso analizar el pensamiento de Hans Kelsen, quien concibe al Derecho como un conjunto de normas puestas o creadas de conformidad a una norma Fundamental (Constitución); y las cuales pueden ser objetivamente valoradas porque representan hechos concretos y determinados. En este sentido, la justicia no pertenece al estudio del conocimiento científico jurídico porque ésta es un acto afectivo motor del ánimo particular de cada individuo y que no está sujeto al proceso cognocitivo del universo fáctico; y más aún la justicia no pertenece a la ciencia jurídica porque no puede ser objeto de estudio del conocimiento científico, en virtud de que este concepto no puede ser científicamente comprobado.

En el mismo orden de ideas, el autor en comento señala que existen dentro del Derecho Positivo dos clases de valores relevantes para la ciencia jurídica; el primero denominado Valor del Derecho, el cual, se refiere a la conducta de los individuos per

tenecientes a un sistema jurídico determinado, consistente en un actuar jurídico apegado a las disposiciones legales vigentes y se dice que su conducta es lícita y correcta, y cuando se infrigen dichas reglas su conducta será antijurídica por lo que su actuar será calificado como ilícito o incorrecto. El segundo de los valores es denominado Valor Justicia el cual implica directamente a la Ley y a los hombres que la crean, así como la actividad del juez que será calificada como justa o injusta por cuanto toca a la actividad integradora del Derecho al interpretar o completar una norma, pues si el juez se limita a aplicar los ordenamientos jurídicos su conducta será considerada como jurídica o antijurídica en cuanto se aplique de manera estricta o irresponsable. Cabe señalar que el Valor Justicia no puede ser comprobable, ya que - considera: "...A las normas del derecho positivo corresponde una realidad social determinada, no así las normas de justicia. En este sentido el valor del derecho es objetivo, mientras que el valor justicia es subjetivo..." (18). Es factible señalar que el valor justicia es mutante según la época o espacio en donde encontraremos los parámetros para que la norma jurídica sea justa o injusta.

Así pues, el Valor Justicia es imposible de comprobar por lo que se excluye de manera determinante del campo de estudio de la ciencia jurídica; refiriendo: "...Los juicios de justicia no pueden ser objetivamente comprobados; por tanto, una ciencia del derecho no tienen lugar para ellos. Los juicios morales y políticos son de la misma naturaleza que los juicios de justicia - - - ..." (19). De tal manera que la ciencia del Derecho exclusivamente debe atender y estudiar los valores del Derecho, los cuales -

(18) Kelsen Hans. La Idea del Derecho Natural y Otros Ensayos., Edit. Losada, S.A., Argentina 1946, Pág. 263.

(19) Ibidem. Pág. 264.

están constituidos por las normas jurídicas establecidas en la - sociedad, pues lo relevante será lo jurídico o antijurídico de - la conducta del individuo o individuos, y el actuar del juez den - tro del sistema jurídico vigente.

La importancia de la ciencia del Derecho Positivo en tra-- tándose de la norma estriba en dos elementos básicos, la validez y la eficacia de la misma. Por validez entendemos la existencia de una norma creada de conformidad con la norma Fundamental la - Constitución, y ésta existe independientemente de la voluntad - de los legisladores que la crean. La Ley Fundamental tiene su -- origen, en las normas que los hombres presuponen, como una hipó-- tesis del pensamiento jurídico.

En cambio la eficacia de la norma la comprenden tanto los órganos y los súbditos de la misma quienes se comportan la más - de las veces conforme a las leyes del sistema jurídico vigente.

En síntesis, la importancia del Derecho Positivo estriba - en los elementos de validez y eficacia de las normas jurídicas, y en los cuales no encontramos el valor justicia; por lo que pa - ra la ciencia del Derecho su estudio resulta intranscendente; so - bre todo porque nuestro concepto tiene un contenido subjetivo y una representación abstracta, y en ocasiones, su cumplimiento -- proviene de la voluntad o del capricho de los individuos.

1.2.2.3. Rudolf Stammler.

Al igual que Kant, Rudolf Stammler considera que la justi-- cia es inalcalzable para el ser humano, al no existir ningún ob - jeto que represente en su totalidad a la 'JUSTICIA', pues no es más que la expresión del ideal de lo justo, por lo que, no exis--

te un Código del Derecho Natural, ya que el positivismo entraña un sistema de preceptos que rigen eficazmente a una sociedad.

Por otra parte, Stammler realiza una severa crítica al Ius Naturalismo al querer fundamentar su doctrina sobre aspectos -- ideales, sin atender el valor objetivo de la norma, y señala que la justicia es un valor subjetivo por ser imposible representarla en forma objetiva, pues tendría que comprender su totalidad -- como son las demás virtudes inherentes a la misma incorporadas -- en un sistema jurídico positivo; por lo que define a la justicia como: "...La comunidad de hombres de voluntad libre y autónoma -- perfecta, como una representación ideal de justicia..." (20). Lo cual resulta ser una utopía en la praxis del Derecho Positivo al pretender de manera ideal una sociedad perfecta, en la que cada individuo tenga un ilimitado albedrío al auto-legislarse y juzgarse el hombre por sí mismo, sin importar la existencia de leyes.

Como se observa el Ius Positivismo viene a cambiar toda -- una estructura del pensamiento jurídico como lo fue el Ius Naturalismo de tendencia idealista en que predomina la existencia de una norma divina perfecta con alto contenido ético moral, y es contra todo este sistema que surge el ius positivismo para manifestar que el Derecho no proviene de Dios y que el Derecho tiene elementos diversos que lo hacen ser diferente a las diversas normas teológicas, morales, políticas, es decir, el contenido de la norma jurídica debe ser comprobable de una manera científica ocupándose de valores objetivos y no subjetivos, de tal forma que -- aunque en esencia se pronuncian en un mismo sentido sobre el contenido y alcance de la justicia, ésta no entra en los planes de

(20) Stammler Rudolf. Tratado de Filosofía del Derecho., Edit. Editora Nacional, México 1980, Pág. 235.

estudio de la ciencia jurídica positivista.

1.2.3. Teoría ecléctica.

La teoría ecléctica como su nombre lo indica trata de conciliar las diversas ideas y corrientes jurídicas más importantes como lo han sido el Ius Naturalismo y el Ius Positivismo, con el objeto de establecer una perspectiva más dinámica y flexible, -- conjugando el idealismo racional con los elementos característicos de la norma jurídica, para así conformar una teoría completa, pues retoma lo trascendente de cada una de ellas para conformar una síntesis que se traduce en una nueva corriente con ideas propias. Y es por ello que la teoría ecléctica debe ser considerada en el desarrollo del significado de la palabra justicia al -- ser determinante en nuestro sistema jurídico, por su enorme influencia, destacando de manera muy significativa el estudio realizado por Rafael Preciado Hernández sobre la justicia y la idea innovadora de Giorgio del Vecchio que retoma todo el cúmulo de conocimientos y crea nuevas perspectivas sobre el contenido de la justicia en el derecho, por lo que a continuación se hará una exposición de la concepción de estos autores sobre el tema en -- cuestión y así de esta forma tener otro punto de vista que nos -- dé un panorama más completo sobre su significado.

1.2.3.1. Rafael Preciado Hernández.

La justicia para Rafael Preciado Hernández se origina -- del conocimiento racional del ser humano por el cual se da cuenta que para satisfacer sus necesidades básicas debe inter-relacionarse en sociedad, dándose la mutua dependencia individuo-so-ciedad (materia e idea), tomando conciencia de la necesidad -- de que sus actos se encuentren regulados jurídicamente en beneficio de la colectividad y desarrollo personal, de confor-

midad con las normas fundamentales que continuamente van evolucionando, y de esta manera distingue tres grados o categorías -- del desenvolvimiento de la conciencia: 1) Fase de los instintos.-En este primer grado no existe un cabal entendimiento de la conciencia humana por el individuo y únicamente se guía exclusivamente por los instintos en el orden de los valores biológicos; más que nada su conducta se orienta a satisfacer sus necesidades primarias, como sería sobrevivir, comer, vestirse, y es en forma natural que se asocia para conseguir estos objetivos con los individuos de su comunidad; 2) Fase del conocimiento de reglas.- El individuo ajusta su conducta a un conjunto de normas externas que en alguna forma trascienden a la convivencia del grupo al -- cual pertenece, en este grado aparece la distinción entre actos y apreciación de los mismos, de manera que se realiza una valoración de los actos que deben ser sujetos a una normatividad; y 3) Fase de la idea moral.- Se caracteriza por la idea en los individuos del grupo, sobre el valor absoluto de la regla aceptada, se cuestiona si es buena en sí misma, como un instrumento al servicio de la justicia y no la justicia como un medio útil a la sociedad, por lo que, es necesario poner nuestro interés del lado de la verdad. (21).

Desde luego la noción de los tres grados del conocimiento racional, tiene como objetivo la justicia, que de alguna forma -- se proyectan a la vida cotidiana, y así lo hace patente en su exposición, el autor en comento al manifestar: "...La noción de -- justicia responde a estas exigencias, pues sin referirse a situaciones concretas, postula una igualdad proporcional, una medida armónica de cambio y distribución..." (22). Asimismo se infiere

(21) Cfr. Preciado Hernández Rafael. Ensayos Filosóficos-Jurídicos y Políticos. Edit. Jus México 1977, Págs. 63-64

(22) Ibidem. Pág. 65.

que en el Derecho se dará la justicia cuando exista un alto nivel de responsabilidad y conciencia en forma individual y colectiva para conciliar los intereses particulares y sociales de la comunidad, puesto que en el hombre se dan experiencias de valor que suministran los materiales para que aquél pueda elevarse, mediante la inteligencia, hasta la percepción de los valores puros y los objetivos, que le permitan distinguir claramente entre valor y el valor puro y los objetos portadores de éste.

En síntesis la justicia para Rafael Preciado Hernández, radica medularmente en la necesidad de la existencia de la norma jurídica que regule de forma externa la conducta del hombre en sociedad para que éste tome conciencia de lo indispensable que es la norma legal en el desarrollo individual y colectivo como un ente social dentro de su comunidad. Por lo que, los preceptos normativos deben distinguir los valores relevantes como lo son la vida, libertad, propiedad, los cuales deben ser tomados en consideración dentro de la norma jurídica, porque adquieren expresión material en ésta.

1.2.3.2. Giorgio del Vecchio.

Siguiendo con la secuela del tema de la justicia Giorgio del Vecchio establece la conveniencia de respetar las divisiones ideológicas de los Positivistas y Naturalistas debido a que cada uno de ellos han delineado claramente su posición sobre el contenido de la justicia ya positiva, ya ideal, que de alguna forma nos dan la pauta para realizar una crítica constructiva que nos permita establecer en síntesis un concepto sobre la justicia en el derecho en forma ecléctica, afirmando: "...la justicia no como un sinónimo de derecho positivo, sino como paradigma e ideal dechado de él, siempre válido en su esfera, aunque sólo parcial-

mente..." (23). De ahí que el realizar la crítica a las dos doctrinas concluye que el concepto en cuestión debe reunir lo formal de la norma jurídica y el espíritu de la idea universal de justicia, ya que el ser humano al establecer un derecho positivo, éste será justo en la medida en que cumpla con la necesidad de cubrir de manera parcial la sed de justicia de los individuos en sociedad, luchando por combatir los vicios de corrupción que - - afloren dentro de un sistema jurídico vigente.

Más aún, señala también que las primeras definiciones realizadas sobre la justicia no fueron del todo equivocadas pero sí insuficientes para abarcar tan vasta definición, en virtud de su naturaleza intersubjetiva por no reunir los elementos necesarios para satisfacer las exigencias del concepto justicia; ya que establece el autor de referencia: "...La justicia es, no cabe negarlo, igualdad, armonía, orden, proporción: pero es todo eso no solamente en sentido genérico, en el que se manifiesta como sinónimo de perfección en general o de virtudes, sino también en sentido específico, y como regla determinada de convivencia, en las relaciones que se producen entre sujeto y sujeto..." (24). Y desde luego, esta definición es la más representativa dentro de la Teoría Ecléctica por contener más elementos descriptivos que nos dan la pauta para integrar un concepto dinámico sobre el significado de la justicia en el Derecho y al igual que Rafael Preciado Hernández considera que la norma jurídica debe tutelar el bien común de la sociedad en contraposición con el interés particular. Por nuestra parte esta concepción reúne cabalmente el propósito fundamental de una justicia jurídica porque protege el interés de la sociedad estableciendo una norma que crearía privilegios y

(23) Vecchio Giorgio Del. Justicia y Derecho. Edit. Compañía General Editora, S.A., México 1943, Pág. 76.

(24) *Ibidem*. Pág. 73.

generaría una inestabilidad jurídica, pues la finalidad de los preceptos jurídicos es garantizar la convivencia pacífica del hombre, independientemente de que en nuestra Constitución Política se establecen las garantías individuales que aseguran el desarrollo individual del hombre y los órganos Legislativo, Judicial y Ejecutivo, dividiendo de esta manera las funciones de cada uno de ellos para un mejor servicio en favor de la comunidad. En conclusión nuestra Carta Magna recoge los elementos de la Teoría Ecléctica al integrar valores como la igualdad, armonía, orden, proporción en su cuerpo normativo, además de ser el fundamento jurídico de todo el orden jurídico vigente en nuestro país, y desde luego, sin dicho ordenamiento legal no podríamos concebir un sistema jurídico formalmente válido y eficaz, ya que la justicia en el Derecho no se auto-limita a un caso en particular, sino que es un todo, el cual lo constituye la norma fundamental, la Constitución, en nuestro Estado de Derecho.

En consecuencia al ser la justicia en el Derecho un todo jurídico el cual tiene su origen y desarrollo en la Norma Fundamental de cada sistema jurídico, deberán ser observados sus principios para una estabilidad jurídico-social. Por ello la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el ordenamiento legal fundamental del que dimanen todas las leyes, de ahí que debe considerarse que un sistema tributario es justo cuando cumple con el absoluto respeto a las garantías individuales y sociales previstas en la referida Carta Fundamental.

Una vez señalado que el concepto de la justicia en el Derecho Positivo Mexicano dimana del contenido de nuestra Carta Fundamental, podemos inferir que cada una de las ramas del Derecho que integran el conjunto de ordenamientos jurídicos vigentes en el país, deben de manera obligatoria apegarse al contenido y objetivos previstos en la Constitución Política Mexicana. Y es así

que podemos hablar de una justicia Civil, Penal, Procesal, Mercantil, Administrativa y cada una de ellas con sus características específicas y propias de los actos y hechos que están regulando de conformidad con los principios Constitucionales, para lograr de esta manera una armonía en las relaciones humanas; por ejemplo en el ámbito de la rama civil, el objetivo que persigue la justicia, es lograr una adecuada equivalencia de los derechos y obligaciones entre las partes que intervienen en las relaciones de tipo contractual, cumpliendo con los principios fundamentales establecidos en la Constitución.

Ahora bien, dentro del marco jurídico tributario podemos distinguir dos clases de justicia tributaria, una en general y otra de tipo específico. Hablaremos de una justicia tributaria en general, cuando nos referimos de manera concreta al cumplimiento cabal de todas y cada una de las garantías individuales y sociales contempladas en la Carta Magna de nuestro país; definiendo, podemos decir que la justicia tributaria en general, es el conjunto de principios y valores tutelados por la Constitución Política Mexicana Vigente. Por otra parte la justicia tributaria en su expresión específica se distingue por referirse de manera concreta a la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, según lo prevee el artículo 31, fracción IV, Constitucional, que a continuación se cita:

"...Son obligaciones de los mexicanos: - Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..."

En síntesis el concepto específico de la justicia tributa--

ria comprende la idea de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, mismos que se encuentran plasmados en el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental, al respecto es oportuno citar el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis número 20, visible a fojas 293 a 295, del Informe de Labores, Primera Parte, mismo que manifiesta los elementos esenciales que debe comprender la justicia tributaria:

"...LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SUS ARTICULOS 68 Y 70, FRACCION X, SON CONSTITUCIONALES... El principio de justicia tributaria establecido en la Constitución no constituye una regla por la cual todos los mexicanos deban contribuir -- exactamente de la misma manera al sostenimiento de los gastos públicos, sino -- que tiende a que, en condiciones análogas, se impongan gravámenes idénticos. -- Este principio no impide que el legislador cree categorías de contribuyentes -- afectados con impuestos distintos y, por ende, obligaciones diversas, siempre y -- cuando tales categorías no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable y respondan a una determinada finalidad -- económica o social. Por tanto, la determinación de las diversas categorías de -- contribuyentes puede hacerse por motivos diversos de la medida económica de su capacidad contributiva, o de la actividad a la que se dediquen..."

De esta manera a la justicia tributaria en su sentido específico la podemos definir de la siguiente forma: Es dar un trato por igual a contribuyentes colocados dentro de un mismo plano de causación tributaria y desigual en situaciones diferentes, tomando en cuenta siempre la capacidad económica de los mismos.

C A P I T U L O 2
LA JUSTICIA EN EL AMBITO
TRIBUTARIO

Como se mencionó en el capítulo anterior el significado de la justicia en el ámbito tributario tiene dos acepciones, una general y una específica. Ahora bien, nos referiremos a la justicia tributaria en su expresión general, cuando los ordenamientos jurídicos tributarios observen de manera global los principios - contenidos en las garantías individuales y sociales de nuestra - Carta Magna. La justicia tributaria en su significado específico, se relaciona directamente con la idea de proporcionalidad y equidad a que hace alusión el artículo 21, fracción IV Constitucional al establecer: "...Son obligaciones de los mexicanos.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y - equitativa que dispongan las leyes...". Y es precisamente en esta segunda conceptualización de la justicia tributaria que nos sirve como referencia para hacer el análisis del artículo 25, -- fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ser ésta el objetivo fundamental del desarrollo del presente trabajo re-- cepcional, con el propósito de demostrar si cumple cabalmente -- con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones o bien - si la misma debe ser objeto de una reestructuración.

En este sentido, es importante retomar el estudio de la - fracción IV del artículo 31 de la Constitución para conocer su - origen histórico-jurídico, así como las diversas posiciones -- que sustentan los autores nacionales sobre la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, para tener desde luego, una -- idea del significado y alcance de la justicia tributaria en su

sentido específico aplicado al estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 25, fracción I.

2.1. Origen de la justicia tributaria en la Constitución Mexicana.

Es de gran utilidad conocer los orígenes de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, para poder determinar el significado y alcance de la justicia tributaria en su acepción específica, la cual se identifica con las palabras 'PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD', de las contribuciones.

Los tratadistas Francisco de la Garza y José Rivera Pérez Campos coinciden en señalar que el antecedente más remoto de la justicia tributaria en su acepción específica lo encontramos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de la Revolución Francesa y precisamente fue en la declaración número 13, que manifestó lo siguiente: "...Para el mantenimiento de las fuerzas públicas y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que deber ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades ..." (25). Como se observa en dicha declaración se hizo patente la necesidad de poner un límite a la imposición de contribuciones para los gastos públicos, con el objeto de que los ciudadanos franceses cooperarán de acuerdo a su capacidad económica. -- También cabe señalar la gran importancia que tuvo la aportación de Adam Smith en el contenido de la declaración antes citada, al establecer en su libro de las Riquezas de las Naciones: "...Los

(25) Citado por Rivera Pérez Campos José. "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos". Investigación Fiscal Número 51 Edit. Administración General de Impuesto de la S.H.C.P., México, marzo de 1970, Pág. 76

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 -- ..." (26). Es factible señalar que esta cita es parte de las cuatro máximas que realizó en su libro, referente al examen de los impuestos; las otras tres son la Certidumbre, Comodidad y Economicidad. La certidumbre tiene como finalidad el establecer en -- las normas tributarias la forma de contribuir y el tipo de im-- puesto que se recauda, es decir, los elementos esenciales del -- mismo, para evitar con ello arbitrariedades de la autoridad tributaria. El de comodidad radica medularmente en la forma de pago, el cual deber ser el más cómodo y conveniente para el contribu-- yente. Y por último el principio de economicidad, implica que la maquinaria Estatal encargada de su recaudación no absorba la mayor parte de los ingresos recaudados para su mantenimiento. Se hace la anterior acotación sobre las máximas de Smith por su claridad al señalar que la naturaleza de las contribuciones, es precisamente la cooperación que hace el pueblo al sostenimiento del gasto público, por ende, la contribución debe estar limitada para no agotar la fuente generadora del ingreso y es por ello que la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que adopta la primera de las máximas de Smith para evitar - el abuso de la Monarquía contra el Pueblo.

Por lo que respecta a la Legislación Mexicana el antecedente más distante lo encontramos en la Constitución de Cádiz, promulgada en Cádiz, España el 19 de marzo de 1812, la cual tuvo vigencia en la Nueva España (Hoy México) el 30 de septiembre de -- ese año en forma precaria y limitada de dos años, ya que el 4 de

(26) La Riqueza de las Naciones., Vol. II (Libros IV y V) Edit. Publicaciones Cruz O.S.A., México 1973, Pág. 211.

mayo de 1814 fue desconocida por Decreto de Fernando VII. No fue sino hasta el 31 de mayo de 1820 que el Virrey Apodaca volvió a jurar dicha Carta Fundamental dándole plena validez. Ahora bien la citada Constitución estableció en su Título VII, de las Contribuciones en su capítulo Único todo un sistema tributario bien delineado, procurando que éste fuera el más conveniente para el contribuyente y así lograr su justa participación en el sostenimiento del gasto público, de tal forma que en su artículo 339 -- dispuso:

"...Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción, ni privilegio alguno..." (27)

Sin lugar a dudas este artículo resulta ser el primer antecedente de nuestro artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Fundamental vigente por su contenido, el cual, tiene como objetivo el establecer una justa distribución de la carga impositiva en los distintos contribuyentes sin excepción, ni privilegio alguno, tomando en cuenta su situación económica, por existir diversas categorías socio-económicas de contribuyentes, así quien tenga una mayor riqueza, ingreso o consumo coopere cualitativamente en forma superior que de aquellos colocados en su inferior categoría socio-económica.

Desde luego la facultad de imponer contribuciones no era ilimitada, pues esta imposición estaba controlado por el Rey como lo dispone la Constitución de Cádiz en su artículo 343, al señalar:

(27) Citado por Tena Ramírez Felipe. Leyes Fundamentales de México 1808-1978. 8a. Ed. Edit. Porrúa, S.A. México 1978 Pág. 100.

"...Si al Rey pareciera gravoso o perjudicial alguna contribución lo manifestará a las Cortes por el secretario del despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea - más conveniente sustituir..." (28)

El propósito del citado numeral era el de proteger la fuente generadora de los ingresos para el Estado, por tanto la contribución debe ser una cooperación que hace el particular al Estado, de acuerdo con su capacidad económica, como lo dispuso el artículo 339 de la comentada Constitución, con la finalidad de - que dicha imposición tributaria no fuera gravosa o perjudicial - para la fuente generadora del ingreso, el contribuyente.

La teología de la Constitución en comento en su título VII, de las Contribuciones fue la de proteger al contribuyente del -- abuso de las Cortes con el objeto de alcanzar una justa tributación, imbuida por las ideas del liberalismo económico y de la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, - al respecto Don Lucas Alamán opina: "...Por el breve análisis -- que se acaba de hacer de esta Constitución se echa de ver que -- los principios y definiciones generales con que comienza, son tomados de los escritores franceses del tiempo de la revolución -- ..." (29). Por consiguiente se puede concluir la estrecha relación ideológica de la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano con el título VII de la Constitución de - Cádiz, pues ambas procuraron una justicia tributaria.

(28) Ibidem.

(29) Citado por Moreno Daniel. Derecho Constitucional Mexicano. 6a. Ed., - - Pax-México, México 1981, Pág. 78.

Ahora bien entre la Constitución de Cádiz de 1812 y la --- Constitución de 1857, tuvieron vigencia otras dos Constituciones, la de 1824 y 1836 las cuales de ninguna forma se refirieron a -- los conceptos que comprenden a la justicia tributaria, como se -- observa de la trascripción de los dispositivos legales que se re -- fieren a las contribuciones, ya que establece la Constitución de 1824 en su sección V, de las Facultades del Congreso en su ar -- tículo 49 las facultades del Congreso General, que a continua--- ción se cita:

"...Las leyes y decretos que emanan del Congreso General tendrán por objeto:

VII. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arre-- glar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno..." (30).

De la lectura del artículo de referencia se desprende que en ningún momento se fija un criterio sobre la justicia tributa-- ria, pues sólo se hace referencia a la necesidad del Estado de contar con recursos económicos, así como su distribución para -- solventar los gastos generales.

Por su parte la Constitución de 1836, preceptúa en su ar-- tículo 3, que:

"...Son obligaciones del mexicano:

II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y -- le comprendan..." (31)

(30) Citado por Tena Ramírez Felipe. Op. Cit. Págs. 173-174

(31) Ibidem. Pág. 206

Dicha Carta Fundamental establece la obligación constitucional del mexicano de cooperar al sostenimiento económico del Estado, de acuerdo con lo que dispongan las leyes ordinarias, -- sin hacer un señalamiento concreto sobre la justicia tributaria como hoy día se conoce.

Como se observa estas Cartas Fundamentales únicamente señalan la necesidad del Estado de contar con recursos económicos -- que financien su actividad sin reparar en el contenido y alcance de la justicia tributaria, ya que no toman en cuenta que existen diversas categorías de contribuyentes, los cuales deben cooperar al gasto público del Estado de acuerdo a su capacidad económica, sin excepción o distinción alguna, es decir se olvidaron de proteger al contribuyente, el cual aporta una parte considerable de sus ingresos para el sostenimiento del gasto público del Estado.

2.1.1. Constitución de 1857.

Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir -- de la aplicación de la Constitución de Cádiz y posteriormente la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional que las contribuciones reúnan los requisitos de proporcionalidad y -- equidad, para así satisfacer el principio de justicia tributaria, por lo que ahora toca el turno de analizar los orígenes históricos-jurídicos de la Constitución de 1857, con la finalidad de conocer el antecedente directo de nuestro artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Vigente.

El proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán sometió a consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en -- su artículo 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 del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y - equitativa que dispongan las leyes..." (32).

El 26 de agosto de 1856 fue aprobado el citado artículo -- 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 fue reformado años después mediante Decreto del 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

(32) Citado por Tena Ramírez Felipe. Op. Cit. Pág. 611.

de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..." (33).

El artículo 31, fracción II, de la Constitución de 1857, -- establece por vez primera que las Contribuciones sean proporcionales y equitativas, según lo dispongan las Leyes, imponiendo -- así al legislador la obligación indirecta de crear normas tributarias que respeten dichos principios con la intención de alcanzar una justicia tributaria en toda su plenitud, logrando un justo balance en la distribución de las cargas tributarias entre -- las distintas categorías de contribuyentes.

2.1.2. Constitución de 1917.

Así como la Constitución de 1857 no fue el producto de -- ideas innovadoras u originales, la Constitución de 1917 y sus -- Congresistas retomaron y depuraron las doctrinas e ideas anteriores que arraigaron en el ánimo de la mayoría de los Congresistas liberales, por lo que, nuestra Constitución vigente es el producto de un enorme avance legislativo debido a que fue la primera -- Constitución de tendencia social en el Mundo.

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 reformada, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31, el cual dispuso:

"...Son obligaciones de los mexicanos
IV. Contribuir para los gastos públicos, así

(33) Ibidem. Pág. 612

de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes..."

La comisión integrada por los Diputados Constituyentes - Francisco J. Mujica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Reccio y Enrique Colunga, en la 51a. Sesión Ordinaria celebrada en la noche del viernes 19 de enero de 1917, leyeron las fracciones integrantes del artículo 31 del Proyecto de Constitución. En dicha sesión no hubo objeciones a las dos primeras fracciones y en seguida se pasó al análisis de las dos restantes; a la fracción IV del artículo 31 el C. Legislador Medina en uso de la palabra manifestó: "...Yo me permito rogar a la honorable 1a. Comisión, si tiene a bien, suprima eso que no puede caber en las garantías individuales; el pago de los impuestos por los representantes -- del pueblo o por el actor, a quien la Constitución no le da el derecho de decretar contribuciones..." (34). En seguida en uso de la palabra el C. Enrique Colunga como representante de la Comisión, señaló: "...Señores Diputados, el inciso 4a. del artículo 31, dice: IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes. El señor Medina propone que se establezca como derecho de los mexicanos que no puedan ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretado por el Ayuntamiento, Legislatura de los Estados o por el Congreso General. Me parece que esa adición queda incluida en estas palabras: "...De la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes..." (35). Puesto

(34) Los Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones. 2a. Ed. Tomo V, Edit. Manuel Porrúa, S.A. México 1978. Pág. 186.

(35) Ibidem.

a votación, el artículo 31, fue aprobado por unanimidad de 139 - votos sin ninguna reforma. Como se observa este artículo Constitucional se cife en todo e 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 la justicia tributaria en México, que está fundamentada en la proporcionalidad y -- equidad de las contribuciones.

La justicia tributaria exigida para toda contribución 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 la que se inspiró, la Declaración Francesa número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano y la Constitución de Cádiz de 1812 en sus artículos 339 y 343, ya que como se mencionó nuestra Constitución no -- fue el producto de improvisaciones legislativas, sino de una depurada técnica legislativa.

2.2. Justicia tributaria y otros conceptos.

Hemos dicho, que no es el propósito en el presente trabajo recepcional hacer un estudio completo sobre la idea de la justicia tributaria ya que ésta implica el estudio de cada una de las garantías individuales y sociales que de manera directa o indirecta tienen que ver con el sistema tributario de nuestro país, que encuentra su fundamento en la norma Constitucional, misma -- que establece los lineamientos y parámetros que deben seguir los órganos Legislativo, Judicial y Ejecutivo; así como el estudio - de los derechos y obligaciones del sujeto pasivo en la relación tributaria. Por lo que, al referirnos a la justicia tributaria -- deberemos acogernos al significado específico del contenido de -- la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, es decir a -

la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, que constituyen el principal objetivo de nuestro trabajo recepcional.

La idea Constitucional de la justicia tributaria en las -- contribuciones a través del tiempo ha sido asociada con múlti--- ples conceptos con el propósito de encontrar su verdadero signifi-- cado para la práctica jurídica, al crear una norma tributaria o resolver una controversia donde se cuestione la justicia tributa-- ria de algún ordenamiento impositivo. Comúnmente a la proporcio-- nalidad y equidad se le relaciona con los conceptos; Uniformidad, Igualdad y Generalidad, que en forma conjunta o individual tra-- tan de conformar una doctrina tributaria sólida para el esclare-- cimiento de la problemática conceptual del tema en cuestión.

Para efectos de nuestro estudio, a continuación haremos -- una exposición de cada uno de los conceptos: Proporcionalidad, - Equidad, Uniformidad, Igualdad y Generalidad, que en materia tri-- butaria han alcanzado una connotación especial, muy característi-- ca de la doctrina y jurisprudencia mexicana.

2.2.1. Proporcionalidad.

El significado de la palabra proporcionalidad proviene: -- "...Del latín 'PROPORTIONALITAS' (de proportio, proporción), Dis-- posición o correspondencia entre las cosas..." (36). Al respecto Ignacio Burgoa define a la proporcionalidad en materia tributa-- ria en los siguientes términos: "...La proporcionalidad se rela-- ciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos

(36) Capitán Henri. Vocabulario Jurídico. Edit. Ediciones De Palma, Buenos Aires 1980, 8a. Reimpresión, Pág. 449.

que en tal situación se encuentren..." (37). De esta forma la --proporcionalidad radica medularmente en la capacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación tributaria, la cual se puede determinar por tres factores o indicadores básicos, a saber: a) Por el grado de riqueza o capital, es decir la propiedad o tenencia de bienes muebles o inmuebles del contribuyente; b) El ingreso que perciba el contribuyente por servicios prestados o actividades comerciales, con la finalidad de obtener recursos económicos; y c) El consumo de bienes y servicios que indican la potencialidad económica del contribuyente. Estos indicadores o factores económicos tienen como propósito fijar de manera objetiva la capacidad contributiva del sujeto pasivo o contribuyente y así quien tenga un mayor poder económico deberá cooperar en una cantidad superior al sostenimiento del gasto público, a los contribuyentes que se encuentren en una inferior situación económica, situación que está corroborada por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Tesis número 98, visible a folios 190, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación - - 1917-1985, Primera Parte, que al efecto reza de la siguiente manera:

"...IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. -- Conforme a este principio, los gravámenes de--

(37) Derecho Constitucional Mexicano. 6a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México -- 1985, Págs. 122-123.

ben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos..."

Es evidente que la capacidad económica es determinante para establecer una proporcionalidad en las contribuciones, pero también lo es para precisar quien no tiene capacidad contributiva para cooperar al sostenimiento del gasto público; como es el caso de aquellos que perciben un salario mínimo o el consumo de ciertos productos que se consideran básicos o indispensables en el consumo familiar gozarán de una exención general del pago de contribuciones.

Por tanto, la proporcionalidad radica esencialmente en la capacidad económica de los distintos sectores sociales-económicos ya que éstos aportarán una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, o rendimientos al sostenimiento del gasto público necesarios para la existencia y conservación del Estado.

En resumen, la proporcionalidad tiene como finalidad establecer distintas categorías de contribuyentes con el objeto de hacer una justa distribución de la carga tributaria, en los distintos sectores sociales-económicos de nuestro país; en este orden de ideas quien tenga una mayor riqueza, ingreso, o consumo deberá cooperar cualitativamente en forma mayor, que de aquellos que se encuentren en una situación inferior.

2.2.2. Equidad.

El vocablo equidad tiene sus raíces del latín: "...AEQUI--

TAS' (de aequus, igual, equitativo). Concepción de una justicia fundada en la igualdad ante el derecho y el respeto por los derechos de cada cual..." (38). Comúnmente a la equidad se le identifica con la igualdad jurídica, ya que todos los individuos que se colocan en una misma situación jurídica deben gozar por igual de los derechos y obligaciones que prescriben la norma jurídica.

La equidad en materia impositiva se caracteriza por contener dos elementos principales: "...el mismo tratamiento de personas en circunstancias iguales y un aceptable tratamiento relativo de personas en condiciones diferentes..." (39). Esto significa que cuando varios contribuyentes se encuentren en una similar situación de causación, dentro de la norma jurídica tributaria - deberán recibir un trato igual y en una situación diferente de - causación un trato distinto, pero no por ello arbitrario, y es así que la equidad tributaria pretende crear un impacto similar entre los distintos contribuyentes procurando una igualdad jurídica. De esta manera se ha pronunciado el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el Informe rendido por su Presidente al terminar el año de 1981, en su Tesis número 10, visible a fojas 576, que literalmente señala:

"...EQUIDAD EN MATERIA JURIDICO FISCAL.- El principio de equidad que debe satisfacer toda norma jurídica fiscal, tiene como elemento esencial el que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quiénes se encuentran en igual situación..."

(38) Capitant Henri. Op. Cit. Pág. 255.

(39) Friedlaender Due Ann. Análisis Económicos de los Impuestos y del Sector Público. 4a. Ed., Edit. El Ateneo, Buenos Aires 1977, Pág. 231.

De tal suerte que la norma tributaria debe tratar por -- igual a los contribuyentes que se situén dentro de una misma hipótesis de causación, evitando con ello crear condiciones privilegiadas para ciertos causantes sin motivo y razón jurídica o legal; lo cual no es obstáculo para que los dispositivos jurídicos establezcan distintas categorías socio-económicas de causantes, pues en este caso las mismas se aplicarán a los contribuyentes -- que demuestren estar dentro de la norma jurídica tributaria correspondiente.

Por tanto, la equidad en materia impositiva la podemos conceptualizar como la igualdad en el trato de los contribuyentes -- hecha por la norma tributaria, siempre y cuando los causantes se situén dentro de la misma hipótesis de causación prevista por -- los ordenamientos tributarios que rigen el acto o hecho materia de la contribución.

2.2.3. Uniformidad.

Etimológicamente la palabra uniformidad se vincula con la calidad de uniforme, misma que tiene su origen: "...Del latín -- 'UNUS', uno, y forma. Que tiene igual forma, semejante..." (40). Este concepto es incorporado por la doctrina para tratar de explicar la justicia tributaria de manera concreta y práctica la -- forma como debe ser tratado el contribuyente; al respecto Ernesto Flores Zavala, nos dice que: "...El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo -- deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo;

(40) García-Pelayo y Gross. Pequeño Larousse Ilustrado., Edit. Ediciones Larousse, México 1983, Pág. 1039.

pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual, esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en la circunstancias personales, etc..." (41). En consecuencia el principio de uniformidad tiene por finalidad establecer un sistema impositivo, el cual, evite las desigualdades en el trato de contribuyentes que se coloquen dentro de la misma hipótesis normativa y así el impacto económico sea por igual, ésto es, para que cooperen invariablemente en la misma proporción al sostenimiento -- del gasto público los contribuyentes.

Y siendo que la uniformidad implica un trato por igual entre los diversos contribuyentes, éste debe representar el mismo sacrificio económico tomando en cuenta las distintas situaciones tributarias requieran un trato diferente aún cuando el monto del ingreso sea el mismo si dicho ingreso proviene de distinta fuente, pues en este caso cada contribuyente aportará una cantidad distinta, con lo que se pretende que a un mayor nivel económico exista una aportación superior que a un nivel inferior, con el objeto de provocar un similar sacrificio económico entre las diversas categorías de contribuyentes.

En consecuencia el pilar fundamental de este principio lo es el sacrificio económico; y al respecto John Stuar Mill en su teoría del Sacrificio señala: "...Si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una mis-

(41) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas., Edit. Porrúa, S.A., México - 1979, Pág. 206.

ma situación y por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente a distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta..." (42). De tal forma que el sacrificio económico representa el termómetro que regula el principio de uniformidad por ser la contribución una obligación que impone el Estado a los sujetos pasivos de la relación tributaria; y es por este motivo que la norma tributaria debe establecer distintos supuestos en atención a las diferentes categorías económicas de fuentes de riqueza, ingreso y consumo para que represente el mismo sacrificio entre contribuyentes iguales y diferentes cuando se coloquen en supuestos normativos de imposición tributaria distinta.

En cuanto, al principio de uniformidad lo podemos definir como la igualdad en el sacrificio económico entre contribuyentes de diversos niveles; de tal manera que los factores e indicadores económicos dan la pauta para gravar en forma mayor a contribuyentes de un nivel superior de conformidad con el grado de riqueza, ingreso o consumo del sector que represente, procurando con ello el mismo impacto en su economía entre los diversos sectores económicos.

2.2.4. Igualdad.

Otro de los conceptos que han influido en forma determinante en la conceptualización de la justicia tributaria lo es la -- Igualdad, la cual proviene: "...Del latín 'AEQUALITAS' (de 'AE--QUALIS', igual). Principio según el cual todos los individuos, - sin distinción de persona, nacimiento, clase, religión o fortuna,

(42) Citado por Emilio Margáin Manautuo. Introducción al Derecho Tributario., Edit. UASLP, México 1979, Pág. 40.

tienen la misma vocación jurídica para el régimen, cargas y derechos establecidos por la Ley..." (43). La igualdad, por tanto, - prohíbe que se creen situaciones jurídicas privativas en beneficio de un grupo determinado al cual se le daría un trato parcial en sus derechos y obligaciones en detrimento de la generalidad - de los individuos que se encuentran en una idéntica situación jurídica.

Ahora bien, la igualdad tributaria consiste en dar un trato igual a contribuyentes que se encuentran dentro de una análoga situación impositiva, prohibiéndose el trato privativo o discriminatorio a contribuyentes que se coloquen en una misma situación tributaria. Este criterio se encuentra previsto en la Tesis relacionada a la Jurisprudencia número 5a, visible a fojas 57 y siguientes del Tomo correspondiente al Pleno del Apéndice de - - 1917-1985 al Semanario Judicial de la Federación, que literalmente señala:

"...La garantía de la igualdad en realidad establece: que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas, en la materia regulada por el régimen legal de que se trate, -- para determinar quienes son iguales cuando la relación en que la particular obligación, impuesta por la Ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son

(43) Capitán Henri. Op. Cit. Pág. 309.

o no iguales las circunstancias las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que iguallen ante la Ley a todos los comprendidos en su regla. El quejoso no demuestra que exista igualdad de situaciones sociales, económicas, jurídicas, -- que pudieran obligar al legislador a establecer el mismo impuesto para todos los causantes del Impuesto Sobre la Renta...No se ha demostrado que el impuesto sea exorbitante o ruinoso. Tampoco se ha demostrado que sea desproporcionado en relación con los recursos -- del causante final del impuesto. No se ha demostrado que falta a la equidad, el impuesto establecido, ni en sí mismo, ni en relación con el sistema ni siquiera en el concepto de equidad, considerada como la manifestación -- del sentido de lo justo innato en el hombre y en la colectividad o resultado de su evolución, que tiende a realizarse en el derecho -- positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta las circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor -- del derecho, por medio de una benigna interpretación que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar --

el ideal que el derecho positivo debe propo--
nerse realizar, en el derecho fiscal, gravan--
do a los individuos según la actividad que de
sarrollen, la fuente y cuantía de sus ingre--
sos, el de sus necesidades, el interés de la
colectividad en la actividad desarrollada y -
su cooperación al bienestar general..."

Como lo establece la tesis de jurisprudencia antes invoca--
da, la garantía de igualdad en materia tributaria debe procurar
un trato por igual a contribuyentes iguales y diferente a aque--
llos que se encuentran dentro de condiciones distintas, ya sea -
por el lugar, tiempo o forma de causación que ameriten el crear
categorías distintas de contribuyentes, para de este modo lograr
compensar las desigualdades socio-económicas imperantes en nues--
tro país y distribuir de esta forma la carga tributaria de una -
manera razonable y lógica, tomando en cuenta la capacidad de ri--
queza, ingreso o consumo de los distintos causantes.

Ahora bien, la garantía de igualdad como lo define Ignacio
Burgoa es: "...La posibilidad o capacidad que tiene una persona
de adquirir derechos o contraer obligaciones cualitativamente, -
propias de todos aquellos sujetos que se encuentren en una misma
situación jurídica determinada..." (44). La garantía de igualdad
para este autor tiene como finalidad respetar los derechos y - -
obligaciones del particular, propios de todos aquellos que su --
conducta o hecho sea similar al supuesto normativo que lo regula.
Y así que la garantía de igualdad prevista por nuestra Constitu--
ción influye de forma directa a la conceptualización de la justí--
cia tributaria en su sentido específico, ya que ésta trata de al

(44) Las Garantías Individuales., 15 Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1981, -
Pág. 251.

gún modo de compensar las desigualdades que privan en todo orden socio-económico, el cual trasciende de manera importante en el sistema tributario nacional, por tanto, la norma jurídico-tributaria debe prever distintas categorías de contribuyentes, para así crear una igualdad impositiva en atención a los factores cualitativos y cuantitativos de los índices de riqueza, ingreso y consumo que indican la potencialidad y aptitud de cada contribuyente para cooperar al gasto público.

En conclusión a la garantía de igualdad en materia tributaria, la podemos definir como el trato por igual que la norma jurídica impositiva debe dar a los contribuyentes que se encuentren en condiciones similares de causación, tomando en cuenta la existencia de los diversos niveles socio-económicos, para de esta manera lograr un equilibrio justo y razonable entre las diversas categorías de contribuyentes.

2.2.5. Generalidad.

La generalidad es otro de los conceptos que se relacionan con el contenido de la justicia tributaria; dicho vocablo proviene del término 'GENERAL': "...Del latín 'GENERALIS'. Universas, común..." (45). Y es así, que el principio de generalidad tributaria significa que todas las personas físicas o morales que realicen una actividad sujeta a alguna imposición deberán contribuir al gasto público según lo dispongan los preceptos legales.

Al respecto el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Tesis número 10, visible a fojas 576, del Informe de labores rendido por su Presidente al terminar el año de --

(45) García-Pelayo y Gross. Op. Cit. Pág. 499.

1981, se ha pronunciado en el sentido siguiente:

"...La generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en -- que sus disposiciones se apliquen en la hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona..."

El principio de generalidad en materia tributaria encuentra ciertas excepciones, pues como lo señala Sergio F. de la Garza al expresar que: "...La generalidad exige que paguen impuestos todas aquellas personas que se encuentren comprendidas dentro de la hipótesis general y abstracta que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas -- ..." (46). Por ejemplo se exceptúa de este principio a las personas físicas o morales que carezcan de capacidad contributiva, es decir, cuando no exista una utilidad fiscal o por aquellos ingresos de trabajadores que perciben el salario mínimo, ya que para la Ley del Impuesto sobre la Renta no se considera como un ingreso gravable. Por tanto este principio será aplicable cuando por disposición expresa de la Ley, determinada riqueza, ingreso o consumo se encuentre gravado con cargas impositivas.

En conclusión podemos decir que la generalidad en materia tributaria es el cumplimiento y aplicación de la norma jurídica tributaria por igual a todos los contribuyentes que se sitúen -- dentro de la misma hipótesis del presupuesto de hecho, sin hacer distinciones o consideraciones a título particular tomando en cuenta la aptitud económica para cooperar con el gasto público -

(46) Derecho Financiero Mexicano., 9o. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1979, Pág. 386.

por parte del contribuyente.

2.3. Interpretaciones doctrinales.

La doctrina es quizás una de las fuentes reales del derecho más importante, por lo que es necesario para el desarrollo del presente trabajo recepcional el señalar los diversos puntos de vista de los Autores nacionales que se han distinguido en el Derecho Tributario Mexicano, y que de algún modo han influido -- con sus opiniones en la Legislación y Jurisprudencia, sobre el significado de la justicia tributaria en su acepción específica, prevista por la fracción IV, del artículo 31, Constitucional.

No obstante que la doctrina en nuestro sistema jurídico no es obligatoria, por no estar reconocida formalmente como una -- fuente para la integración o interpretación de la Ley, resulta oportuno el conocer las manifestaciones de índole particular que realizan los estudiosos del Derecho, para resolver de manera especulativa los problemas jurídicos, estableciendo las pautas para su posible interpretación o aplicación; ya que en mucho de -- los casos esta supuesta indiferencia jurídica, se ha derivado -- del indebido reconocimiento o crédito otorgado a la doctrina, -- pues muchas veces las ideas aportadas han servido de base para -- la creación de Leyes o Jurisprudencia.

En consecuencia se hace patente la necesidad de exponer -- las opiniones de cinco de los más destacados, especialistas en -- el ámbito del Derecho Tributario y que han dado su punto de vista sobre la justicia tributaria en su acepción específica como -- lo son: Ignacio L. Vallarta, Servando J. Garza, Sergio F. de la Garza, Emilio Margáin Manautou y José Rivera Pérez Campos.

2.3.1. Ignacio Luis Vallarta.

Es sin duda Ignacio L. Vallarta el precursor de la idea sobre la justicia tributaria en su sentido específico, pues como Diputado por el Estado de Jalisco formó parte del Congreso Constituyente que elaboró la Constitución de 1857, misma que en su artículo 31, fracción II, se estableció por vez primera la necesidad que las contribuciones fueran proporcionales y equitativas. Por otra parte como Presidente de la Suprema Corte de Justicia - en los años de 1878-1882, tuvo en sus manos el conocer y resolver las primeras cuestiones sobre la problemática que encierra la justicia tributaria en su acepción particular. Y es así que como Legislador y Jurista tuvo gran ingerencia en la elaboración y resolución práctica de los problemas que comprende satisfacer el principio de justicia tributaria; ahora bien a continuación se hará una exposición de la forma como afrontó y resolvió las cuestiones constitucionales en materia de la justicia tributaria.

No obstante que como Presidente de la Suprema Corte de Justicia de nuestro país siempre manifestó que ésta no era competente para juzgar de los abusos Legislativos, y de manera concreta cuando se debatía la constitucionalidad de una contribución, ya que el único remedio para esta anomalía legislativa, era el sufragio, de tal forma que el pueblo determinaría mediante el voto a sus representantes en las Cámaras Legislativas de nuestro país y sólo justificaba la intervención de Poder Judicial Federal - cuando establecía: "...A los tribunales sea lícito juzgar de los abusos legislativos en esta materia, de acuerdo con las mismas doctrinas, será cuando el Congreso prostituya sus poderes, hasta el extremo de decretar impuestos, no para atender a los gastos públicos, sino para favorecer empresas o especulaciones privadas,

hasta el extremo de hacer de la contribución un verdadero despojo de la propiedad..." 47). Hoy en día este criterio ha sido superado, por lo que a la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación le es dable conocer de las violaciones al artículo 31, fracción IV, de nuestra norma Fundamental, y al respecto la Tesis número II, visible a fojas 42 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917-1965, Primera Parte, Pleno, manifiesta:

"...IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en ejecutorias anteriores establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una Ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la -

(47) Vallarta Ignacio Luis. Cuestiones Constitucionales. Tomo II 3a. Ed., -- Edit. Porrúa, S.A., México 1980, Pág. 36.

protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella - se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I -- del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos - los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo..."

Ahora bien, actualmente la fracción IV del numeral 31 Constitucional aunque no está comprendida dentro del capítulo de las garantías individuales, se considera a dicha fracción como parte integrante de las mismas, por lo cual, de cierta forma es justificable que el jurista Vallarta no haya considerado al citado artículo constitucional y su violación como un derecho fundamental del individuo susceptible de ser materia del juicio de Amparo.

A pesar de no considerar Ignacio L. Vallarta materia del - Organo Federal el resolver la problemática que comprendía la - - fracción II, del artículo 31 de la Constitución de 1857, sentó - los primeros criterios sobre la justicia tributaria en su acep-ción específica, al establecer que tanto la proporcionalidad y - equidad de las contribuciones deben satisfacer determinados re- quisitos para que las contribuciones no fueran exorbitantes y -- ruinosas.

Para el jurista en comento el término de proporcionalidad atendía a elementos de naturaleza económica, como lo manifiesto al señalar: "...La proporción en el impuesto no se toma de la -- universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto no reputan desproporcionada

a la "contribución que pagan pocos y 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..." (48). De esta manera como lo indica Vallarta la proporcionalidad tiene como propósito equilibrar el peso de -- la carga tributaria entre los diversos contribuyentes tomando en consideración los diferentes niveles socio-económicos determinados, por la magnitud y jerarquía del ingreso, riqueza o consumo sobre los que recae la contribución.

En cuanto a la equidad el citado autor establece: "...Y -- por lo que a la equidad toca, indisputable como lo es que los im -- puestos deban tener ese requisito, procurando repartirlos equita -- tivamente entre todos los valores, para que todos en proporción contribuyan a cubrir los gastos públicos..." (49). Y es así que la equidad para el Jurista Vallarta significa que sin excepción alguna se reparta la carga impositiva entre todos los valores -- (riqueza, ingreso, consumo) con la finalidad de que todos coope -- ren al sostenimiento del gasto público.

Como se mencionó en aquella época no se consideraba materia del juicio de Amparo la violación de la fracción II, del artículo 31 de la Constitución de 1857, por no estar comprendida -- como una garantía individual; por lo que Ignacio L. Vallarta como Presidente de la Suprema Corte de Justicia únicamente emitió criterios sobre el contenido y alcance del precepto legal antes invocado, sirviendo éstos como parámetros para establecer el significado de la justicia tributaria en su acepción específica. De algún modo los criterios emitidos sobre la proporcionalidad y -- equidad de las contribuciones establecieron una dualidad cualita

(48) Ibidem. Pág. 22

(49) Ibidem.

tiva; ya que por un lado para que una contribución fuera proporcional debía tener en cuenta la magnitud y jerarquía de los valores que grava la contribución, de acuerdo al ingreso, riqueza y consumo, bajo el criterio de que existen diversas categorías de contribuyentes y por otro lado su contra parte que es la equidad, la cual exige una distribución de la carga impositiva de todos los valores para el sostenimiento del gasto público del país.

Desde luego, estos criterios han servido de base para la doctrina y jurisprudencia contemporánea para conformar todo un estudio específico de la justicia tributaria a raíz del contenido de los vocablos proporcionalidad y equidad de las contribuciones. En nuestra opinión Vallarta realiza una excelente exposición sobre la justicia tributaria, al percatarse que el artículo 31, fracción II, de la Constitución Política no sólo perseguía una finalidad jurídica de obligar al contribuyente al pago de tributos, sino también a hacer una justa distribución de la carga impositiva, para que ésta no fuera exorbitante o ruinoso que representara un verdadero despojo de la propiedad, ya que el citado artículo constitucional no sólo establece una obligación de cooperar al gasto público, sino que también reconoce un derecho o garantía fundamental en favor del gobernado, como de alguna forma lo intuyó el autor en comentario al manifestar su opinión sobre el tema de la justicia tributaria por cuanto hace a sus vocablos proporcionalidad y equidad.

2.3.2. Servando J. Garza.

Al realizar Servando J. Garza el análisis de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Carta Magna se percató de la existencia de dos mandatos Constitucionales; el primero de ellos se refiere a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto

público y por determinación judicial dicha obligación se extiende a los extranjeros residentes en el país; el segundo de los mandatos establece la obligación al legislador de crear leyes tributarias que respeten los principios de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Respecto de los citados principios, éstos tienen como objetivo alcanzar a comprender un sistema tributario justo; y declara el autor de referencia: "...Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual..." (50). La conclusión a que llega Servando J. Garza, al señalar que los vocablos proporcionalidad y equidad son una expresión pleonástica, es de alguna forma infundada ya que dichos vocablos proporcionalidad y equidad tienen un significado diferente, pues como se hizo referencia en esta tesis, la proporcionalidad significa una distribución o correspondencia entre las cosas; y la equidad es la igualdad ante el derecho y el respeto por los derechos de cada cual; dicho lo anterior se aprecia que de ninguna manera pueden ser similares o pleonásticos los vocablos que contiene nuestra fracción IV, del artículo 31 Constitucional, relativos a la proporcionalidad y equidad.

No obstante lo anterior, el autor en cita realiza una excelente exposición y argumentación del significado del vocablo proporcionalidad en materia tributaria y establece la forma como debe ser regulada jurídicamente, en tratándose de impuestos direc-

(50) Garza Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano., Edit. CVLTVURA, S.A., México 1949, Pág. 72.

tos e indirectos. Un impuesto será directo cuando grava el rendimiento, ya sea el ingreso o la riqueza; y será un impuesto indirecto cuando grave el consumo.

Por tanto, cuando se trate de un impuesto indirecto como el de ingresos mercantiles, el autor en comentario señala: "...Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fija (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo..." (51). El establecimiento de una tasa proporcional para el impuesto indirecto tiene como finalidad distribuir la carga impositiva de acuerdo al consumo o actividad sujeto a un gravamen; por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado establece diversas tasas proporcionales que van del 0% por la enajenación de carne en estado natural y del 20% por la enajenación e importación de champaña; de tal forma que el consumo suntuario de bienes y servicios se encuentra gravado con una tasa proporcional alta y el consumo de productos básicos con tasas fijas menores, para proteger la economía de todos los contribuyentes y así lograr que el impuesto cumpla con la función de proporcionalidad. Ahora bien, cuando se trata de impuesto directo, es conveniente fijar tasas progresivas para distribuir cualitativamente la carga tributaria y al respecto dicho autor manifiesta: "...la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva..." (52). De ahí, que la tasa debe ser progresiva para compensar las desigualdades existentes de conformidad con la capacidad de cada contribuyente; --

(51) Ibidem. Pág. 71.

(52) Ibidem.

por ejemplo, si el Impuesto sobre la Renta establece una tasa fija, quien gane menos será afectado de forma mayor en su economía individual, que aquél contribuyente de ingresos superiores, así se le pidiera un 50% de su utilidad fiscal a éste, toda vez que cuenta con ingresos que le permiten destinar la mayor parte de sus utilidades en la inversión y acrecentamiento de su riqueza o ingresos. En cambio el contribuyente de menores ingresos debe destinar la mayor parte de sus percepciones económicas a su sustento causándole un mayor impacto en su economía particular si se le pidiera un 50% de su utilidad fiscal. Al respecto cabe invocar la Tesis número 98, visible a fojas 190 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985; Primera Parte, Pleno, que en su parte conducente manifiesta:

"IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.-
...La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. 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 y uno inferior los de menores ingresos, esta bleciéndose, además, una diferencia congruen

te entre los diversos niveles de ingresos. - Expresando en otros términos la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravado diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, - reflejando cualitativamente en la disminu---ción patrimonial que proceda, y que debe enterarse en proporción a los ingresos obtenidos..."

Como se observa de la lectura de la jurisprudencia antes citada, ésta guarda enorme similitud con el criterio sustentado por Servando J. Garza, en cuanto se refiere a los impuestos directos, pues para lograr una proporcionalidad en los mismos, - existe la necesidad de establecer tasas progresivas para causar con ello un similar sacrificio económico entre las diversas categorías de contribuyente.

A manera de epílogo el autor en comento señala que en un sistema jurídico tributario para que se considere justo debe establecer tanto impuestos directos e indirectos, y aún así, los mismos en forma individual no pueden alcanzar por sí solos la --justicia tributaria. (53)

Al respecto compartimos la opinión del autor en cita, pues para compensar las diferencias en la recaudación de fondos económicos y la distribución de las cargas tributarias, el Estado de-

(53) Cfr. Garza Servando J. Op. Cit. Pág. 73

be establecer en su sistema tributario impuestos directos e indirectos; y tratándose de impuesto directo debe fijarse una tasa progresiva para con ello equilibrar el peso de los tributos entre los contribuyentes de diversos ingresos económicos, para lograr así la justicia tributaria.

2.3.3. Sergio Francisco de la Garza.

Existe dificultad para proporcionar una definición sobre la justicia tributaria: "...Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y el requisito de justicia tributaria tiene que ser definida jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad son relevantes..." (54). Dicha proposición es congruente con nuestro sistema jurídico positivo vigente, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la única facultada de acuerdo con los numerales 103 y 107 Constitucionales para establecer los criterios de aplicación e interpretación de los ordenamientos legales; por tanto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la que señala los parámetros y lineamientos constitucionales y con base en ella expedir los criterios para resolver los problemas jurídicos tributarios en su interpretación y aplicación cotidiana.

Ahora bien, el autor de referencia al referirse al significado de la justicia tributaria contenida en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional indica que ésta se identifica con el concepto aristotélico de la justicia distributiva; es decir, dar

(54) Garza Sergio Francisco De la. Derecho Financiero Mexicano. 9a. Ed. Edit. Porrúa, S.A., México 1979, Pág. 263.

un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales según sus merecimientos; y previene que en materia tributaria se debe entender que: "...La justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige -- tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales..." (55). Se desprende entonces la necesidad de repartir la carga trigrutaria de acuerdo a las situaciones socio-económicas imperantes en el país, para así de esta manera satisfacer el requisito de la justicia tributaria en su acepción específica.

Por otra parte, señala Francisco de la Garza que los vocablos proporcionalidad y equidad comprendidos en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, tienen una idéntica acepción al mencionar que: "...Es digno de observarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no atribuye significados diferentes a las expresiones de proporcionalidad y equidad..." (56). Y de igual modo que Servando J. Garza coincide en manifestar que la justicia tributaria se encuentra comprendida en la proporcionalidad y equidad de las contribuciones; por tanto, la justicia tributaria se satisface cuando en los impuestos indirectos la distribución de la obligación tributaria se realice en forma proporcional; y se cumple el citado principio en tratándose de impuestos directos cuando se reparta la obligación tributaria de manera progresiva.

Al igual que el autor en estudio coincidimos en señalar, - que es a la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación a quien co

(55) Ibidem. Pág. 263.

(56) Ibidem. Pág. 264.

responde fijar los criterios de interpretación de la garantía - constitucional sobre la justicia tributaria, pues con fundamento en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política, son los Tribunales Federales competentes para hacer respetar la Carta -- Magna, por tanto, está en sus manos el definir mediante la jurisprudencia, el contenido y alcance de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Norma Fundamental.

2.3.4. Emilio Margán Manautou.

Es de gran importancia en el desarrollo del presente capítulo citar la opinión vertida por Emilio Margán Manautou al -- aportar una solución diferente a la problemática interpretativa de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución, ya que individualiza el significado de las expresiones 'proporcionalidad y equidad' contenidas en el citado artículo Constitucional, cuando contiene ciertas características particulares que la norma positiva tributaria debe contemplar, y de esta manera satisfacer -- el requisito de la justicia tributaria en su acepción específica.

De tal forma, a la proporcionalidad la define el autor aludido en los siguientes términos: "...Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia..." (57). Es decir, la proporcionalidad procura evitar que se establezcan leyes positivas en beneficio o perjuicio de contribuyentes determinados, siendo que se encuentran colocados en las mismas condiciones que prevé la norma jurídica tributaria.

(57) Margán Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano., 5a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México 1979, Pág. 82.

Por lo que respecta la equidad señala el autor de referencia debe ser comprendida de la siguiente forma: "...significa -- que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación..." (58). La equidad por tanto atiende al factor económico, el cual debe repercutir de la misma forma - entre los contribuyentes iguales y de distinta manera en aquellos causantes que por encontrarse en una diferente condición -- económica deberán cooperar al sostenimiento del gasto público, - de acuerdo a las situaciones cualitativas y cuantitativas que fijan las leyes impositivas, para así nivelar el sacrificio económico que representa el pago de las contribuciones.

Como se observa de la individualización y conceptualización realizada por Emilio Margáin Manautuo respecto de los vocablos proporcionalidad y equidad, éstos no se ajustan a los parámetros plasmados por la doctrina y jurisprudencia citada con antelación en el presente trabajo recepcional relativa al desarrollo de la idea sobre la justicia tributaria en sus acepción particular, pues invierte el significado de dichos términos, ya que la proporcionalidad tiende a graduar el sacrificio económico que representa cooperar al sostenimiento del gasto público; entre -- las diversas categorías socio-económicas de contribuyentes, para así causar un similar efecto en la economía individual de cada uno de ellos y no como lo establece el autor aludido por proporcionalidad; por otro lado, la equidad implica que la norma tributaria establezca un trato por igual a los diversos contribuyentes que se encuentren colocados en la misma hipótesis de causalidad, lo cual de ningún modo coincide con la definición asignada por Margáin Manautuo, sobre la equidad en el sentido de que el - impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, ya que este concepto se identifica más bien

(58) Ibidem.

con el de proporcionalidad.

De lo antes expuesto se desprende que existe una confusión en la idea manejada por el autor en estudio sobre el significado de los vocablos proporcionalidad y equidad, y dicho enredo se refleja de manera clara cuando realiza la clasificación ejemplificativa de las normas tributarias, señalando que las mismas pueden ser: "... a) Proporcionales, pero no equitativas; b) No proporcionales, pero sí equitativas; y c) No proporcionales, ni equitativas..." (59). De esta clasificación se desprende por exclusión que la norma tributaria para que cumpla con la justicia tributaria en su sentido específico debe ser proporcional y equitativa, de acuerdo con lo señalado por nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV, pero sin hacer una ejemplificación clara de que debe entenderse por los citados conceptos.

Dicha confusión se acentúa, por ejemplo cuando trata de explicar el autor aludido de manera práctica el concepto de equidad sin dejar en claro que se debe entender por impacto del tributo y que por condiciones análogas de imposición tributaria que la norma impositiva deba contener; y al respecto señala que un precepto tributario no proporcional, pero sí equitativo es: - -
"...La Ley del Impuesto sobre la Renta grava a los comerciantes e industriales reputados como causantes menores, aquéllos cuyo ingreso bruto anual no exceda de \$1'500,000.00 tomando como base el ingreso bruto anual percibido, al que se aplica el coeficiente de utilidad que la misma ley señala para aquellos comerciantes o industriales del mismo ramo o giro pero reputados causantes mayores, que no se han producido con rectitud en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aquéllos cuyo ingreso bruto anual es de \$1'500,000.00 en adelante, lo que trae consigo la re

(59) Ibidem.

visión estimativa de sus declaraciones anuales. En otras pala---
bras, al causante menor, visto su ingreso bruto anual y giro de
su negocio, se le aplica un coeficiente de utilidad estimativa y
al resultado se le aplica la tarifa del impuesto. Conforme al --
sistema antes descrito, dos crontribuyentes menores del mismo ra
mo o giro, con idéntico ingreso, tributan por igual, sin tomarse
en cuenta la verdadera situación económica de cada uno de ellos,
o sea, se les obliga a tributar sobre una supuesta utilidad, - -
igual para los dos, no obstante que quizás ninguno la obtuvo, o
bien, uno la obtuvo mayor que el otro, o bien, sólo uno obtuvo -
utilidad y el otro pérdida..."(60). El autor en comento señala -
que conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Ren
ta para los causantes menores ésta resulta ser equitativa al cau
sar un similar impacto económico en condiciones análogas de cau
sación para todos los comerciantes e industriales reputados como
causantes menores y concluye que de acuerdo con lo citado en la
ejemplificación del caso, dos contribuyentes menores del mismo -
ramo o giro con idéntico ingreso, tributan por igual, sin tomar
en consideración la magnitud del sacrificio que representa el --
gravamen sobre la base de una supuesta utilidad, la cual pudo o -
no generarse. Es desde luego contradictorio el ejemplo antes ci
tado, si tomamos en cuenta que el impacto económico debe repercu
tir de la misma forma en condiciones similares de tributación, --
precisamente para evitar que quien gane más coopere en menor can
tidad cuantitativa y cualitativamente al gasto público en compa
ración con aquellos contribuyentes de inferiores ingresos.

Ahora bien, por cuanto hace a las condiciones análogas de -
tributación, ésta debe mirar a la uniformidad del tributo distri
buyendo la carga impositiva entre las diversas categorías de con
tribuyentes. De tal manera que el ejemplo descrito por Margáin -

(60) Ibidem, Pág. 83.

Manautuo no reúne los requisitos de equidad (proporcionalidad) - al no observar los principios que deben regir al mismo.

Al igual que el autor de referencia estamos de acuerdo en reconocer que la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución Política, de manera definitiva impone una doble condición a la norma impositiva, es decir, debe respetar los principios de proporcionalidad y equidad para satisfacer la garantía de la justicia tributaria en su acepción específica.

2.3.5. José Rivera Pérez Campos.

En la actualidad la opinión vertida por José Rivera Pérez, resulta ser la más innovadora en el campo del Derecho Tributario Mexicano, ya que como ministro de nuestro máximo Tribunal Federal trata de resolver de manera práctica el problema jurídico e interpretativo de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Carta Fundamental sobre la justicia tributaria en su acepción específica. Al respecto señala que los vocablos equidad y proporcionalidad no son redundantes de ninguna forma; y sobre el tema manifiesta: "...son dos conceptos perfectamente diferenciados: la generalidad de la obligación por un lado y la obligación de cubrirse proporcionalmente, por otro..." (61). Tiene por tanto, un significado diferente la proporcionalidad y la equidad, y a su vez, implica una conjunción armónica la cual debe observar la -- norma tributaria, pues si falta uno de ellos o ambos, ésta se -- considerará injusta, por no reunir los requisitos que prevee la justicia tributaria en su concepción particular.

(61) Rivera Pérez Campos José. "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos". Revista " Investigación Fiscal Número 51"., Edit. Administración General de Impuestos al Ingreso., México, Marzo 1970, Pág. 76.

Considera el autor en comento que por equidad debe entenderse que el impuesto sea general; de tal forma que todos los -- contribuyentes previstos bajo la hipótesis de la norma tributaria sean tratados sin excepción ni privilegio; y expresa que: -- "...La equidad mira fundamentalmente a la generalidad...Generalidad para todos los causantes supuestos dentro de los elementos -- o hipótesis objetivas de aplicación del mandato; es decir, por -- factores generales y no por particularizados, aun cuando en la -- aplicación de la Ley debe particularizarse la norma o singularizarse en la determinación de la persona física o moral que incurre en aquellos supuestos de la Ley..." (62). En resumen la -- equidad ve hacia el aspecto de la normatividad de los preceptos jurídicos, los cuales, deben comprender de manera general a toda la gama de contribuyente que cooperan al sostenimiento del gasto público sin realizar individualización alguna.

Otra de las condiciones que exige el mandato constitucional es la proporcionalidad y para Rivera Pérez Campos no constituye un elemento estrictamente jurídico, sino que ve hacia el -- plano económico del Estado. Desde luego tal afirmación pudiera -- dejar marginado de su estudio constitucional a tal concepto, a -- lo que dicho autor contesta que: "...Se resuelve la constitucionalidad de la proporcionalidad con un peritaje, como todo problema de orden técnico..." (63). El peritaje en este caso dará al -- juez la pauta para realizar su valoración y determinar si es o -- no proporcional el impuesto, según los resultados que proporciona dicha prueba.

En este sentido, la norma jurídica tributaria para que se

(62) Ibidem. Pág. 79.

(63) Ibidem. Pág. 80

estime proporcional debe proteger la economía del sujeto pasivo por ser una de las fuentes generadoras de ingresos para el Estado; de tal forma, una contribución extremadamente onerosa puede agotar o exterminar dicha fuente por no permitir su desarrollo, y al respecto el citado autor se refiere al pensamiento de Adam Smith al señalar: "...De allí, remontándonos a Adam Smith, que se estime que no es proporcional, porque va contra la economía o contra la riqueza de las Naciones, aquella carga que sea de tal suerte onerosa, que quizá no sólo impida el desarrollo de la -- fuente de imposición, sino que agote o la anule..." 64). Por tanto, una contribución onerosa puede a corto plazo incrementar el ingreso económico del Estado, pero tarde o temprano limitará el desarrollo de la fuente generadora del mismo, ya que al ser elevadas las contribuciones tienden a causar reacciones negativas -- en la intervención o crecimiento en las actividades económicas -- sujetas a un sistema tributario gravoso, que lejos de alentar su desarrollo se vean castigadas por el referido sistema, con la -- consecuente pérdida parcial o absoluta de dichos ingresos para -- el Estado.

También la proporcionalidad debe comprender de manera global a todo el sistema jurídico tributario del Estado, es decir, que exista un balance adecuado entre las diversas fuentes impositivas y no sólo a un nivel aislado de su propio sistema en atención a las cuotas proporcionales o progresivas; y al respecto -- nos dice: "...Entonces, podemos conjeturar que la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del Estado; de la economía de la colectividad. Que la proporción se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas..." (65). De tal forma que no debe hacerse una comparación aislada de acuerdo al sis

(64) Citado por Rivera Pérez Campos José, Op. Cit. Pág. 79

(65) Rivera Pérez Campos José, Op. Cit. Pág. 80

tema impositivo que se analiza, sino debe compararse con los res-
tantes que la integran en el sistema económico del Estado.

Resumiendo el pensamiento del autor en estudio sobre la --
justicia tributaria en su acepción específica, impone a la norma
impositiva dos condiciones; la primera de ellas, es que se trate
de igual forma a todos los contribuyentes colocados bajo la mis-
ma hipótesis de causación, sin privilegio, ni excepción alguna y
la segunda de ellas tiene como finalidad el proteger la fuente -
impositiva, así como lograr un equilibrio entre la contribución
que se crea, frente a las demás fuentes tributarias y del cumpli-
miento de las referidas condiciones se satisface la equidad y --
proporcionalidad de las contribuciones prevista por la fracción
IV, del artículo 31, Constitucional.

Desde nuestro punto de vista esta última posición es la --
más acertada de las otras manejadas con anterioridad por los au-
tores estudiados, porque de manera clara, precisa el significado
de los vocablos proporcionalidad y equidad partiendo de la base
histórica-jurídica recorrida a lo largo del presente capítulo, -
para así establecer de esta manera los principios fundamentales
sobre la justicia tributaria como una garantía individual, la --
cual, merece un trato especial por parte de nuestros Tribunales
Federales al controvertirse la constitucionalidad de un precepto
jurídico tributario.

Por lo antes expuesto, la obligación de cooperar al soste-
nimiento al gasto público del Estado por parte del sujeto pasivo
en la relación tributaria, conlleva la obligación de establecer
normas tributarias que cumplan con ciertas condiciones para que
ésta se estime constitucional, como lo es la proporcionalidad y
equidad, pudiendo debatir la falta de alguno de ellos o de ambos

ante los Tribunales Federales de nuestro país, por los contribuyentes que estimen violada su garantía individual sobre la justicia tributaria.

C A P Í T U L O 3

EL ARTICULO 25 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El presente capítulo tiene como finalidad el hacer un estudio práctico-jurídico sobre el artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues contamos ya con los conocimientos necesarios relativos a la idea de la justicia y el uso específico que se le da en el ámbito jurídico tributario; para así determinar si el artículo en comento cumple con los requisitos fundamentales referentes a la Justicia Tributaria, que tanto la jurisprudencia mexicana como la doctrina le han asignado a lo largo del devenir histórico-jurídico, de la existencia de nuestro artículo 31 fracción IV Constitucional.

Además de efectuar el análisis del artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta en este capítulo, se realizarán varias propuestas encaminadas a establecer la conveniencia de modificar o no el contenido del artículo en cita, con base en los criterios emitidos por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como, las propuestas doctrinarias expuestas sobre la problemática que implica satisfacer con la justicia tributaria en el Derecho Positivo Mexicano.

3.1. Breve análisis de la fracción I, del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una vez determinado el concepto lógico-jurídico sobre la justicia tributaria en su acepción específica; siguiendo con el desarrollo de nuestro trabajo recepcional, procederemos a determinar si el artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

la Renta satisface las condiciones establecidas por el artículo 31 fracción IV, de nuestra Constitución Política sobre la Justicia Tributaria.

Es factible señalar que los elementos esenciales del impuesto sobre la Renta, son los siguientes: el sujeto, el objeto, la base y la tarifa o tasa, los cuales nos darán otras pautas para calificar si cumple o no con la Justicia Tributaria en su acepción específica el artículo 25 fracción I de la Ley en comentario, pues cualquier modificación radical a uno de sus elementos podrán determinar si el impuesto es constitucional o inconstitucional.

En primer término el sujeto, entendido por Ernesto Flores Zavala es: "...El primer elemento que interviene en una relación tributaria es el sujeto. El sujeto es de dos clases o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo..." (66). Siendo el sujeto el primer elemento constitutivo de una relación jurídica tributaria se infiere la existencia de dos partes para que se establezca un vínculo jurídico, por un lado el Estado a quien corresponde exigir el cumplimiento de la obligación tributaria (sujeto activo); y por otro lado al contribuyente, persona física o moral (sujeto pasivo) el cual debe aportar sus recursos económicos para el sostenimiento del gasto público, y de esta manera cumplir con la obligación a que se sujeta al encuadrarse en lo previsto por la norma tributaria, mediante la concretización práctica de la hipótesis jurídica prevista por el cuerpo legislativo tributario.

(66) Op. Cit. Pág. 53.

Cabe hacer mención que la potestad tributaria requiere de la cooperación económica del contribuyente para satisfacer las - necesidades del gasto público, siendo ésta una obligación de tipo unilateral, en la cual el Estado representado por la Federación, las Entidades Estatales y los Municipios, constituyen la - parte activa en la relación jurídica-tributaria, que constriñen al sujeto pasivo o contribuyen al cumplimiento de la obligación tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 - - fracción IV de nuestra Carta Magna, de tal forma que el causante o generador del impuesto debe pagar aún en contra de su voluntad la contribución que consciente o inconscientemente haya generado, siendo por ello, necesario que el ordenamiento legal defina en - forma concreta y clara al sujeto pasivo de la relación tributa--ria para que exista una certeza jurídica de quien o quienes son los contribuyentes del impuesto y de ahí la importancia de definir al sujeto como el primer elemento en la relación tributaria.

En cuanto al objeto del tributo, éste se encuentra previsto en la norma tributaria y el cual determina la naturaleza del impuesto; por ejemplo el impuesto al valor agregado, su objeto - es el gravar el consumo de bienes y servicios, o el impuesto pre dial cuyo objeto es gravar la tenencia o propiedad de bienes raíces del sujeto pasivo. Al respecto, Ernesto Flores Zavala define al objeto del impuesto en los siguientes términos: "...Es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal..." (67). Para efectos del presente tema, la Ley del Impuesto sobre la Renta de manera global determina que el objeto del - impuesto, es gravar el ingreso del sujeto pasivo, ya sea persona física o moral, siempre y cuando tenga capacidad económica para cooperar al gasto público, es decir un asalariado que perciba un sueldo mínimo o el contribuyente que no tenga una utilidad fis--

(67) Ibidem. Pág. 110.

cal no pagará el citado impuesto por no tener capacidad económica para ello; lo cual se advierte de la lectura de la Ley y su Reglamento, mismos que se encargan de describir la situación real susceptible de ser gravada con una carga fiscal, señalando la finalidad en la que descansará la tributación.

En el mismo orden de ideas, la base, la cual representa la cantidad sobre la que se va a realizar la cuantificación del impuesto a pagar. De manera general la Ley del Impuesto sobre la Renta grava a todo aquel ingreso que haya obtenido el contribuyente en el país o en el extranjero por los múltiples supuestos jurídicos contemplados en la Ley de referencia, por tanto la base aumenta o disminuye de acuerdo al ingreso gravable del contribuyente.

Finalmente la tasa o tarifa, es el porcentaje considerado por los preceptos jurídicos tributarios, los cuales se van a aplicar a la base del impuesto; dicho porcentaje puede ser proporcional o progresivo. Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla una tasa proporcional del 35% aplicable al ingreso base del impuesto declarado por el contribuyente.

Con base en lo anterior, se podrá comprender que la alteración o modificación indiscriminada de alguno de estos elementos puede ocasionar que se rompa con el propósito de la justicia tributaria, resultando el impuesto inequitativo o desproporcionado; por ejemplo, si al elemento sujeto se individualizara a título particular se podrá hablar de una inequidad impositiva que afecta gravemente al contenido de la fracción IV del artículo 31 - Constitucional; de ahí, que una vez identificado los elementos esenciales que conforman al Impuesto sobre la Renta, podremos adentrarnos al conocimiento de: ¿Qué se entiende por deducción?

¿Qué es un gasto, una obligación subsidiaria o de un tercero?, - comprendiendo de esta manera el contenido del artículo en estudio, con la finalidad de determinar si existe o no la justicia tributaria en el artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3.1.1. ¿Qué es una deducción para el Impuesto sobre la Renta?

El significado etimológico de la palabra deducir, proviene del latín: "...Deducere, sacar consecuencias, y en su segunda -- acepción significa rebajar..." (68), Es precisamente en su segundo significado que se utiliza el vocablo deducir en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues el contribuyente puede disminuir - al monto total del ingreso declarado todas aquellas erogaciones realizadas y que están expresamente autorizadas por la Ley de referencia, trayendo como consecuencia directa la disminución de la base cuantificable para determinar el impuesto a pagar. La -- deducción juega por tanto, un papel muy importante para los efectos del pago del Impuesto sobre la Renta, porque tiende a estimular el desarrollo económico del sujeto pasivo de la relación tributaria, ya que puede legalmente restar o reducir al ingreso declarado, todas aquellas erogaciones necesarias para obtener, preservar o mejorar su ingreso, precisamente autorizados por la Ley de la materia.

En este sentido, la deducción en el Impuesto sobre la Renta la podemos definir como la disminución de la base gravable -- del impuesto declarado por el contribuyente, por todas aquellas actividades económicas que representan una erogación o disminución de sus ingresos, para obtener, preservar o mejorar las per-

(68) García-Pelayo y Gross Ramón. Op. Cit. Pág. 320.

cepciones económicas, autorizadas por la Ley.

La ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Reglamento contemplan las formalidades que deberán seguirse, para que el -- contribuyente pueda cumplir legal y honestamente con sus obligaciones tributarias, y es precisamente en el capítulo II del Título II de la Ley citada, donde se encuentra previsto el artículo 25, y cuyo estudio se realiza en la presente tesis, el cual se - refiere generalmente a los gastos que no son deducibles, previendo de manera particular qué situaciones son susceptibles de deducir por el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria.

Ahora bien, el cumplimiento de las obligaciones fiscales o tributarias generalmente está encomendada al propio contribuyente, para que éste se aplique las disposiciones legales y determine el impuesto a su cargo, cuando los hechos o actos que realice coincidan con la hipótesis normativa tributaria. Por tanto, el - contribuyente determinará de forma unilateral el monto de sus impuestos, con sus ingresos, deducciones y demás factores de ajuste al ingreso y de esta forma al realizar sus pagos provisionales o declaración anual del Impuesto sobre la Renta, aplique las deducciones a que tenga derecho.

La facultad del contribuyente para autodeterminarse el Impuesto sobre la Renta no es absoluta, pues se encuentra condicionado a llevar un sistema contable de libros o registros autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los cuales se detallan las operaciones económicas y toda la documentación comprobatoria de la misma, para que la autoridad hacendaria pueda verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente que ha declarado y enterado a la Oficina Federal de Hacienda que le corresponda.

En tal tesitura el contribuyente no debe realizar deducciones arbitrarias o indiscriminadas, sino reunen los requisitos -- previstos por la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, pues se expone a ser descubierto por la autoridad hacendaria al ejercer su facultad de comprobación de las obligaciones tributarias.

Excepcionalmente el contribuyente debe presentar aviso o - solicitar autorización a la autoridad hacendaria para efectuar - ciertas deducciones antes de realizar éstas.

Por otra parte, el aviso tiene como finalidad hacer del co nocimiento de la autoridad hacendaria que el contribuyente se en cuentra en una situación especial, por la que se ve obligado a - hacer una deducción mayor a la que regularmente haría, verbigracia el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite al contribuyente deducir sus costos de producción cuando el - costo histórico o predeterminado supere al del mercado, previo - aviso a la autoridad recaudatoria.

También habrá ocasiones en que el contribuyente deba pedir a la autoridad hacendaria autorización para efectuar determinadas deducciones, en caso de que el contribuyente tenga dudas al aplicar la Ley o exista una situación de excepción que le permita incrementar los porcentajes que normalmente le están permitidos deducir, y una vez concedida la autorización, se generara el derecho a favor del contribuyente para que en el ejercicio que - la solicita pueda efectuarla o en ejercicios posteriores siempre y cuando permanezcan los mismos supuestos jurídicos; para tal -- efecto debe recaer acuerdo escrito de la autoridad fiscal para - que se origine el derecho y el contribuyente realice legalmente la deducción.

Las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya se mencionó resultan importantes, porque describen en forma causística los actos y situaciones que la Ley reconoce como una erogación necesaria, para preservar o acrecentar las ganancias del contribuyente y así en lo sucesivo el Estado pueda obtener una mayor recaudación económica por el concepto -- del impuesto en estudio.

3.1.2. ¿Cuáles son los gastos a cargo de las sociedades mercantiles, que la fracción I del artículo 25 de la Ley del impuesto sobre la Renta prohíbe deducir?

Para seguir con la secuela del presente capítulo sobre la justicia tributaria y el artículo 25 fracción I de la Ley del impuesto sobre la Renta, partiremos por establecer que el artículo en estudio prevee de manera global los gastos que expresamente están prohibidos deducir por las sociedades mercantiles, por no considerarse necesarios para obtener, preservar o mejorar los ingresos económicos de estas sociedades; salvo la excepción establecida en el mismo artículo, la cual podrá efectuarse observando los requisitos y limitaciones que las regulan.

En el presente punto nos corresponde analizar la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para determinar los casos en donde prohíbe a las sociedades mercantiles deducir los gastos efectuados por si o a cargo de un tercero; y que esencialmente son cuatro los supuestos hipotéticos, a saber:

- a) Los pagos por el Impuesto sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros;
- b) Las contribuciones en la parte subsidiada o que correspondan originalmente a terceros, conforme a las disposiciones relati

vas;

- c) Los pagos del Impuesto al Activo de las Empresas a cargo de los contribuyentes; y
- d) Los pagos realizados por los contribuyentes por las cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social de los trabajadores que perciban ingresos superiores al salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

En tratándose del primer supuesto contemplado por la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es indudable que el contribuyente no puede deducir los pagos efectuados por concepto del Impuesto sobre la Renta, por sí o cargo de un tercero, ya que ésto provocaría que la Hacienda Pública Federal no percibiera ningún ingreso por concepto del citado impuesto, pues al aceptar hacer la deducción del Impuesto sobre la Renta a cargo del contribuyente o de un tercero anularía directamente la recaudación de uno de los impuestos federales más importantes del país, como lo es el impuesto en comento, ya que nadie pagaría el impuesto al autodeducir la cuota declarada.

El segundo supuesto hipotético contemplado en la fracción en estudio del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prohíbe la deducción de las contribuciones en la parte subsidiada o que corresponda originariamente a un tercero, conforme a las disposiciones relativas. Al respecto cabe aclarar que por subsidiaridad debemos entender que: "...Es la que se presenta a cargo de una persona que debe responder por las conductas de otra, pero sólo a partir del límite en que ésta es impotente para cubrir el todo o parte de las prestaciones que debe en forma total o parcial, cuando exista..." (69). En efecto, esta segunda

(69) Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones. 5a. Ed. Edit. Cajica, S.A., México 1979, Pág. 633.

hipótesis de manera expresa prohíbe que el contribuyente deduzca las contribuciones que haya pagado por disposición concreta de la Ley impositiva que lo obligue o en forma voluntaria; por ejemplo, si el contribuyente está obligado a retener y enterar a la Oficina Federal de Hacienda correspondiente, el importe de las contribuciones que deben pagar sus trabajadores y no lo hace, automáticamente adquiere la responsabilidad solidaria de responder por el monto total o parcial del impuesto omitido a cargo de otras personas; por tanto, esa erogación soportada por el contribuyente no será deducible para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En otras palabras, cuando el contribuyente voluntariamente o por disposición legal responde por parte del crédito fiscal -- adeudado por otro, estará cubriendo la citada obligación en forma subsidiaria. La otra situación prevista, es cuando existe responsabilidad solidaria del contribuyente y debe pagar las contribuciones adeudadas al Fisco Federal, por un tercero; en ambos supuestos para el contribuyente representan erogaciones que no son susceptibles de ser deducidas, por no ser gastos necesarios para preservar o mejorar el ingreso del causante, pues normalmente éste sólo debe cubrir sus contribuciones y nunca las de un tercero.

Siguiendo con la secuela de los gastos que no son deducibles de conformidad con la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; el tercer supuesto es una adición que se hace a dicha fracción, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988, para señalar que no serán deducibles los pagos del Impuesto al Activo de las Empresas a cargo del contribuyente, este nuevo agregado, reconoce una nueva etapa en la recaudación fiscal porque para el ejercicio fiscal de 1989, contamos con un nuevo impuesto federal identificado

como el impuesto del 2% sobre el activo de las empresas, por ser ésta su tasa.

De esta manera particular creemos que esta nueva adición - hecha a la fracción en comento, no satisface una necesidad legislativa para mejorar el contenido de la fracción en comento, pues olvido la existencia de los demás impuestos que paga el contribuyente y que tampoco son deducibles, ya que si el legislador querría ser causístico, debió incluirlos, desde otro punto de vista, resulta ilógico pensar que existan impuestos deducibles ya que - ésto anularía la causa y efecto para los que fueron creados, es decir, la captación de ingresos para el gasto público bajo su rubro.

Por último, el cuarto supuesto de la fracción I del artículo en comento, se interpreta a contrario sensu, de tal suerte -- que los pagos realizados por los contribuyentes por las cuotas - obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social de los - trabajadores que perciban ingresos superiores al salario mínimo general para una o varias áreas geográficas no serán deducibles.

Resulta comprensible que la Ley del Impuesto sobre la Renta para efecto de las deducciones no contemple el gasto que realice el contribuyente por una obligación de un tercero, que es - pagar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social de éste último, porque traería como consecuencia una reducción injustificable de la base imponible, causando un grave perjuicio al interés social, por anteponer el interés particular de presentar una declaración menor a la que efectivamente le correspondería pagar al contribuyente.

En tal virtud, los cuatro supuestos previstos en el artículo

lo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, representan erogaciones a cargo del contribuyente no deducibles, pues los mismos no tienen la finalidad de preservar o acrecentar los recursos económicos de la sociedad mercantil contribuyente, pues de reconocerse el derecho a deducir por estos cuatro supuestos, se favorecería y se alentaría la evasión legal del impuesto, causando graves perjuicios económicos a la recaudación fiscal federal, por concepto del Impuesto sobre la Renta, al ser éste un impuesto que grava el ingreso.

3.1.3. ¿En qué caso la fracción I del Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir a las sociedades mercantiles?

El artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite a la sociedad mercantil el deducir las cuotas -- obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social de sus -- trabajadores que perciban el salario mínimo para una o varias -- áreas geográficas. Esta deducción se encuentra justificada, porque el gasto que realiza la sociedad mercantil como patrón, es -- obligatorio, al representar una erogación prevista por la Ley -- del Seguro Social en su artículo 42, que señala:

"...Corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los -- casos en que éste perciba como cuota diaria el salario mínimo..."

La obligación nacida de la Ley a cargo del patrón es razonable, por ser éste quien tiene la obligación de asegurar a sus trabajadores y siendo el Instituto Mexicano del Seguro Social el

instrumento básico de la seguridad social coadyuvando y substituyendo al Estado para asegurar el derecho humano a la salud y - - bienestar social, de todos aquellos que se sujetan al régimen -- obligatorio o voluntario de este organismo de asistencia médico-social.

Al existir el régimen obligatorio al Instituto Mexicano del Seguro Social, de conformidad con lo previsto en el artículo 12 de la Ley del Seguro Social, el cual dispone:

"...Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I. Las personas que se encuentran vinculadas a - otras por una relación de trabajo, cualquiera -- que sea el acto que le dé origen y cualquiera -- que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aun cuando éste, en virtud de alguna Ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos..."

La razón fundamental de que el patrón pague las cuotas por aquellos trabajadores que perciban el salario mínimo; es con el objeto de proteger a la parte débil en la relación laboral; que es el trabajador cuya remuneración representa el sueldo mínimo - para una o varias áreas geográficas del país, constituyendo la - remuneración básica para sostener económicamente a la familia -- del trabajador; por tanto él mismo, no podrá pagar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, estando desprotegido del - beneficio de la seguridad social, siendo el patrón el encargado de cubrir las cuotas de sus trabajadores de salario mínimo.

En síntesis, podemos señalar que el gasto realizado por el

patrón sociedad-mercantil, al pagar las cuotas de sus trabajadores cuya remuneración sea del sueldo mínimo, para una o varias áreas geográficas del País, encuentra su justa compensación en la Ley del Impuesto sobre la Renta al ser deducible dicho gasto protegiendo al trabajador que no podría cubrir dichas cuotas, y al patrón al compensar dichos gastos.

3.2. Cuestionamientos Teóricos-Jurídicos sobre la Fracción I del Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La obligación señalada por la fracción IV del artículo 31 Constitucional de contribuir al gasto público de la Federación, Estado y Municipio, en que resida de manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, entraña también una garantía constitucional, que es cooperar de una manera justa al sostenimiento del gasto público. Por esta razón, una vez efectuado el análisis de la fracción I, del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contamos con los elementos necesarios para juzgar si la misma, cumple con los requisitos que la justicia tributaria exige a toda norma tributaria, como una garantía constitucional.

Al respecto, en forma determinante la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia sobre la constitucionalidad del artículo y fracción en estudio, la cual se transcribirá más adelante, manifestando que es inconstitucional, por ser inequitativa y desproporcionada la deducción que sólo autoriza a los patrones a deducir las cuotas de sus trabajadores de salario mínimo general para una o varias áreas geográficas y no así de aquellos trabajadores que perciban un salario mayor al mínimo.

Independientemente de la jurisprudencia emitida por nuestro Tribunal Federal al terminar el año de 1984, los Legisladores Federales han omitido acatar tal criterio e inclusive en la última reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988, se adicionó la fracción del artículo en comento sin sufrir modificación alguna respecto a la deducción o no deducción de las cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, por el patrón de aquellos trabajadores que obtengan una remuneración superior al salario mínimo, lo cual, nos lleva a cuestionar sobre cual de los dos criterios es el correcto; además de analizar en forma particular y global la problemática del entorno jurídico de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Seguro Social, y de esta manera determinar si la deducción cumple con los requisitos que la justicia tributaria exige como lo es la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

3.2.1. La Jurisprudencia y la Justicia Tributaria en la Fracción I del Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se hizo referencia anteriormente, ya la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en las facultades que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le confiere en sus artículos 103 y 107, ha emitido jurisprudencia obligatoria, en el sentido de declarar inconstitucional el artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto se publicó en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1984, en la primera parte, del tomo correspondiente al Pleno, la Tesis número 10, visible en las páginas 325 y 326, que literalmente señala:

"RENTA. APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUEN-

TA DE LOS TRABAJADORES. SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 FRACCION I Y 25 FRACCION I -- DE LA LEY DEL IMPUESTO EN LA MATERIA (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1979, 1980 Y 1981), EN CUANTO - ADMITEN EN UN CASO Y PROHIBEN EN OTRO SU DEDUCIBILIDAD.- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de -- las tarifas progresivas. La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variarse únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente - para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar - - de ser de la misma naturaleza, propicia que -- contribuyentes que se encuentren en la misma -

situación jurídica frente a la Ley sean colocados en situación desigual, pues mientras -- los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no puedan deducirla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tenga trabajadores con salario mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse que se aplique una tarifa mayor a quienes no pueden hacer la deducción frente al -- que puede realizarla, a quien se facilitará -- que se le aplique una menor, se vulnera el -- principio de proporcionalidad, pues el pago -- del tributo no se encontrará en lo que toca -- a este punto, en proporción a la capacidad -- económica, sino que dependerá de una situación extraña a ellas."

La jurisprudencia antes transcrita establece categóricamente que la deducción autorizada por la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 25, fracción I, es inconstitucional, porque rompe con los lineamientos que la justicia tributaria exige a la norma tributaria, al no ser proporcional, ni equitativa la citada deducción, en atención a los siguientes razonamientos:

a) Es inequitativa.- Porque da un trato desigual a contribuyentes iguales, al permitir en unos casos deducir los gastos -- realizados por los patrones cuando se traten de cuotas obreras -- pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social de aquellos trabajadores que perciban el salario mínimo vigente para uno o va--

rias áreas geográficas; y prohibir por exclusión los demás gastos por cuotas obreras de sus trabajadores que obtengan percepciones mayores al sueldo mínimo, y siendo de la misma naturaleza el gasto, se dará un tratamiento, preferencia a unos cuantos contribuyentes que podrán disminuir sus ingresos acumulables, pues los demás causantes del Impuesto sobre la Renta que verán aumentado la base de tributación del impuesto cuando tratándose del mismo gasto se da un trato inequitativo a los contribuyentes que no -- puedan efectuar la disminución de los gastos por las cuotas obreras que se enteren al citado organismo público descentralizado.

b) Es desproporcional.- Porque la situación del contribuyente que tiene bajo su nómina trabajadores de salario mínimo no representa un factor determinante para fijar su capacidad económica como contribuyente, propiciando con ello que se aplique una tarifa mayor aquellos causantes por concepto de las cuotas obreras que hayan efectuado en favor de sus trabajadores cuya remuneración sea mayor al salario mínimo, con lo que se verá aumentada la tarifa, cuando contribuyentes con una misma capacidad económica tributen de manera mayor a otros, por factores ajenos a la relación tributaria.

Desde nuestro punto de vista el criterio jurisdiccional -- externado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el significado de la proporcionalidad y equidad, previstos por el artículo 31 fracción IV Constitucional, en la tesis antes transcrita, es el correcto al manifestar:

"...La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su capacidad económica debiéndose fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados --

tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos..."

"...La equidad totalmente, es la igualdad ante la misma -- Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación - de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, -- etc...."

Como se puede apreciar nuestro Tribunal Federal ha unificado ya su criterio respecto al alcance y contenido de los vocablos proporcionalidad y equidad, requisitos que deben reunir las normas tributarias; pero tal parece, que después de la brillante exposición realizada equivocan la forma y confunden los conceptos y declara inconstitucional el artículo 25 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por no reunir los requisitos -- que la justicia tributaria exige.

Al respecto, cuando se efectuó el análisis del artículo y fracción en comento se manifestó que la deducción autorizada se justificaba, ya que la Ley del Seguro Social en su artículo 42, dispone:

"...Corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los - casos en que éste perciba como cuota diaria el salario mínimo..."

Asimismo, el artículo 15 del Reglamento para el pago de -- cuotas y contribuciones del Régimen del Seguro Social, establece:

"...Cuando los trabajadores sólo perciban el salario mínimo y en el caso de aprendices que no perciban retribución de dinero sino sólo en especie, los patrones pagarán la cuota íntegra señalada para el trabajador o aprendiz, además de la suya propia..."

Es decir el patrón, sociedad mercantil tiene la obligación de pagar totalmente las cuotas de seguridad social, de aquellos trabajadores cuya remuneración corresponde al salario mínimo, -- por tanto, al existir una disposición legal, que constriñe al patrón a sufragar las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social que originalmente corresponden al trabajador, lo convierten automáticamente en un contribuyente; substituye al trabajador, -- el cual, por circunstancias legales o económicas no puede solventar dichos gastos de seguridad social. Habida cuenta, que la deducción en el Impuesto sobre la Renta representa el gasto o inversión que la Ley reconoce como necesaria para la conservación, -- mantenimiento y desarrollo de la fuente generadora del tributo -- se contempló legalmente la figura jurídica de disminuir la base del ingreso acumulable cuanto existiera circunstancias ya sociales o económicas que lo ameritaran, por tanto, si la Ley del Seguro Social cidió al patrón al pago material de la contribución -- de seguridad social correspondiente al trabajador, resulta lógico que es un gasto obligatorio que sí representa una disminución real de sus ingresos, sea contemplado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que en forma legal se disminuya la base acumulable de los ingresos declarados.

Ahora bien, cabe destacar que en mucho influyó en el ánimo de los juristas integrantes del pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que los contratos colectivos -- obligarán al patrón al pago de las cuotas correspondientes al --

Instituto Mexicano del Seguro Social de todos sus trabajadores - sin distinción de ingresos, como así lo ha manifestado, Javier - Moreno Padilla, al señalar: "...Realmente las empresas quisieron beneficiar a sus trabajadores con una prestación laboral adicional que en muchas ocasiones fue exigida por los sindicatos en revisiones de contratos colectivos y por esta razón, siempre se consideró un gasto de previsión social perfectamente deducible - ..." (70). Es verdad que el pago de las cuotas por el patrón de todos sus trabajadores representa un gasto, como también es cierto que en muchas de las veces los contratos colectivos establecen dicha prestación en beneficio de la clase trabajadora, pero hay que recordar, que el pago de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen la naturaleza de fiscal, además de reunir las características de una de las contribuciones señaladas, como se demostrará en seguida:

El artículo 267 de la Ley del Seguro Social dispone:

"...El pago de las cuotas, los recargos y los capitales -- constituidos tienen el carácter fiscal..."

Por otra parte el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación prevee:

"...Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derecho, los que se definen de la siguiente manera:

(70) Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social, Edit. -- Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos, Volumen IV, Pág. 255.

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

Y en el penúltimo párrafo del artículo antes citado se hace la distinción que los servicios prestados por seguridad social pueden ser aportaciones de seguridad social o derechos según el régimen normativo en que se tipifique la conducta con la hipótesis o presupuesto de hecho de la norma tributaria, al extermnar:

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

Es incuestionable que las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, tienen la naturaleza de contribuciones - ya que encuentran su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, y en consecuencia la Ley del Impuesto sobre la Renta prohíbe de manera expresa en su artículo 25, fracción I, y en su parte conducente manifiesta:

"...No serán deducibles:

- I. Los pagos por impuestos sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni - los de contribuciones en la parte subsidiada o

que originalmente correspondan a terceros..."

Por lo que el causante (patrón-sociedad mercantil) del Impuesto sobre la Renta pague las contribuciones (aportaciones de seguridad) de terceros (trabajadores). Salvo la excepción prevista en la última parte de la fracción en comento. Esto se justifica como ya se dijo por la imposibilidad económica del trabajador cuya remuneración es la del salario mínimo.

La equidad significa dar un mismo trato en igualdad de condiciones a todos aquellos contribuyentes que su conducta se encuadra dentro del presupuesto de hecho señalado por la Ley sin establecer distinciones a título particular para beneficiar u hostigar a un grupo determinado, y es así que al contemplarse la deducción de las cuotas que pagan los patrones por sus trabajadores cuyo sueldo sea el salario mínimo; la norma en cuestión estará dando un trato a todos los contribuyentes que se encuentren bajo los supuestos hipotéticos de esta norma, de manera general, abstracta e impersonal, por lo que la deducción autorizada cumple cabalmente con el requisito de la justicia tributaria por cuanto hace a su acepción específica sobre la equidad, pues la situación de que dicha deducción no contempla las cuotas pagadas por el patrón a los demás trabajadores, no afecta el principio de equidad ya que todos los patrones sin excepción alguna pueden realizar la deducción autorizada por la Ley del Impuesto sobre la Renta siempre y cuando hayan pagado las cuotas respectivas por sus trabajadores cuya remuneración sea la mínima para una o varias zonas geográficas.

Por cuanto al argumento de desproporcionalidad de la deducción autorizada, porque se aumenta la tarifa al prohibir en unos casos y permitir en otros efectuar la deducción, pues con ello -

se aumenta la base gravable es del todo incogruente. En un principio la deducción nunca va a aumentar ni la base, ni por ello la tarifa. Haciendo un poco de historia hasta el ejercicio fiscal de 1986 la base acumulable determinaba la tarifa aplicable de un 5% a un 42%, según el resultado fiscal declarado por el contribuyente, por tanto el aumento gradual de la utilidad fiscal manifestado por el causante del Impuesto sobre la Renta determina la tarifa, con el objeto de regular el impacto económico entre los diversos contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica. Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla una tasa única del 35%, comúnmente llamada tasa proporcional, la cual vino a sustituir a las tarifas progresivas, situación que ha causado que los contribuyentes del referido impuesto impugnaran la tasa proporcional para el ejercicio fiscal de 1987, sin que hasta la fecha haya decidido sobre si es o no constitucional, nuestro máximo Tribunal Judicial Federal.

Ahora bien, con o sin cuotas progresivas la deducción que reconoce únicamente los gastos que realice el patrón por sus trabajadores cuya remuneración salarial sea la mínima reconocida -- por la Ley Laboral, no determina el aumento de la tarifa del Impuesto sobre la Renta, pero sí en cambio produce o producía el efecto contrario con las tarifas reconocidas hasta el ejercicio fiscal del año de 1986, ya que una deducción afecta la base acumulable del impuesto, decreciendo ésta y por ende la tarifa apli cable. Desde otro punto de vista, la circunstancia que una determinada sociedad mercantil tenga un mayor número de trabajadores con salario mínimo no determina directamente la capacidad económica como contribuyente, pues como se hizo referencia, desde un principio el impuesto sobre la Renta grava el ingreso y no las relaciones o vínculos laborales.

Resumiendo, la fracción I del artículo 25 de la Ley del Im

puesto sobre la Renta sí cumple con los requisitos de proporcionalidad y equidad que las leyes tributarias deben satisfacer, como una garantía individual contemplada por el artículo 31, fracción IV de la Constitución en beneficio de todos los contribuyentes del país, y consideramos que la posición que adopta el Organismo Legislativo Federal es la correcta al insistir con su posición de mantener la redacción de la última parte de la fracción y artículo en análisis.

3.3. Comentarios y Proposiciones sobre la Fracción I del Artículo 25, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una vez expuesto el criterio adoptado por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la Justicia Tributaria en el artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y nuestra opinión al respecto, procederemos a realizar algunas variantes en la redacción y composición de la fracción en estudio, así como, indicar en cada una de ellas los pros y contras que acarrea dichas redacciones.

Son tres las posiciones que se pueden asumir después de haber efectuado el análisis de la citada fracción, como a continuación se indicarán y que de alguna manera resuelven el problema - que encierra la justicia tributaria en la práctica jurídica diaria:

a) La primera postura a asumir es el sentido de respetar - la decisión expuesta por el pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, es decir, autorizar de manera general la deducción que autorice al patrón a disminuir los pagos efectuados en favor de sus trabajadores por las cuotas que a éste corresponden para pagar al Instituto Mexicano del Seguro Social para quedar en

los siguientes términos:

"...Artículo 25. No serán deducibles:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Tampoco los pagos del impuesto al activo de las empresas a cargo de los contribuyentes. Tratándose de aportaciones, al Instituto Mexicano del Seguro Social serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a todos sus trabajadores..."

Acatando al pie de la letra la jurisprudencia que declara inequitativa y desproporcional la fracción en comento, se planeó la antes citada redacción, ya que de esta manera la deducción se hace extensiva a todos los trabajadores de la sociedad mercantil y que el patrón haya cubierto la cuota correspondiente a éstos al Instituto Mexicano del Seguro Social. Al respecto, ca be manifestar que dicha redacción engloba dos situaciones concretas, en principio de cuentas acarrea un cambio de ubicación del artículo 25, al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como una fracción más de este artículo y así estar acorde con su contenido, el cual habla de las deducciones en general y por otra parte, se establece un precedente que en mucho afectará la recaudación tributaria federal, pues tácitamente se está abriendo la puerta para que el patrón pueda hacer indiscriminadamente los pagos de los demás impuestos, en favor de sus trabajadores argumentando que es una prestación social y general en beneficio de sus trabajadores, citando como antecedente la antes

transcrita redacción.

b) La segunda postura implica la supresión total de la última parte, bajo el argumento que la deducción sólo autoriza los gastos necesarios para la conservación y desarrollo del sujeto - pasivo o contribuyente, bajo el criterio de que es una contribución que no le corresponde cubrir a la sociedad mercantil patrón por ser una obligación de un tercero el pago de las cuotas al -- Instituto Mexicano del Seguro Social, para quedar de la siguiente forma:

"...Artículo 25, No serán deducibles:

I. Los pagos por impuestos sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de Terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Los pagos del Impuesto al Activo de las empresas a cargo de los contribuyentes..."

Con esta redacción, se pretende eliminar la parte conflictiva en su parte conducente y declarada inconstitucional por la jurisprudencia número 10 del Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece en el informe de labores rendido por su presidente al terminar el año de 1984, con lo cual, la -- obligación prescrita por la Ley del Seguro Social por el pago de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social que realiza - el patrón en favor de los trabajadores de salario mínimo, constituyéndose por ley una garantía social en beneficio de los citados trabajadores, con fundamento en el artículo 123 de nuestra - Carta Magna, misma que tutela el interés social de la clase trabajadora.

Como consecuencia directa el patrón se vería obligado a -- absorber en forma completa los gastos originados por las prestaciones de seguridad social a cargo de sus trabajadores de salario mínimo, sin el beneficio de la deducción que lo faculta a -- disminuir la base acumulable por los gastos realizados.

c) El último de los supuestos admisibles en la redacción de la fracción en comento, es la de conservar su actual redacción y consecuentemente nuestro máximo tribunal federal deberá -- modificar la tesis que declara su inconstitucionalidad, para así de esta manera concluir que el artículo y fracción en estudio, -- reúne los elementos que la justicia tributaria en su acepción -- específica exige (proporcionalidad y equidad), y que todo tributo debe reunir, de conformidad con lo previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Me xicanos.

Por tanto, la citada opción pretende sostener la redacción vigente, de tal forma que el órgano judicial federal tendrá que modificar la tesis número 10, visible a fojas 325 y 326 del tomo correspondiente al pleno del informe rendido por su presidente -- a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1984, manifestando y exponiendo los criterios lógicos-jurídicos pertinentes para demostrar su constitucionalidad.

De las tres viables posiciones nosotros creemos que la más adecuada es esta última porque la misma reúne los elementos que el artículo 31 fracción IV de la Constitución exige. Es proporcional porque afecta de igual manera a todos los contribuyentes cuya capacidad económica sea similar o semejante, ya que la base gravable de las contribuciones determinar la capacidad o aptitud del contribuyente, y siendo la deducción la disminución de la base gravable por el reconocimiento expreso por la Ley del Im

puesto sobre la Renta, de algunos de los gastos que se estiman - necesarios para la conservación y acrecentamiento económico del causante de la contribución, que a la larga atraerá mayores beneficios económicos, sociales y recaudatorios, pues la finalidad - de todas las deducciones es aminorar la carga tributaria y nunca elevar la misma, para no afectar la fuente generadora de las contribuciones, al no perjudicar o aumentar la base acumulable sobre la que se causa el tributo.

La equidad radica en una igualdad en el trato de todos los contribuyentes que se encuentran dentro de la misma hipótesis de causación sin establecer distinciones entre causantes que se encuentren bajo el mismo hecho generador de la obligación tributaria, por lo que al reconocer de manera general, abstracta e impersonal, la facultad de la sociedad mercantil como patrón de deducir las cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social por sus obreros que perciban el salario mínimo no se está beneficiando al patrón que tiene más empleados cuya remuneración sea - la mínima que aquél que no los tiene ya que éste último no está obligado al pago de las contribuciones de seguridad social de -- sus trabajadores y sin en cambio la Ley del Seguro Social obliga al primero de ellos al pago de las cuotas de sus trabajadores de salario mínimo lo que representa un gasto derivado de una obligación legal y que la Ley del Impuesto sobre la Renta autoriza deducir. Hablaríamos de una inequidad cuando se dispusiera que determinadas empresas pudieran o no hacer la deducción por sus trabajadores de salario mínimo, perdiendo de esta manera las características que la equidad tributaria exige a toda contribución.

En síntesis podemos afirmar que la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cumple con lo señalado por la justicia tributaria en el artículo 31, fracción IV de la

Constitución, por ser proporcional y equitativa la deducción que reconoce disminuir a la base gravable todos aquellos gastos que efectúen los patrones por sus trabajadores, salario por el pago de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

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

PRIMERA.- La palabra justicia es una virtud que inclina a dar a cada uno lo que le pertenece; es decir el significado de - la misma en el campo del Derecho resulta ser idéntica por cuanto a que las normas jurídicas de un Estado que se estimen justas -- contienen un conjunto de valores éticos aceptados por el concenso general de los hombres que lo integran.

Con base en lo anterior, de la palabra justicia se infiere la existencia de diversos conceptos relativos al sentido y alcance de tal vocablo, los cuales se pueden ubicar dentro de tres corrientes o posiciones filosóficos-jurídicas: el Ius Naturalismo, el Ius Positivismo y la Teoría Ecléctica.

Consecuentemente, la justicia en el Derecho es el conjunto de normas jurídicas que establecen una igualdad, armonía, orden, proporción y demás virtudes para la convivencia del hombre en so ciedad y que en cierto tiempo y espacio tienen plena validez y - eficacia.

SEGUNDA.- En el mismo orden de ideas la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos recoge los elementos de la Teoría Ecléctica al integrar dentro de su contenido jurídico los valores fundamentales del hombre, como son, la igualdad, armonía, orden y proporción; y además esa teoría es el fundamento jurídico de todo el orden jurídico vigente en nuestro país. Ciertamente la ausencia de este ordenamiento legal sería causa suficiente para producir la ineficacia e invalidez del sistema jurídico en sentido formal; habida cuenta, de que en la justicia no se limita en nuestro Derecho a un caso específico, pues constituye la - fuente de inspiración total de nuestra norma hipotética fundamen

tal.

Aun más al ser la justicia en el Derecho un todo jurídico, el cual, tiene su origen y desarrollo en la norma fundamental de cada sistema jurídico, deberán ser observados sus principios para una estabilidad jurídico-social. Por ello la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el ordenamiento legal fundamental del que dimanán todas las leyes, de ahí que debe -- considerarse que un sistema tributario es justo cuando cumple -- con el absoluto respeto a las garantías individuales y sociales previstas en la referida carta fundamental.

TERCERA.— En este sentido la justicia tributaria en sentido general es el conjunto de principios y valores tutelados por la Constitución Política Mexicana vigente. Sin embargo, este concepto en su expresión específica se distingue por referirse de manera concreta a la proporcionalidad y equidad de las contribuciones como es la prevista en el artículo 31 fracción IV de nuestra norma fundamental. En síntesis el concepto específico de la justicia tributaria comprende la idea de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

En tal virtud, la justicia tributaria en su sentido específico significa dar un trato por igual a contribuyentes colocados dentro de un mismo plano de causación tributaria, y desigual en situaciones diferentes, tomando en cuenta siempre la capacidad económica de los súbditos.

CUARTA.— El artículo 31 fracción II, de la Constitución de 1857, establece por vez primera que las contribuciones sean proporcionales y equitativas, según lo dispongan las leyes, imponiendo así al legislador la obligación indirecta de crear normas

tributarias que respeten dichos principios, con la intención de alcanzar una justicia tributaria en toda su plenitud, logrando - un justo balance en la distribución de las cargas tributarias en tre las distintas categorías de contribuyentes.

La contribución exigida por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vi- gente, está vinculada con su antecedente constitucional ya exa- mi- nado y en las doctrinas económicas-políticas en las que se inspi- ró, la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del -- Ciudadano, así como en los artículos 239 y 343 de la Constitu--- ción de Cádiz de 1812, ya que como se mencionó nuestra Constitu- ción no fue el producto de improvisaciones legislativa, sino de una depurada técnica legislativa.

QUINTA.- La proporcionalidad radica medularmente en la ca- pacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación tributaria, misma que se puede determinar por tres factores o indicadores, a saber: a) Por el grado de riqueza o capital es decir, la propie- dad o tenencia de bienes muebles o inmuebles del contribuyente; b) El ingreso que perciba el contribuyente por servicios presta- dos o actividades comerciales, con la finalidad de obtener recur- sos económicos; y c) El consumo de bienes y servicios que indi-- can la potencialidad económica del contribuyente. Por tanto la - proporcionalidad tiene por finalidad establecer distintas catego- rías de contribuyentes con el objeto de hacer una justa distribu- ción de la carga tributaria, entre los distintos sectores socia- les y económicos de nuestro país; en este orden de ideas quien - tenga una mayor riqueza, ingreso o consumo deberá cooperar cuali- tativamente en forma mayor de que aquellos que se encuentren en una situación inferior.

SEXTA.- La equidad en materia impositiva la podemos conceptualizar como la igualdad en el trato de contribuyentes hecha -- por la norma tributaria, siempre y cuando los causantes se situen dentro de la misma hipótesis de causación prevista por los ordenamientos tributarios que rigen el acto o hecho materia de la contribución.

Por otra parte, al principio de uniformidad lo podemos definir como la igualdad en el sacrificio económico entre contribuyentes de diversos niveles; de tal manera que los factores e indicadores económicos dan la pauta para gravar en forma mayor a contribuyentes de un nivel superior de conformidad con el grado de riqueza, ingreso o consumo del sector que represente, procurando con ello el mismo impacto en su economía entre los diversos sectores económicos.

SEPTIMA.- En el mismo orden de ideas la garantía de igualdad en materia tributaria, la conceptualizamos como el trato -- por igual que la norma jurídica impositiva debe dar a los contribuyentes que se encuentren en condiciones similares de causación, tomando en cuenta la existencia de diversos niveles económicos-- sociales, para de esta manera lograr un equilibrio justo y razonable entre las diversas categorías de contribuyentes.

Desde otro punto de vista, la generalidad en materia tributaria es el cumplimiento y aplicación de la norma jurídica tributaria por igual a todos los contribuyentes que se situen dentro de la misma hipótesis del presupuesto de hecho, sin hacer distinciones o consideraciones a título particular tomando en cuenta la aptitud económica para cooperar con el gasto público por parte del contribuyente.

OCTAVA.- Los elementos esenciales del Impuesto sobre la -- Renta son los siguiente, el sujeto, el objeto, base y la tarifa o tasa. El primer elemento que interviene en la relación tributaria lo es el sujeto; empero hay dos clases de sujetos o mejor dicho en toda relación tributaria intervienen dos partes, un sujeto activo y un sujeto pasivo; el sujeto activo de la relación -- tributaria es el Estado, representado por la Federación, las Entidades Estatales y los Municipios, a quienes les corresponde -- exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y por otro lado, el sujeto pasivo o contribuyente, que en la persona física o moral, obligada al cumplimiento y aportación de los recursos económicos para el sostenimiento del gasto público, cuando se en---cuentre en lo previsto en la norma tributaria; es decir, median---te la concretización práctica de la hipótesis jurídica prevista por el cuerpo legislativo tributario.

En cuanto al objeto del tributo éste se encuentra previsto en la norma tributaria, en la cual determina la naturaleza del -- impuesto. Ahora bien, para efectos del presente estudio la Ley -- del Impuesto sobre la Renta de manera global determina que el objeto del impuesto, es gravar el ingreso del sujeto pasivo, ya -- sea persona física o moral, siempre y cuando tenga capacidad -- económica para cooperar al gasto público.

Por otra parte, la base representa la cantidad sobre la -- que se va ha realizar la cuantificación del impuesto a pagar. De manera general la Ley del Impuesto sobre la Renta grava a todo -- aquel ingreso que haya obtenido el contribuyente en el país o en el extranjero por los múltiples supuestos jurídicos contemplados en la ley de referencia, por tanto, la base aumenta o disminuye de acuerdo al ingreso gravable del contribuyente.

Finalmente la tasa o tarifa, es el porcentaje considerado por los preceptos jurídicos tributarios, los cuales se van a -- aplicar a la base del impuesto; dicho porcentaje puede ser proporcional, o progresivo.

NOVENA.-- La deducción del impuesto sobre la renta es la -- disminución de la base gravable del impuesto declarado por el -- contribuyente, por todas aquellas actividades económicas que representan una erogación o disminución de sus ingresos, para obtener, preservar o mejorar las percepciones económicas autorizadas por la ley. Las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ya se mencionó resultan importantes, porque describen en forma causística los actos y situaciones que la ley reconoce como una erogación necesaria para preservar o -- acrecentar las ganancias del contribuyente y así en lo sucesivo el Estado pueda obtener una mayor recaudación económica por el -- concepto del impuesto en estudio.

DECIMA.-- En cuanto al análisis de la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a los casos en las cuales prohíbe a las sociedades mercantiles deducir -- los gastos efectuados por si o a cargo de un tercero; y que esencialmente son cuatro los supuestos hipotéticos, a saber:

- a) Los pagos por el Impuesto sobre la Renta a cargo del -- propio contribuyente o de terceros;
- b) Las contribuciones en la parte subsidiada o que corresponden originalmente a terceros, conforme a las disposiciones relativas;
- c) Los pagos del Impuesto al Activo de las empresas a car-

go de los contribuyentes; y

d) Los pagos realizados por los contribuyentes por las cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, de los trabajadores que perciban ingresos superiores al salario mínimo general para una o varias áreas geográficas.

Del análisis realizado en el presente trabajo se desprende que los cuatro supuestos previstos en el artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, representan erogaciones a cargo del contribuyente no deducibles, pues los mismos no tienen la finalidad de preservar o acrecentar los recursos económicos de la sociedad mercantil contribuyente, pues de reconocerse el derecho a deducir en estos cuatro supuestos, se favorecería y se alentaría la evasión legal del impuesto, causando graves perjuicios económicos a la recaudación fiscal federal, por concepto del impuesto sobre la renta, al ser éste un impuesto que grava el ingreso.

ONCEAVA.- Partiendo de la premisa adoptada por el pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis número 10 del informe rendido por su presidente al terminar el año de 1984, del tomo correspondiente al pleno, visible a fojas 325 y 326 que al rubro señala: "...RENTA APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL POR CUENTA DE LOS TRABAJADORES. SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTICULOS 27 FRACCION I Y 25 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO EN LA MATERIA (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1979, 1980 Y 1981), EN CUANTO ADMITEN EN UN CASO Y PROHIBEN EN OTRO SU DEDUCIBILIDAD..." relativo a la inconstitucionalidad de la fracción y artículo en estudio por considerar el pleno de nuestro máximo tribunal federal que falta a la proporcionalidad y equidad que la justicia tributaria exige a todas las normas impositivas; en atención a los si

guientes argumentos:

Es inequitativa.- Porque da un trato desigual a contribuyentes iguales, al permitir en unos casos deducir los gastos realizados por los patrones cuando se traten de cuotas obreras pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social de aquellos trabajadores que perciban el salario mínimo vigente para una o varias áreas geográficas; y prohibir por exclusión los demás gastos por cuotas obreras de sus trabajadores que obtengan percepciones mayores al sueldo mínimo, y siendo de la misma naturaleza el gasto, se dará un tratamiento, preferencial a unos cuantos contribuyentes que podrán disminuir sus ingresos acumulables, pues los demás causantes del Impuesto sobre la Renta que verán aumentado la base de tributación del impuesto cuando tratándose del mismo gasto se da un trato inequitativo a los contribuyentes que no puedan efectuar la disminución de los gastos por las cuotas obreras que se enteren al citado organismo público descentralizado.

Es desproporcional.- Porque la situación del contribuyente que tiene bajo su nómina trabajadores de salario mínimo no representa un factor determinante para fijar su capacidad económica como contribuyente, propiciando con ello que se aplique una tarifa mayor a aquellos causantes por concepto de las cuotas obreras que hayan efectuado en favor de sus trabajadores cuya remuneración sea mayor al salario mínimo, con lo que se verá aumentada la tarifa, cuando contribuyentes con una misma capacidad económica tributen de manera mayor a otros, por factores ajenos a la relación tributaria.

Consideramos que al contemplarse la deducción de las cuotas que pagan los patrones por sus trabajadores cuya remuneración sea el sueldo mínimo la norma en cuestión estará dando un -

trato igual a todos los contribuyentes que se encuentren bajo -- los supuestos hipotéticos de esta norma de manera general, abstracta e impersonal, por lo que la deducción autorizada cumple -- cabalmente con el requisito de la justicia tributaria por cuanto hace a su acepción específica sobre la equidad, pues la situa--- ción de que dicha deducción no contempla las cuotas pagadas por el patrón a los demás trabajadores no afecta el principio de -- equidad ya que todos los patrones sin excepción alguna pueden -- realizar la deducción autorizada por la Ley del Impuesto sobre -- la Renta siempre y cuando hayan pagado las cuotas respectivas -- por sus trabajadores cuya remuneración sea la mínima para una o varias zonas geográficas.

Por cuanto al argumento de desproporcionalidad de la de--- ducción autorizada, porque se aumenta la tarifa al prohibir en -- unos casos y permitir en otros efectuar la deducción, pues con -- ello se aumenta la base gravable es de todo incongruente. En un principio la deducción nunca va a aumentar ni la base, ni por -- ello la tarifa.

Ahora bien, con o sin cuotas progresivas la deducción que reconoce únicamente los gastos que realiza el patrón por sus tra-- bajadores cuya remuneración salarial sea la mínima reconocida -- por la Ley Laboral, no determina el aumento de la tarifa del Im-- puesto sobre la Renta, pero sí en cambio produce o producía el efecto contrario con las tarifas reconocidas hasta el ejercicio -- fiscal del año de 1986, ya que una deducción afecta la base ac-- mulable del impuesto, decreciendo ésta y por ende la tarifa apli-- cable. Desde otro punto de vista, la circunstancia que una deter-- minada sociedad mercantil tenga un número mayor de trabajadores -- con salario mínimo no determina directamente la capacidad econó-- mica como contribuyente, pues como se hizo referencia, desde un principio el Impuesto sobre la Renta grava el ingreso y no las --

relaciones o vínculos laborales.

DOCEAVA.- Consideramos en atención a lo expuesto en la anterior conclusión que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación debe reabrir nuevamente el análisis del artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y reconocer en forma determinante la constitucionalidad de la deducción que sí permite al patrón (sociedad mercantil) descontar de su ingreso gravable los pagos realizados por concepto de cuotas enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, únicamente por sus trabajadores de salario mínimo; quienes son protegidos por la Ley Constitucional y demás ordenamientos ordinarios, para que no sufra descuentos en su salario y no así respecto de los demás trabajadores cuyas percepciones sean mayores al salario mínimo reconocido para una o varias áreas geográficas porque supuestamente és tos sí tienen capacidad económica para solventar los gastos que originan las cuotas de seguridad social, mismas que tienen el carácter de fiscales.

De seguir sustentando la jurisprudencia antes citada se estará abriendo las puertas para que contribuciones correspondientes a todos los trabajadores, sean absorbidas por el patrón (sociedad mercantil) so pretexto de ser una prestación por un contrato colectivo o por iniciativa propia, lo que conllevaría que enormes recursos producto de la recaudación tributaria se vieran disminuidos drásticamente siguiendo el criterio de la tesis comentada.

Por tanto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación -- tendrá que reconsiderar el criterio sustentado relativo a la deducción contemplada en el artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y considerarla como constitucional por reunir los elementos constitutivos de la justicia tributaria en

su acepción específica con lo es la proporcionalidad y equidad - de las contribuciones, mismas que son exigidas por nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV.

La idea al igual que la materia no se crea, ni se destruye, sólo se transforma.

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

- Aristóteles.** Ética Nicomaquea, Edit. Porrúa, S.A. "Sepan Cuantos Número 70", México 1977.
- Burgoa, Ignacio.** Derecho Constitucional Mexicano, 6a. Ed. Edit. Porrúa, S.A., México 1985.
- Burgoa, Ignacio.** Las Garantías Individuales, 15va. Ed., Edit. -- Porrúa, S.A., México 1981.
- Capitant, Henri.** Vocabulario Jurídico, Edit. Ediciones de Palma, - Buenos Aires 1980.
- Diccionario Enciclopédico QUILLET, Tomo IV, 8a. Ed., Edit. Cumbre, S.A., México 1978.
- Diccionario del Lenguaje Filosófico, Edit. Labor, S.A., México - 1967.
- Flores Zavala, Ernesto.** Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, S.A., México 1979.
- Friedlaender, Due Ann.** Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público, 4a. Ed., Edit. El Ateneo, Buenos Aires - - 1977.
- García-Pelayo y Gross, Ramón.** Pequeño Larousse Ilustrado, 7a, Ed. Edit. Ediciones Larousse, México 1983.

- Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, 9a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1979.
- Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Edit. CVLTVRA, S.A., México 1949.
- Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, 5a. Ed., Edit. Cajica, S.A., México 1979.
- Kant, Emmanuel. Filosofía de la Historia, Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1979.
- Kelsen, Hans. La Idea del Derecho Natural y Otros Ensayos, Edit. Losada, S.A., Buenos Aires 1946.
- Los Derechos del Pueblo Mexicano, México a través de sus constituciones, 2a. Ed. Tomo V, Edit. Manuel Porrúa, S.A., México 1978.
- Margán Manautuo, Emilio. Introducción al Derecho Tributario, -- Edit. Universitaria Potosina, México 1979.
- Moreno, Daniel. Derecho Constitucional Mexicano, 6a. Ed., Edit. Pax, México 1981.
- Moreno Padilla, Javier. Implicaciones Tributarias de las Aportaciones al Seguro Social, Vol. IV, Edit. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México - - 1985.

- Preciado Hernández, Rafael.** Ensayos Filosóficos-Jurídicos y Políticos, Edit. Jus, México 1977.
- Radbruch, Gustav.** Introducción a la Filosofía del Derecho, Edit. Fondo de Cultura Económica, Breviario Número 42, México - - 1951.
- Recasens Siches, Luis.** Tratado General de Filosofía del Derecho, 6a. Ed. Edit. Porrúa, S.A., México 1978.
- Smith, Adams.** La Riqueza de las Naciones, Vol. II, Libros IV y V, Edit. Publicaciones Cruz O., S.A., México 1973.
- Stammler, Rudolf.** Tratado de Filosofía del Derecho, Edit. Nacional, México 1980.
- Suárez, Francisco.** Tratado de las Leyes y de Dios Legislador, Tomo II, Edit. Hijos de Reus, S.A., México 1918.
- Tena Ramírez, Felipe.** Leyes Fundamentales de México 1808-1978, - 8a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1978.
- Terán, Juan Manuel.** Filosofía del Derecho, 9a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1983.
- Vallarta, Ignacio Luis.** Cuestiones Constitucionales, Tomo II, -- 3a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México 1980.
- Vecchio, Giorgio del.** Justicia y Derecho, Edit. Compañía General Editora, S.A., México 1943.

B I B L I O G R A F I A P U B L I C A C I O N E S
P E R I O D I C A S

Rivera Pérez Campos, José. "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos", Investigación Fiscal Número 51, Edit. Administración General de Impuesto de la Secretaría de Hacienda y -- Crédito Público, México, marzo de 1970.

L E G I S L A C I O N

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Seguro social.

Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen - del Seguro Social.

I N D I C E

	Págs.
CAPITULO 1. Concepto de Justicia y sus corrientes filosóficas.	1
1.1. Concepto de justicia	4
1.1.1. Ius naturalista	4
1.1.2. Ius positivista	5
1.1.3. Teoría ecléctica	6
1.2. Corrientes filosóficas que hablan de la justicia	7
1.2.1. Ius naturalismo	8
1.2.1.1. Aristóteles	9
1.2.1.2. Francisco Suárez	14
1.2.1.3. Gustav Radbruch	19
1.2.2. Ius positivismo	21
1.2.2.1. Emmanuel Kant	21
1.2.2.2. Hans Kelsen	23
1.2.2.3. Rudolf Stammler	25
1.2.3. Teoría ecléctica	27
1.2.3.1. Rafael Preciado Hernández	27
1.2.3.2. Giorgio del Vecchio	29
CAPITULO 2. La justicia en el ámbito tributario	35
2.1. Origen de la justicia tributaria en la Constitución Mexicana	36
2.1.1. Constitución de 1857	41
2.1.2. Constitución de 1917	43
2.2. Justicia tributaria y otros conceptos	45
2.2.1. Proporcionalidad	46
2.2.2. Equidad	48
2.2.3. Uniformidad	50
2.2.4. Igualdad	52
2.2.5. Generalidad	56

	Págs.	
2.3	Interpretaciones doctrinales	58
2.3.1.	Ignacio Luis Vallarta	59
2.3.2.	Servando J. Garza	63
2.3.3.	Sergio Francisco de la Garza	68
2.3.4.	Emilio Magáin Manautou	70
2.3.5.	José Rivera Pérez Campos	74
CAPITULO 3.	El artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Justicia Tributaria.	79
3.1.	Breve análisis de la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	79
3.1.1.	¿Qué es una deducción para el Impuesto sobre la Renta	83
3.1.2.	¿Cuáles son los gastos a cargo de las sociedades mercantiles, que la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prohíbe deducir?	86
3.1.3.	¿En qué casos la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite deducir a las sociedades mercantiles?	90
3.2.	Cuestionamientos teóricos-jurídicos sobre la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	92
3.2.1.	La jurisprudencia y la justicia tributaria en la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	93
3.3.	Comentarios y proposiciones sobre la fracción I del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	103

	Págs.
Conclusiones	109
Bibliografía	120
Publicaciones periódicas	123
Legislación	123