



ANÁLISIS LÓGICO JURÍDICO DE
LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO
31 CONSTITUCIONAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:
SUSANA MARTÍNEZ HERNÁNDEZ

DIRECTOR DE TESIS: LIC. IRMA RUBIO SOLÍS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MÉXICO, D.F.

1996



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

A DIOS

***Gracias por existir, por ser el simbolo de mi fé, por darme la
fortaleza que como persona necesito para avanzar en la vida,
gracias por tú Inmensa bondad.***

A MI ESPOSO

***Con infinito agradecimiento por haberme motivado siempre
para concluir uno de mis objetivos, y por su apoyo constante
para mi realización profesional.***

A MI MADRE

***Gracias madre por sembrar en mí, siempre el espíritu del
progreso y superación, pero sobre todo por ser tú el motivo
de mi existencia.***

A MIS HIJAS

Con todo mi amor por darme a cada instante el impulso alentador que necesité en momentos de flaqueza y por estar siempre a mi lado contagiándome de su alegría y entusiasmo.

**CON RESPETO AL H.
JURADO QUE HA DE
CALIFICARME.**

**A LA LICENCIADA
Irma Rubio , por ser quién me guiara
para concluir éste trabajo recepcional,
y por toda su confianza que depositara en
mí.**

A MI AMIGA Inés Ruiz, por su ayuda incondicional y sincero afecto que me manifestara siempre y en todo momento.

**A LA UNIVERSIDAD FEMENINA DE MÉXICO.
Mi agradecimiento por ser el lugar en el cual
Inicié mi formación profesional, y culminé uno
de mis mayores anhelos**

INDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	2

CAPITULO I

ANTECEDENTES

I.1 En el Derecho Azteca.	4
I.2 En la época de la Colonia	7

CAPITULO II

CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

II.1 Derecho Fiscal	14
II.2 Impuesto	18
II.3 Sujeto activo	28
II.4 Sujeto pasivo	28
II. 5 Base	29

II.6 Tasa	30
II.7 Monto	31
II.8 Principios constitucionales del impuesto	32
II.8.1 Generalidad	32
II.8.2 Obligatoriedad	33
I.8.3 Legalidad	35
II.8.4 Vinculación con el Gasto Público.	37
II.8.5 Proporcionalidad y Equidad	39

CAPITULO III

DEFINICIÓN DE IMPUESTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

III.1 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1938	46
II.2 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1966	49
III.3 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1981	50

II.6 Tasa	30
II.7 Monto	31
II.8 Principios constitucionales del impuesto	32
II.8.1 Generalidad	32
II.8.2 Obligatoriedad	33
I.8.3 Legalidad	35
II.8.4 Vinculación con el Gasto Público.	37
II.8.5 Proporcionalidad y Equidad	39

CAPITULO III

DEFINICIÓN DE IMPUESTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

III.1 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1938	46
II.2 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1966	49
III.3 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1981	50

CAPITULO IV

LA DOCTRINA Y LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

IV.1 Los Principios de Adam Smith	62
IV.1.2 Principio de Proporcionalidad	63
IV.1.3 Principio de Certidumbre	64
IV.1.4 Principio de Comodidad	65
IV.1.5 Principio de Economía	67
IV.2 Artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1857	68
IV.3 Artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917	72
IV.4 Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	88
IV.5 Análisis crítico	101
Conclusiones	113
Bibliografía	

INTRODUCCIÓN

A través de la historia de la humanidad ha quedado de manifiesto que el tributo ocupa un importantísimo aspecto en la sociedad de que se trate; a sido de vital relevancia para el hombre obtener ingresos del hombre mismo para satisfacer las necesidades de la comunidad. Se puede decir que la institución del impuesto reviste tal magnitud que la existencia de la sociedad depende de aquél.

El fenómeno tributario se ha manifestado durante el transcurso del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen unos sobre otros para obtener de los primeros una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos de manera unilateral.

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir; porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos humillantes, vemos que en sus inicios el impuesto tuvo matices tiránicos, el poder omnipotente del soberano determinaba qué cargas debían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas, esto como efecto de los pocos o nulos derechos con que contaban.

La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla, la creencia que tenían los monarcas de que el poder les llegaba de la divinidad, les permitía imponer contribuciones arbitrarias que minaban los ingresos de los ciudadanos de manera tal, que con el transcurso de los años y mediante luchas sociales fue posible la constitución de leyes que hicieran guardar derechos naturales del hombre como la propiedad, la seguridad, la igualdad y la vida.

Los tributos cobraron gran importancia de estudio debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad tales como: La Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto se establece que "todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la tributación pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y determinar la cuota el asiento, y la duración", y el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsado por la chispa del establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas.

La manifestación de este poder se ha tratado de justificar de muy diversas formas, la verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece de manera enunciativa la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y en el Código Fiscal de la Federación de manera adjetiva. Falta pugnar porque se apliquen las leyes fiscales con estricto apego al Derecho para hacer del impuesto no una carga gravosa para el contribuyente sino una necesidad, de aportar al Estado parte de nuestros ingresos para que éste los administre y los encause al objetivo que tienen según la Constitución Política Mexicana, que debe ser para los gastos públicos y no para otro fin, cuidando que se cumpla cabalmente con los principios de equidad y proporcionalidad que constituyen elementos esenciales del impuesto.

CAPITULO I

ANTECEDENTES

I.1 En el Derecho Azteca.

En la sociedad azteca la institución del tributo representaba una importante fuente de ingresos para el sostenimiento de las casas reales, el culto religioso y el ejército. Se implementaron diversas formas eficaces de captación de fondos suficientes para la vida de la floreciente Triple Alianza, algunos métodos injustos y por demás atroces; que obedecían al capricho de los soberanos, se pagaban tributos normales, de guerra, religiosos y otros que se daban en diversas ceremonias

Es sobresaliente el hecho de que los antiguos mexicanos perfeccionaron un sistema de recaudación tributaria a través de la guerra; acudían a las armas para conquistar y someter a otros pueblos que a la postre quedaban obligados a pagar tributos a realizar servicios de transporte, a trabajar las tierras de los nobles y en el peor de los casos los prisioneros eran destinados a los sacrificios ya que éstos se realizaban en forma consuetudinaria para seguir contando con el apoyo de sus dioses en sus hazañas militares.

Es importante resaltar que los beneficios de las guerras eran tales que los pueblos convenían en hacerse periódicamente una guerra

florida, para la que preparaban a sus mejores guerreros que eran premiados por su buen desempeño en las batallas.

Además de los tributos pagados por las provincias sometidas había cuatro clases de tributarios:

- 1).- Los colonos de las propiedades de nobles y guerreros distinguidos. Estos colonos cultivaban las propiedades mencionadas y daban parte de los productos a sus propietarios en lugar de pagar el tributo al rey.
- 2).- Los habitantes de los calpullis (barrios) pagaban tributos al jefe del barrio y al rey .
- 3).- Los comerciantes (pochtecas) e industriales.
- 4).- Los mayeques, especie de esclavos de la tierra, pagaban tributo al dueño de las tierras que sembraban.

No pagaban tributo al rey: los conquistadores además del tributo que imponían a los vencidos, se apoderaban de algunas tierras del pueblo conquistado.

¿Cómo operaba la recaudación tributaria?

El maestro Mendieta y Núñez nos ilustra sobre la estructura que permitía que nadie estuviera exento de pagar tributo.

“ Generalmente los mismos tributarios estaban obligados a entregar el tributo en las capitales de los reinos; pero con objeto de hacer recaudaciones especiales y para obligar a los tributarios a cumplir exactamente lo prometido,

había recaudadores que exigían el tributo por cuenta y razón. Los principales se reunían en Palacio y tenían bajo su mando a otros que recaudaban tributos a cien familias. Bajo éstos estaban los que cobraban a veinte familias.

Los efectos recaudados se almacenaban en edificios especiales en la capital del reino al cual correspondían, o en otro lugar designado al efecto, para atender a las necesidades administrativas.

En cada almacén había un mayordomo asistido de otros empleados que por medio de pinturas llevaban cuenta de las entradas y salidas que se efectuaban por orden del rey.

El tributo no era personal. Pagaban los mercaderes e industriales por gremios, dando una cantidad determinada de sus mercancías o de sus productos industriales: los pueblos, los barrios y las provincias, cultivaban cementseras especialmente destinadas para el pago del tributo.

En los años en que se perdía la cosecha en alguna región de los reinos o pueblos dominados, previo informe, se suspendía el cobro del tributo.

Estaban exentos del pago del tributo los sacerdotes, los nobles, los menores, los huérfanos, los lisiados y los mendigos".¹

1.2.- En la época de la Colonia.

Los historiadores coinciden en la opinión de que el peso general del sistema de tributos de los aztecas era considerable, lo cual explica el éxito de Cortés y la relativa ecuanimidad con la que los indígenas luego se sometían a los cargos de la encomienda.

Antes de continuar con el desarrollo del tributo en la colonia es necesario ofrecer el significado de los conceptos relacionados con el mismo, tales como: intendente, diezmo, encomienda, pardo.

- 1).- INTENDENTE. Jefe de fábricas u otras empresas explotadas por cuenta del erario.
- 2).- DIEZMO.- Tributo equivalente a la décima parte de una cosecha.
- 3).- ENCOMIENDA.- Pueblo o asentamiento indígena y que en América se señalaba a un encomendero para que cobrará los tributos, es decir se le encomendaba la recaudación del tributo.
- 4).- PARDO.- Mestizo descendiente de negra y blanco o al contrario.

¹ MENDIETA Y NÚÑEZ, Lucio. El Derecho Precolonial. Editorial Porrúa, México 1969 primera edición p. 24.

“ Los encargados de la encomienda en la Nueva España eran los intendentes, ellos formaban el padrón de los individuos sujetos a tributo cada cinco años con la debida separación de indios, negros y mulatos libres debiendo los primeros pagar dieciséis reales anuales más otro real de ministros y hospitales, y los negros veinticuatro reales, todos ellos desde que cumplieran dieciocho años hasta la edad de cincuenta años fueran casados o solteros, con excepción de los caciques y sus primogénitos, las mujeres y los gobernadores y alcaides indios, mientras desempeñaban el cargo, los tlaxcaltecas y pardos libres que sirvieran en los cuerpos de milicias provinciales”²

Los intendentes celebraban un día a la semana una junta de gobierno con los principales ministros de la real hacienda, administradores y tesoreros particulares de las rentas, a fin de que, llegando unos y otros, a dicha nota o razón de los caudales y efectos existentes de los ramos de su cargo, y del estado que

² EZQUIVEL OBREGÓN, Toribio. Apuntes para la Historia del Derecho en México. Editorial Porrúa, México, 1984, segunda edición , tomo I p.p. 489 y 490.

tuvieran las cobranzas o descubiertos que hubiese en cada uno, firmada respectivamente, para que "se examine si todos mis derechos se exigen con igualdad y sin agravio de los contribuyentes; si los empleados obran con la inteligencia, actividad y pureza debidas en el cumplimiento de sus obligaciones"...³ Para la buena marcha de los asuntos de la hacienda los intendentes debería llevar un libro con relación de cada uno de los empleados con la mayor vigilancia de la conducta de los trabajadores de cada ramo, y el exacto cumplimiento de sus obligaciones; los intendentes podían reprenderlos por sus faltas y suspenderlos en su empleo, dando cuenta justificada al superintendente para que resolviera lo correspondiente.

No podemos dejar de mencionar la existencia de las primeras leyes tributarias que tuvieron su origen en Egipto, en donde los tributos se pagaban con trabajo físico, por ejemplo en la construcción de la pirámide del Rey Keops que data del año 2500 a.c. y que duró veinte años y trabajaron aproximadamente unas cien mil personas. También sabemos como se desarrollaba la declaración normal de impuestos sobre animales, frutos del campo y otros artículos necesarios para la vida diaria, por una inscripción en una tumba de Sakkara en la india que data del año 2300 a.c.

Otros tributos tuvieron vigencia en la antigüedad y nos son referidos por el maestro Sánchez Piña y de acuerdo con lo expuesto por él podemos decir que la obligación de tributar era

³IBID. p. 501.

arbitraria y que si bien proporcionaba una cierta estabilidad económica a la sociedad, también mantenía a las clases inferiores en la miseria y el sufrimiento sin más esperanza que la muerte, a la cual eran llevados ya fuera por las condiciones de injusticia en que vivían o por el soberano así lo hubiera decidido, cuando los dioses exigían sacrificio humano.

Existieron diversas denominaciones para los impuestos basándose en la forma en que se tributaba.

IMPUESTO DE LA TALLA. - Se conoció con este nombre por que al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla. Los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente era el casamiento de una de las hijas; armar de caballero a un hijo; la adquisición de equipo para las cruzadas y la propiedad inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

IMPUESTO DE MANO MUERTA.- Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, en esa época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como el derecho de relieve. De acuerdo con este impuesto el señor feudal también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios.

DIEZMO.- Representaba la obligación del siervo de pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

Otros impuestos en Diversas Partes del Mundo.

Otros tributos conocidos en esa época eran:

IMPUESTO POR LA BARBA.- En Rusia, en época de Pedro I, mejor conocido como Pedro el Grande se decretó el impuesto a la barba.

IMPUESTO POR TÍTULOS DE NOBLEZA.- En España con Felipe III se gravó el uso de títulos de nobleza.

IMPUESTO DE JUSTICIA.- Cuando los siervos solicitaban justicia tenían que pagar por tal servicio.

IMPUESTO DE PEAJE.- Que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos.

IMPUESTO DE PONTAZGO.- Este tributo se pagaba por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

En México han existido variedad de impuestos algunos de ellos insospechados; citaremos algunos de ellos.

IMPUESTO DE AVERÍA.- Consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercancías que se transportaban en

buques y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este impuesto llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.

IMPUESTO DE ALMIRANTAZGO.- Este impuesto lo pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. Lo pagaban los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar 15%.

IMPUESTO DE LOTERÍA.- Tomando en cuenta que el hombre siempre ha jugado con la fortuna, en 1679 se establece el impuesto de lotería, con una tasa del 14% sobre la venta total.

IMPUESTO DE ALCABALA.- Consistía en el pago por pasar mercancías de una provincia a otra.

IMPUESTO DE CALDOS.- Este se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

IMPUESTO DEL TIMBRE.- Conocido con ese nombre por que consistía en un pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- Impuesto que pagaban los comerciantes por el ejercicio de sus actividades y

llegó a alcanzar la tasa del 4%. Este impuesto se puede decir desapareció recientemente al surgir el impuesto al valor agregado.

IMPUESTO SOBRE EL NÚMERO DE VENTANAS.- En la época en que fue Presidente de la República Mexicana, el General Antonio López de Santana, se instituyó un impuesto por cada una de las ventanas que hubiera en una casa.

Después del repaso somero que hemos dado a través de la historia de los tributos, podemos concluir que si bien el impuesto es una institución en constante movimiento y que no acaba de conocerse, por lo tanto lo que ayer fue novedad hoy puede ser inaplicable, lo que si podemos decir es que el tributo nace con el hombre mismo, no como se conoce en la actualidad con reglamentaciones exactas, sino como una forma que tenía el más fuerte sobre el débil de aprovechar su poder para obtener los insumos necesarios para su vida sin más trabajo que pedir.

Creemos que el pago de impuestos es necesario para sufragar gastos propios de la administración pública en cualquier sociedad.

CAPÍTULO II

CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO.

II.1 Derecho Fiscal.

Resulta conveniente antes de iniciar el análisis de los conceptos fundamentales de nuestra materia, remontarnos a los orígenes y etimología de "Derecho Fiscal"; la palabra "Derecho" deriva del vocablo latino directum, que indica seguir el camino marcado no desviarse, acatar lo establecido en las normas jurídicas; a su vez, la palabra "Fiscal" proviene de la voz latina fiscum, que significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestro Derecho Tributario deriva del sistema impuesto en la Roma antigua, en donde los pater familias eran los obligados al pago de los tributos.

Los tratadistas nos dan diversas definiciones de Derecho Fiscal y así tenemos que para el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, el Derecho Fiscal es:

"El conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado, de los ingresos, contribuciones o tributos".⁴

⁴ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, México 1989, quinta edición, p. 87.

En el mismo orden de ideas agregamos:

"Derecho Fiscal.- Conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entidades federativas o municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para el consumo de los servicios públicos".⁵

Para nosotros el Derecho Fiscal es: El conjunto de normas jurídicas que regula la actividad del fisco, órgano del Estado encargado de la determinación y administración de las contribuciones a cargo de los contribuyentes.

Establecido lo anterior, preciso es definir los términos de: tributo, contribución o impuesto, sobre el cual existen multitud de criterios, algunos aceptan diferencias marcadas entre las palabras utilizadas, otros opinan que pueden ser sinónimos, como acertadamente establece el maestro Humberto Delgadillo Gutiérrez:

⁵ DE PINA VARA, Rafael. Diccionario Jurídico. Editorial Porrúa, México, 1989, p. 225.

"Ni en nuestra Constitución ni en las disposiciones secundarias encontramos una definición de "tributo", es más, nuestra Carta Magna no utiliza el término tributo solamente menciona contribuciones".⁶

Por su parte el diccionario jurídico se refiere al tributo como sinónimo de contribución; a su vez, en la obra del maestro Adolfo Arrijoa se manejan ambos términos de manera disyuntiva, dándonos el concepto de:

"Ingreso tributario: Tributo o contribución entendiéndose por tales la prestación o prestaciones económicas que dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos"⁷

"Contribución.- Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal;

⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, México 1988, tercera edición p. 61.

⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Op.cit., p.87.

para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales".⁸

Veamos ahora la definición que contiene el Artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, ya que por formar parte de nuestro Derecho Positivo, tiene gran importancia no obstante incurrir en imprecisiones. El precepto invocado establece que : " las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

Como se advierte el Código no nos proporciona una definición concreta; señala únicamente cuando se causa una contribución, pero peca de imprecisión al no indicarnos en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen. Estamos de acuerdo con Arrijo cuando expresa al respecto:

"Este concepto de contribución es criticable pues no obstante su adopción por el Código Fiscal, refleja deficientemente la naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria, incurriendo en serias omisiones..."⁸

⁸ DE PINA, Rafael; DE PINA VARA, Rafael. Op.cit., p. 185.

⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. op. cit. p. 89.

Retomando, creemos que la definición legal más que esto, se limita a señalar cuándo se causa una contribución sin decirnos exactamente en que consiste ésta, debiéndose lo anterior a que la ley siempre se remite a la Carta Magna, que en su artículo 31 fracción IV establece que: "Son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" teniendo el concepto anterior una marcada influencia del pensamiento de Adam Smith y dejando a la doctrina la interpretación de los elementos contenidos en el precepto Constitucional.

II.2 Impuesto

En cuanto al término "impuesto" de su simple lectura, razonamos la obligación de dar, hacer o prestar; es una imposición, situación en la que no existe alternativa para la persona física o moral que se coloca en la hipótesis normativa al realizar el hecho generador del impuesto, estando el Estado a través de sus órganos, facultado para actuar coercitivamente ante una actitud contumaz del obligado; apoyando lo anterior tenemos una definición doctrinaria que considera al impuesto "como una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según

los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso"⁹

Giulani Fonrouge expresa el siguiente concepto de impuesto:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles."¹⁰

El tratadista concluye que de la consideración anterior surgen los siguientes caracteres distintivos del tributo:

- a) Una obligación de dar dinero o cosas (prestación), si bien en la actualidad es predominantemente pecuniaria;
- b) Emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la conclusión de hacer efectivo su cumplimiento;
- c) Establecida por ley;

⁹ BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Regímenes Federal y Distrital Mexicanos. Editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1990, segunda edición, p.24.

¹⁰ FONROUGE Giulani. Citado por Quintana Valtierra Jesús, Rojas Yáñez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, México, 1988. primera edición. p.46.

d) Aplicable a personas individuales o colectivas;

e) Que se encuentren en las más variadas situaciones predecibles, como pueden ser, determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etc.

Siendo el Estado un ente imperativo respecto a su elemento población y más aún, en lo concerniente a las contribuciones, y en esta materia los contribuyentes no participan en nada para la elaboración del presupuesto anual de la Federación, ya que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que se avoca al estudio de las necesidades del Estado para establecer las contribuciones que serán necesarias para cubrir el gasto público. Más aún considerando que el fisco no interviene en juicio alguno cuando se interpone algún recurso en contra de actos derivados de su administración, exigiendo se otorgue garantía por el monto del crédito en controversia, para tener asegurado el mismo, consideramos que la contribución es un verdadero impuesto en el más amplio sentido y para nuestro criterio, es adecuada la siguiente definición:

Impuesto.- Es la obligación pecuniaria y excepcionalmente en especie, que las personas físicas o morales tienen la obligación de aportar para los gastos del Estado, tomando en cuenta la equidad y la proporcionalidad, cuando realicen el hecho generador establecido en las leyes fiscales.

Elementos esenciales del impuesto.

El tratadista inglés Adam Smith, en su obra La Riqueza de las Naciones, nos ilustra acerca de los elementos del impuesto señalando:

" El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del gobierno sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar o sacar a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes y gratificaciones inicuas para él . La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo ".¹¹

¹¹ Citado por ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. La Riqueza de las Naciones. op. cit. p. 58.

De lo transcrito anteriormente podemos deducir elementos del impuesto tales como:

- 1) Debe ser cierto y determinado
- 2) Tiempo de cobro;
- 3) Fecha de pago;
- 4) Cantidad que debe pagarse.

Tomando en cuenta que el pago de impuestos desde tiempos remotos ha revestido gran importancia para la organización económica de los pueblos, se entiende perfectamente el estudio minucioso y acucioso que para Adam Smith fue necesario realizar de la forma de tributar en su época, sin embargo hoy en día nos encontramos con un sistema complejo e inentendible que por lo menos así resulta para la mayoría de los que, realizando el hecho generador, adquieren el deber de contribuir para el gasto público, tomando en cuenta lo expuesto por Smith, Arriola Vizcaino expresa:

"Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.

1) En tales condiciones, la primera obligación de la Ley Fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.

2) Al indicar que todo tributo " ha de ser claro, llano e inteligible, para el contribuyente y para cualquier otra persona", Adam Smith sienta otra verdad capital, particularmente para sistemas tributarios que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción".¹²

Siguiendo las ideas de Arrijoja y completamente de acuerdo con él, agregamos que si bien los legisladores mexicanos se aplican a la elaboración de leyes, nuestra materia requiere de un mayor grado de entendibilidad, los legisladores deben manejar un lenguaje común a la población, hasta pudiera ser un tanto coloquial, claro está sin caer en lo vulgar, palabras sinónimas sacadas del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que la mayoría de la gente pueda asimilar, los que hacen las leyes deben hacerlas para que las entiendan y cumplan los entes a los cuales van dirigidas; dejar atrás sus poses intelectuales, evitar los tecnicismos propios, para las

¹² ADOLFO VIZCAINO , Adolfo. op. cit. pp.158 y 159.

materias específicas, dejar de adornarse y colocarse en su posición de representantes del pueblo.

El desacato al Principio de Certidumbre señalado por Adam Smith propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que, como con toda razón sostiene Adam Smith, "suelen ser cuando menos desatentos e intratables".

Es sumamente triste tener que reconocerlo, pero el hecho es que estos conceptos encuadran bastante bien en la realidad mexicana. Con gran frecuencia el ciudadano promedio que trabaja, produce y resiste estoicamente todos los embates de la inflación las devaluaciones y la constante reducción del poder adquisitivo de su salario, se convierte en víctima propiciatoria de "inspectores fiscales" y "vistas aduanales" los que, haya incumplido o no con sus obligaciones tributarias lo someten por lo general a un trato descortés y humillante ¹³.

Ahondando en la exposición crítica del autor, es relevante asentar que el origen de tan nefasta situación se encuentra precisamente en la ofuscación mental del contribuyente cuando se encuentra ante una multitud de indicaciones y operaciones que escapan a su entendimiento, optando por hacer caso omiso de los requerimientos del fisco, sumándose al grupo de los evasores fiscales, obligado por las circunstancias a contratar los servicios de un contador que cobra

¹³ Ibidem., p.160.

honorarios mermando en gran medida sus ingresos, pudiendo llegar incluso a la ruina, o en el peor de los casos, ante las amenazas de los inspectores fiscales, otorgar la clásica "mordida", convirtiéndose en "clientes" de estos empleados que como bien apunta Arrijoa:

"Esta clase de funcionarios son individuos dotados de escasos conocimientos en la materia que suplen sus notorias y abundantes deficiencias con actitudes autoritarias y prepotencia e insultante pedantería..."¹⁴

Como bien enfatiza el autor de La Riqueza de las Naciones, "todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente..." y las fechas y plazos deben establecerse en las leyes fiscales en tal forma que resulte fácil para el contribuyente hacer las declaraciones; este principio de comodidad si se adopta en nuestro país, señalando que el Impuesto sobre la Renta, de causantes con un ingreso mayor al ingreso global de las empresas, debe enterarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se celebró el balance.

Por lo que respecta al principio de economía de Adam Smith, cabe destacar que se orienta a estudiar las repercusiones negativas que

¹⁴ Citado por ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. La Riqueza de las Naciones. op. cit. p. 161.

trae consigo la implantación de impuestos que no corresponden a la realidad económica de la Nación, menciona que el Estado debe apreciar el momento propicio para adecuar las tasas fiscales de acuerdo a la capacidad económica de quienes tributan, para así evitar la recesión en la industria y el comercio, que son el efecto de altas tasas impositivas imposibles de cubrir, cuando la demanda de la producción va en decremento. Adam Smith dice lo siguiente:

"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público".¹⁵

Analizando el pensamiento de Adam Smith, conduzcámonos a nuestra realidad fiscal, en donde tenemos que como elementos esenciales del impuesto, existe uniformidad de criterios, veamos lo que al respecto nos señala la doctrina:

"En primer término tenemos el objeto: entendemos por objeto de la obligación tributaria sustantiva, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo u a favor del sujeto activo (el fisco)".¹⁶

Flores Zavaia define al objeto del impuesto como:

¹⁵ Citado por ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. La Riqueza de las Naciones, op. cit. p. 163.

¹⁶ QUINTANA VALTIERRA; ROJAS YAÑEZ. op. cit. p. 63.

"La situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".¹⁷

Por su parte, Cortina Gutiérrez señala que :

"El objeto de la obligación es siempre el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida".¹⁸

En general en toda obligación el objeto consiste en un dar, en un hacer, o no hacer; por lo tanto, el acto o hecho que le dio origen no es el objeto de dicha obligación. Es decir , que el objeto es la prestación del tributo, mas no la circunstancia de hecho de la obligación. La prestación que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva es generalmente una cantidad en dinero o también en especie, cuando así lo determinan las leyes fiscales.

Nuestro concepto sobre el "objeto" del impuesto: consiste en el pago en efectivo o en especie del renglón fiscal de que se trate, dependiendo de la hipótesis normativa actualizada por el contribuyente.

¹⁷ Citado por QUINTANA VALTIERRA; ROJAS YAÑEZ. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, op. cit. p. 63.

¹⁸ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. La obligación Tributaria y su Causa. Editorial Porrúa, México, 1976. p. 51.

II.3 Sujeto activo

En esta relación jurídica debido a la potestad de imperio, sólo el Estado puede actuar como sujeto activo, como lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, teniendo esta categoría la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el Municipio. Al respecto Antonio Martín Bejarano Arianes y Manuel Arcila Martín expresan que:

"Por sujeto activo del poder tributario se define al ente público con facultades para establecer tributos..."¹⁹

II.4 Sujeto Pasivo

En relación al sujeto pasivo y con criterio lógico, ya que el artículo 6º del Código Fiscal omite mencionar quiénes son los sujetos obligados, y se limita a indicar cuándo se causa una contribución, y si el Estado es el sujeto activo, en consecuencia los particulares obligados sean personas físicas o morales asumen el papel de sujeto pasivo, a cuyo cargo queda el cumplimiento de una obligación de dar, hacer o prestar, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos aportándola para el Gasto Público.

¹⁹ BEJARANO ARIANES, Antonio Martín y ARCILA MARTÍN, Manuel. Régimen Fiscal de la Empresa. Editorial Tecnos. S. A. Madrid. 1990. p. 55.

Por otra parte, en el artículo 1º del mismo ordenamiento se expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalar que: "las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

Entendiendo por persona física el ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, que careciendo de la capacidad de ejercicio puede ser obligado al pago de impuestos a través de su representante.

Las personas morales se constituyen por asociaciones, sociedades civiles o mercantiles organizadas de acuerdo a las leyes del país en donde estén domiciliadas.

II:5 Base

Flores Zavala entiende por base a:

"La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."²⁰

²⁰ Citado por QUINTANA VALTIERRA ; rojas yañez. Elementos de Finanzas públicas Mexicanas. op. cit. p. 64.

La base no está definida en la ley no obstante señalarse que es una cantidad a la que se aplica la tasa y el resultado es la cuota, la cantidad de dinero que hay que pagar al fisco.

nuestra opinión es la siguiente:

Base.- Cantidad específica y determinada de dinero o cosas que el fisco considera para calcular y fijar la obligación líquida que el contribuyente debe cumplir.

11.6 Tasa

“Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje”.²¹

“Puede decirse que la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto”.²²

Consideramos que la tasa es el resultado de los cálculos matemáticos y contables realizados para obtener un porcentaje que

²¹ Citado por QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YAÑEZ. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. op. cit. p. 64.

²² QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YAÑEZ. op. cit. p. 64.

resulte proporcional y equitativo y como exponen muy atinadamente en su obra, Jesús Quintana y Jorge Rojas:

"La ley cuota del impuesto es el 5%. Se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera, el porcentaje es la unidad elemental y 5 la cuota del impuesto".²³

II.7 Monto

"La cuantía o monto de la obligación tributaria es precisamente aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas por la ley. Esto es, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria".²⁴

El monto a que se refiere el tratadista consiste en la cantidad líquida que la autoridad fiscal tiene el derecho a percibir, cuando se ha calculado la obligación a cargo del contribuyente.

²³ Ibidem. p. 64.

²⁴ Ibid. p. 64.

II.8 Principios Constitucionales del Impuesto

II.8.1 Generalidad

Es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria, como lo conceptúa Arrijoa:

“En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas”.²⁵

En nuestra opinión el principio de generalidad se extiende a las leyes de cualquier materia; cuando el individuo se coloca en el supuesto legal siendo este principio uno de los principales componentes del acto legislativo. Así tenemos que según Arrijoa Vizcaino:

“ Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que, indebidamente pero con gran frecuencia, suele confundirse y sigue diciendo- una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas

²⁵ ARRIOJA VIZCAINO. op. cit. p. 181.

que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca.

Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad de sujetos, o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos, en conclusión una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinción de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita"

Al respecto concluimos que la generalidad como principio constitucional del impuesto se encuentra en el encabezado del artículo 31 Constitucional que establece: "son obligaciones de los mexicanos", lo que significa que la generalidad encuentra cabida cuando se ubique la conducta de la persona física o moral en lo que establece la ley.

11.8.2 Obligatoriedad

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las

escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Este principio tiene estrecha vinculación con el de generalidad, ya que consiste en advertir que la persona física o moral que se ubique en la hipótesis normativa, automáticamente queda obligada a contribuir con una parte de sus ingresos al Gasto Público, teniendo que declarar al fisco sus utilidades netas y en

base a ello buscar en las tarifas progresivas a cuanto asciende el monto que debe cubrir.

II.8.3 Legalidad

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos: "de la manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes..."; en esta última parte del precepto radica este principio, ya que es bien sabido que todo tributo debe estar establecido en una ley para que surta sus efectos de obligatoriedad, recordemos el aforismo romano "nullum tributum sine lege", no existe ningún tributo eficaz si no existe una ley anterior a su causación que lo establezca; al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció:

"...examinado atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que

sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado...”.

(Semanario Judicial de la Federación, vols. 91,96, primera parte, pág. 92. Amparo en revisión 533222175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos).

Es pertinente subrayar en lo que hace a este principio, que también se encuentra establecido en el artículo 16 Constitucional y que señala: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...", de manera tal que a nadie se le puede exigir cuota alguna, por concepto de un impuesto si éste no está contemplado en la Ley Fiscal.

II.8.4 Vinculación con el Gasto Público

La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana que nos rige, señala en su parte inicial: "son obligaciones de los mexicanos: IV contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Como lo señala Arrijo Vizcalno tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio".²⁷

Estimamos conveniente agregar que la vinculación con el Gasto Público significa que toda contribución deberá dirigirse a proporcionar a los contribuyentes servicios sociales, destinarse a satisfacer las partidas consignadas en el presupuesto de la Federación, de los Estados y de los Municipios. Como apoyo de lo anterior, Arrijo Vizcalno incluye en su obra la siguiente jurisprudencia: "la circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita ni puede cambiar, la naturaleza de estar

²⁷ Idem, p. 185.

destinado el mismo impuesto al Gasto Público, pues basta percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la Nación, tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas y de caminos nacionales o vecinales, de puentes y calles, banquetas, pago de sueldos, etc.

El Gasto Público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio o apartarse, en otros términos de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (Amparo en revisión 28844/61, promovido por Clotilde Acevedo Viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del Informe rendido a la Suprema Corte de

Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973. Primera Parte).

II.8.5 Proporcionalidad y Equidad

Con referencia a este principio se han suscitado polémicas por considerar si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una redundancia, o si ambos conceptos son diferentes pero en ningún momento contradictorios; más aún, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha emitido un criterio definido al respecto.

El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

La proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. Para Margalín Manautou un tributo es proporcional cuando:

"Comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia".

Para Humberto Delgadillo la proporcionalidad se refiere al carácter económico de la carga impositiva.

"Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas"²⁸

Fritz Neumark define el principio de proporcionalidad como:

"...el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo, se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos".²⁹

Finalmente, en el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios

²⁸ Ibidem. pp. 71, 72.

²⁹ Fritz. Neumark. Citado por Delgadillo Humberto. Ibid. p. 72.

de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo 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.

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, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada 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, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación,

acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago , etc. debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte. Pleno 1985, página 402).

Nuestra opinión se encamina a creer que los términos "proporcionalidad y equidad" encierran diferentes significados, puesto que la equidad se refiere a una igualdad, en términos jurídicos y enfocado a la materia fiscal, encuentra acomodo cuando se habla de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; más doctrinariamente cuando se plantea que la autoridad puede hacer menos rígida una disposición legal, es decir existe un cierto grado de flexibilidad en cuanto a la aplicación de la ley en relación a la situación del que debe cumplirla.

Agregamos ahora lo que contempla el Diccionario Jurídico respecto de la equidad:

"Atributo de la justicia que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces, la generalidad de la ley y otras, extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma"³⁰.

Por lo que hace a la proporcionalidad consideramos apropiado explicar que esta palabra nos da a entender una relación de las partes con el todo que forman, una disposición de armonía de las partes que integran un todo; la siguiente definición apoya lo anterior:

"PROPORCIÓN.- Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, disponer y ordenar una cosa con la debida correspondencia o proporción en sus partes".³¹

Para concluir apuntamos lo que al respecto expone Humberto Delgadillo:

"Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide

³⁰ DE PINA, Rafael. DE PINA VARA, Rafael. Diccionario Jurídico. Editorial Porrúa, México, 1989, decima sexta edición, p. 225.

³¹ Diccionario Enciclopédico Ilustrado Océano Uno. Editorial Carvajal, S.A., Colombia, 1991.

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".³²

A manera de corolario insertamos lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintos amparos en revisión con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió q. un impuesto :

"...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes". (Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, página. 108).³³

³² Delgadillo Gutiérrez. op. cit. 72.

³³ Ibidem. p. 73.

CAPITULO III

III.1 DEFINICIÓN DE IMPUESTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La fracción IV del artículo 31 constitucional no señala la obligación de pagar impuestos a los extranjeros, pero el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero establece que: Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dicho Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las otras leyes.

Y el artículo segundo del mismo ordenamiento señala los renglones por los que las personas físicas y morales deben pagar algún impuesto o contribución.

III.1 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1938

Hemos analizado en el capítulo que precede, los principios jurídicos constitucionales de los impuestos, pero existen otros principios jurídicos que no están establecidos en la Ley Fundamental, sino en leyes ordinarias, y a los que la doctrina acostumbra llamar "Principios Jurídicos Ordinarios de los Impuestos", e integran conjuntamente con las normas constitucionales el Derecho Tributario Mexicano.

Una ley ordinaria reguladora del impuesto es el Código Fiscal , y a pesar de que en él no se hace mención específicamente en lo que hace a la proporcionalidad y equidad en los impuestos, por la importancia obvia que representan los preceptos que en él se contienen resulta imprescindible hacer un breve análisis de algunos de ellos que ayudarán a la mejor comprensión del presente trabajo.

En nuestro derecho positivo, se distinguen tres clases de disposiciones: la Ley de Ingresos, Las Leyes ordinarias y Demás

disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

El primer Código Fiscal fue expedido el 30 de diciembre de 1938, un antecedente suyo, lo encontramos en la Ley de Percepciones Generales de La Federación del 31 de diciembre de 1937, cuya vigencia fue únicamente en el año de 1938, antes no existía un ordenamiento que contuviera las normas tributarias y era la doctrina la encargada de crear hipótesis normativas. El Código del 38, es el primer esfuerzo serio para reunir en un sólo cuerpo de leyes, las normas más generales del Derecho Tributario, y definía el impuesto en el artículo segundo en los siguientes términos: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"³⁴

De esta definición se desprendían diversos aspectos estudiados en forma separada por varios autores, tales aspectos eran que el impuesto se consideraba una prestación; que podría ser en dinero o en especie y que era fijada por voluntad del Estado expresada por medio de la ley.

³⁴ Código Fiscal de la Federación. Citado por FLORES ZAVALA. Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. op. cit. pp. 36 y 37.

En la definición de impuesto antes transcrita tenemos varios elementos que analizaremos; establece que el impuesto es una prestación, esto significa esencialmente que a cambio de la cantidad que el contribuyente pague al Estado, no percibirá ningún beneficio concreto; al respecto Jeze opina "La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado", en otras palabras, el sujeto pasivo está obligado a hacer su aportación económica al Estado, sin que éste le otorgue un servicio concreto e inmediato.

Es por ello que existe cierta resistencia al pago de los impuestos, porque aparentemente no hay ninguna compensación, en segundo término agrega la definición es una prestación en dinero o en especie de tal suerte que, para que la aportación sea considerada un impuesto no debe ser un servicio por ejemplo: el militar, el de jurados, los cargos consejiles etc.

Posteriormente añade "y con carácter obligatorio", es decir, no queda al libre arbitrio del individuo cooperar o no a los gastos públicos, el Estado le impone en forma unilateral la obligación de hacerlo, y para lograr que se cumpla con esta imposición cuenta con medios coactivos, sanciones a los omisos, embargos, obtención de datos a través de terceras personas y otras formas de coacción.

por último determina el artículo segundo del Código Fiscal de 1938, que la obligación se extiende: "a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal", cabe mencionar que la hipótesis normativa regula a los individuos que se colocan en la misma, al realizar actividades productivas que coincidan con la norma preestablecida, y en este momento cuando se actualiza el principio de legalidad que le da el carácter de obligatorio a un impuesto.

III.2 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1966

Al perder vigencia el Código Fiscal de 1938 por haber sido objeto de reformas en sus artículos primero y segundo, que son objeto de análisis, entró en vigor el código de 1966, que se hizo obligatorio a partir del primero de abril de 1967, el cual señala en su artículo segundo: "son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". Esta hipótesis normativa suprime la palabra "unilateralmente" ya que esto se desprende del concepto contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, al establecer: " es obligación de los mexicanos: "contribuir a los gastos públicos así de la Federación, Estado, Distrito Federal o Municipio de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

También queda consignado el aspecto unilateral impositivo en el propio precepto legal al señalar el artículo mencionado que: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley..." en esta nueva redacción del artículo segundo del Código Fiscal, el legislador encuadró a los individuos que realizan el hecho generador del crédito fiscal en personas físicas y morales, entendiéndose como personas físicas a los seres humanos hombre o mujer y a las personas morales; como aquella entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones.

A diferencia de la definición del Código Fiscal de 1938, el de 1967 establece además que la recaudación de los impuestos se destinará a los gastos públicos, siendo más acorde con el mandato constitucional, y conserva la prerrogativa del Estado de cobrar el impuesto en dinero o en especie, que mas adelante como veremos desaparece para remitirnos a la ley específicamente

III.3 Definición de Impuesto en el Código Fiscal de 1981

El Código Fiscal de 1981, denominó a los ingresos del Estado "contribuciones" subdividiéndolas en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos.

El ordenamiento en cuestión consigna en su artículo primero lo siguiente: Artículo 1º. "Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivamente: las disposiciones de éste código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

En 1981 el artículo segundo en materia, catalogaba las contribuciones de la siguiente manera:

ARTÍCULO 2º. "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, cuyas definiciones son las siguientes.

Impuestos.- Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II Y III, de éste artículo esta definición no se aparta de los parámetros generales de las anteriores definiciones, sin embargo sustituye el término "prestaciones" por la de "contribuciones", la palabra prestación denota dar algo sin obtener nada a cambio, en contraposición con el concepto "contraprestación" que da la idea de pluralidad de contratantes.

El maestro Flores Zavala comenta al respecto:

"En esto se distingue del derecho que es una contraprestación; se paga por un servicio; pero decir contribución no define nada porque los derechos también son contribuciones en el sentido de dar, de aportar, de contribuir como cualquier otro ingreso del Estado"

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 en materia de seguridad social o las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Derechos.-Son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso y aprovechamiento de los bienes de la Nación.

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

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

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

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

"Al surgir las aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se siguió el mismo camino, dejándose al

intérprete la naturaleza jurídica de esta prestación. Con el reconocimiento de que las aportaciones de seguridad social con contribuciones independientes de los impuestos y derechos, se da fin a este problema"³⁵

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

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

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

³⁵ MARGAÍN MANAUTÓU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Univaersidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1983. p. 73.

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

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

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

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo

21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º. (recorrida en su numeración, antes fracción III)

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

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

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

Mencionaremos sólo para no dejar incompleta la clasificación que se propone nuestro Código Fiscal los artículos 3º y 4º que distinguen y detallan el otro tipo de ingresos que son: Los aprovechamientos que comprenden "...los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de

los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal...";(artículo 3º párrafo primero).

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

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

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

El Código Fiscal de la Federación que nos rige actualmente establece en sus artículos primero y segundo respectivamente, lo siguiente:

Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

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

I.- Impuestos: son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y se sean

distintas de las señaladas en las fracciones II;III y IV de este artículo.

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

III. Contribuciones de mejoras: son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos: son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Quando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las

contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de los dispuesto en el artículo 1º .

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

Agregamos también que la legislación en materia fiscal es amplia, éste no pretende ser mas que un bosquejo general de la evolución que el Código Fiscal ha experimentado, en cuanto corresponde y se vincula con el tema principal de este trabajo, que es la equidad y la proporcionalidad del impuesto, para una mejor comprensión del mismo.

Definiendo; el impuesto a nuestro juicio es la aportación económica que los habitantes de un Estado dan a éste con carácter general y obligatorio, cuando se sitúan en la hipótesis normativa prevista en la ley.

CAPITULO IV
LA DOCTRINA Y LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y
PROPORCIONALIDAD

IV.1 Los principios de Adam Smith.

Profundizando en el estudio de los principios de equidad y proporcionalidad, en este capítulo buscaremos dilucidar la diferencia que pueda existir entre la equidad y la proporcionalidad del impuesto, acudiremos a los máximos exponentes del Derecho Fiscal para lograr una comprensión lógica, sociológica y jurídica de estos conceptos; nos ocuparemos de desentrañar la esencia del pensamiento de los doctrinarios que han escrito sobre este tema remontándonos al pensamiento de Adam Smith, ilustre economista inglés del siglo XVIII cuyas ideas plasmadas en su relevante obra "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones" conocida como "Riqueza de las Naciones" sirvieron de base al legislador de 1857, al plasmar los principios jurídicos contemplados en el artículo 31 fracción IV.

Este autor sin duda alguna nos dejó un gran legado en su mencionado libro, específicamente en el libro quinto que dedicó al análisis del impuesto, en donde estableció cuatro principios fundamentales, que siguen teniendo vigencia en la actualidad, la aplicación de estos principios rectores de todo impuesto propicia el buen desenvolvimiento de un país, y su observancia hace de las

contribuciones un instrumento indispensable para la realización del objetivo estatal.

IV.1.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.³⁶ Básicamente esta máxima nos conduce a comprender que un individuo que disfruta de la protección de un gobierno y que obtiene ingresos tiene la obligación de aportar una cantidad al erario público, de acuerdo a sus ganancias. Resulta oportuno mencionar lo que al respecto afirma Adolfo Arrijo: "En síntesis es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentualmente más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en los casos de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio."³⁷

³⁶ FLORES ZAVALA Ernesto. op. cit. p. 133.

³⁷ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. op. cit. p. 155.

IV.1.3 Principio de Certidumbre

"El tributo que cada individuo esta obligado a pagar debe ser cierto y determinado en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que debe satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona"³⁸

Interpretando el párrafo transcrito surgen una serie de ideas importantes en la tributación, este principio le da al contribuyente la facultad para enfrentarse a los excesos del Fisco, conociendo en forma cierta el alcance de sus obligaciones y el límite de la potestad recaudatoria, estos requisitos deben existir en la Ley respectiva en un lenguaje entendible sin términos técnicos que únicamente los legisladores entienden y que dan pie a la evasión y a la corrupción.

En este aspecto la Legislación Fiscal nuestra se aparta en mucho al principio de Certidumbre ya que la misma utiliza un lenguaje incomprensible para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto, hace falta una mejor redacción que haga de la tributación si no un trámite mas al menos un trabajo que se pueda realizar en forma personal sobre todo para los causantes menores sin la necesidad de tener que contratar los servicios de personas capacitadas que generan una erogación que a veces resulta grave

³⁸ Citado por ARRIOJA VIZCAINO, op. cit. p. 158.

para la economía de los contribuyentes, cuya fuente de riqueza no es propicia para realizar tales gastos.

IV.1.4 Principio de Comodidad.

Referente a este principio Adam Smith apuntó lo siguiente : "Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar.

Los derechos cargados sobre los géneros de consumo siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga en efecto , poco a poco a medida que va necesitando de aquellos géneros y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad."³⁹

Este principio resulta de una práctica muy obvia, es evidente que cuando se realiza alguna actividad remunerativa, en ese momento se está en la posibilidad de enterar el impuesto , como es el caso

³⁹ Citado por ARRIOJA VIZCAINO, op. cit. p. 161.

del impuesto predial, que se paga al Departamento del Distrito Federal por bimestres, ejemplos así existen muchos en la Legislación Fiscal, también en algunas situaciones hay un desacato este máxima, sin embargo falta mucho por hacer y es preciso facilitar al contribuyente la tarea de tributar ocupándose del procedimiento para hacerlo simplificando la forma de llenar los documentos sin tantas fórmulas numéricas que resultan incomprensibles sobre todo para las personas físicas y que las orilla a incumplir con sus obligaciones hacendarias; al respecto el comentario del autor Adolfo Arrijoja : "Desgraciadamente, en la mayoría de los casos estos documentos o declaraciones, por disposición de la ley demandan cantidad de datos, cifras y fórmulas matemáticas, que su elaboración resulta prácticamente imposible para el ciudadano promedio Lógicamente, esta situación da lugar a que algunos contribuyentes se abstengan de formular declaraciones tributarias que no entienden , y a que otros lo hagan equivocadamente, haciéndose acreedores con posterioridad al cobro de diferencias adicionales de impuestos, recargos y multas en forma por demás injusta."⁴⁰

⁴⁰ Op. cit. p. 162.

IV.1.5 Principio de Economía.

Refiriéndose a este aspecto, Smith estableció que : "Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello , o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado"⁴¹ .

En efecto, la recaudación de los impuestos debe llevarse a cabo utilizando en lo menos posible lo recaudado, la diferencia que resulte de todas las contribuciones y lo que ingrese al erario público debe ser la menor, es cierto, que el cobro de impuestos requiere de un gran número de personal especializado que redunde en cuantiosas erogaciones, sin embargo para que el impuesto resulte económico las autoridades hacendarais sobre las que pesa la responsabilidad recaudadora deben tomar las medidas necesarias para que no haya desviaciones pecuniarias y se canalicen las contribuciones a su verdadero objetivo que es el gasto público.

Para confirmar lo anterior anotamos el comentario acertado del doctrinario Rigoberto Reyes Altamirano: " La contribución en si misma, debe ser productiva, de gran rendimiento implicando con ello el menor gasto posible para la administración en su control y recaudación. Para cumplir con lo anterior, la diferencia entre lo

⁴¹ Op. cit. p. 163.

que se recaude y la que realmente ingrese en las arcas de la Nación, tiene que ser la mayor posible."⁴²

IV.2 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN II DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1857

La Constitución Federal del 5 de febrero de 1857, en su artículo 31 fracción II establecía : " Es obligación de todo mexicano:

II. 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".

El Congreso Constituyente de 1916 al darse a la tarea de reformar el máximo ordenamiento insertó el precepto 31 fracción II en forma idéntica en la Constitución de 1917, esta vez en la fracción IV. Es evidente la influencia que tuvo la Comisión Redactora Constitucional del pensamiento de Adam Smith, cuyas avanzadas ideas inspiraron la redacción del precitado artículo, en apoyo a lo anterior transcribimos un párrafo de "La Riqueza de las Naciones" obra notable del ilustre economista: "Los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado.

⁴² REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Elementos Básicos de Derecho Fiscal. Editorial Universidad de Guadalajara 1990, p. 35.

En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda riqueza (ganancias, salarios y renta) de que hemos hablado mas arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos⁴³ Smith en este razonamiento utiliza términos como: proporción, con este vocablo quiere significar proporcionalidad entre los haberes ó utilidades del contribuyente y el monto de su aportación, también habla de igualdad y desigualdad que radica en la observancia u omisión que de la proporción debe hacerse al fijar un impuesto.

El legislador de 1857 basándose en el autor en comento y retomando sus ideas consagra el principio de "proporcionalidad" y "equidad" en la norma máxima sin diferenciar con exactitud el alcance real de uno y otro término, que ahora trae tanta controversia.

En una breve remembranza de la regulación tributaria que antecedió a la constitución de 1857, nos encontramos con la expresión muy ilustrativa que sobre los impuestos diera el Padre de la Patria, don José María Morelos y que quedara plasmada en

⁴³ ARRIOJA VIZCAINO, op. cit. p. 154.

el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814 al precisar "Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa". y en el artículo 35 del mismo ordenamiento se establece "ninguno debe ser privado de la menor porción de las que no sea, sino cuando lo exija la pública necesidad, pero en este caso tiene derecho a la justa compensación".⁴⁴

Tiempo después la fracción II del artículo 31 de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857 estatuyó el principio fundamental siguiente "Artículo 31.

Es obligación de todo mexicano: II. 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"

El precepto constitucional de 1917 establece:

Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos: .

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es evidente que el contenido del texto del artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917 y el de la

⁴⁴ FLORES ZAVALA , op. cit. p. 206.

Constitución de 1857 es el mismo, ello expresa la similitud de ideas de los constituyentes de ambas comisiones redactoras y la uniformidad conceptual que adoptan del precursor del estudio tributario Adam Smith.

Al respecto Ernesto Flores Zavala expresa: "encontramos una similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: "los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan...de la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad"⁴⁵

Concluyendo podemos decir que la fracción en comentario no sufrió cambio alguno al realizarse el proyecto de reformas a la constitución de 1857, que previo acuerdo del congreso constituyente se insertó de la manera en que está consagrado dicho dogma actualmente. Cabe señalar que se le agregó el nombre de la entidad federativa es decir el Distrito Federal.

⁴⁵ Loc. cit.

IV.3 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1917

Dentro del orden jurídico de cualquier Estado, en el primer nivel se encuentran las normas constitucionales, esto representa el sustento básico de toda ley, y su finalidad estriba en expresar , sentar las bases fundamentales de dicho ordenamiento legal, en el segundo nivel o categoría tenemos a la legislación secundaria; Derecho Mercantil, Derecho Civil, Derecho Penal, Derecho Fiscal, etc. en principio existe una norma general o primaria, posteriormente nace una norma secundaria para encuadrar los actos al principio máximo fundamental, al respecto Humberto Briseño hace el siguiente razonamiento: " Primariamente, se establecen principios fundamentales; secundariamente, se implantan instrumentos o medios " .⁴⁶

En consecuencia los principios que en materia tributaria están consignados en la Carta Magna con las directrices de todo ordenamiento jurídico fiscal, ahora bien dentro del orden jurídico de un Estado, en primer lugar están los preceptos constitucionales, así la Constitución funciona como los cimientos que dan apoyo a

⁴⁶ **BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal Regímenes Federal y Distrital Mexicanos. Editorial Miguel Angel Porrúa, Grupo Editorial México, 1990. Segunda edición, p.38.**

toda la legislación de un país, quedando esta obligada a inspirarse y guiarse por los parámetros constitucionales.

En estas condiciones, el impuesto participa de las características esenciales del acto que le da vida, que lo hace obligatorio y legal, es decir la ley, pero esta debe estar sustentada en conceptos básicos derivados de un poder constituido cuyo origen es un poder constituyente.

Resulta de suma importancia conocer los principios tributarios que se derivan de nuestra Carta Magna, para poder estructurar el sistema fiscal mexicano sobre esos principios de equidad, justicia, proporcionalidad, legalidad y obligatoriedad, para beneficio del Estado y de los individuos que integran una sociedad.

En materia fiscal el fundamento legal esta contenido en el Código Fiscal de la Federación, y el fundamento constitucional se encuentra enunciado en el artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento de la siguiente forma: Son obligaciones de los mexicanos:

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

Siendo parte esencial de este trabajo, los principios constitucionales acometemos la tarea de examinar y establecer su significación correcta.

De la fracción citada se desprenden máximas que comprenden la columna vertebral del Derecho Fiscal Mexicano, primeramente la obligatoriedad del impuesto dogma fijado en el anterior precepto, cuya negación del mismo es inadmisibile cuando el sujeto pasivo se coloca en la situación establecida por la norma como hecho generador no obstante está condicionado a los términos de su propia redacción ya que este principio constitucional, inapelable e indiscutible no es invariable, puede modificarse cuando se vea que un impuesto carece de legalidad, equidad o proporcionalidad, en este caso el sujeto pasivo podrá acudir a los medios de reexamen y control previstos por las mismas leyes y lograr que estas en el caso concreto cumplan con los requisitos constitucionales, es bien sabido que la principal fuente de ingresos del Estado es la recaudación de impuestos, en la que el Estado, por un acto unilateral, actuando como poder público, determina en forma obligatoria para los gobernados las cantidades que deben serle entregadas para el cumplimiento de sus fines, el pago es obligatorio para todo aquel que esté dentro de las condiciones mencionadas en las leyes que establezcan las cargas tributarias, es decir no queda a voluntad de los particulares su acatamiento, sin embargo señala Chapoy Benítez "la imposición no es un acto

arbitrario del poder público, pues las mismas constituciones señalan que debe cumplir ciertos requisitos"⁴⁷ .

A mayor abundamiento Humberto Briseño señala al respecto: "Las contribuciones no pueden preverse como prestaciones voluntarias; por ende, la aportación obligatoria es exigida por el poder público y se convierte en un impuesto"⁴⁸ "pero añade: "no basta que se deba contribuir, así impersonalmente. Es necesario que el gravamen particular, se adecue a las condiciones jurídicas (la hipótesis constitucional y las presiones legales)".⁴⁹

En segundo término analizamos el principio de legalidad, contenido en la multicitada fracción IV constitucional, este principio consigna que para que un impuesto sea obligatorio debe existir primero una ley que lo establezca y que haya cumplido con el aspecto formal y material, si no es así puede tacharse de inconstitucional dicha ley, en el mismo orden de ideas el acto unilateral que establece un impuesto tiene que ser forzosamente una ley, en un ejemplo de Derecho comparado la Constitución de el Salvador establece en sus artículos 119, 120 y 121 "no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el

⁴⁷ CHAPOY BENÍTEZ Dolores. Regímen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericanas, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM México, 1973. Primera edición, p. 72.

⁴⁸ BRISEÑO SIERRA, op. cit. p. 22.

⁴⁹ Ibid, p. 33.

Servicio Público ⁵⁰ nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la contribución se encuadra en el principio de legalidad en cuanto a la motivación que dio origen al establecimiento del impuesto, la fuente formal de éste es la ley , al respecto expresa el maestro Burgoa Orihuela: "ya que la fijación y el cobro de u impuesto en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta al gobernado, acto que ineludiblemente debe observar la citada garantía"⁵¹

En tanto que Ernesto Flores Zavala sostiene que: "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales y emanadas del poder legislativo"⁵² A su vez Norberto J. Godoy agrega "Como característica propia del derecho tributario, puede darse la existencia de disposiciones legales contenidas en códigos fiscales..."⁵³ De lo anterior se concluye que para el cumplimiento de una obligación tributaria debe existir previamente una ley que

⁵⁰ GODOY J. Norberto. Teoría General del Derecho Tributario Aspectos Esenciales. Editorial Abelardo Perrot, S:A. Buenos Aires, 1992. Primera edición, p. 122.

⁵¹ Constitución de la República del Salvador, citada por CHAPOY BENÍTEZ, op. cit. p. 23.

⁵² BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1991. Octava edición, p. 120.

⁵³ FLORES ZAVALA,op. cit. p. 188.

establezca la contribución y podemos hacer referencia aplicándolo a nuestra materia al aforismo latino "nullum tributum sine lege" (no puede exigirse ningún tributo si no existe una ley expedida con anterioridad que le de origen).

De fundamental trascendencia es el principio de "equidad y proporcionalidad", consagrado en la Carta Magna, mismo que no encuentra su definición en el propio ordenamiento legal, y corresponde a las leyes fiscales establecer esa proporción sin entrar en definiciones y a la doctrina encontrar las mas acertadas. Briseño Sierra al referirse a lo anterior afirma: "la proporcionalidad a fin de cuentas, es un concepto matemático que se emplea con sentido técnico y agrega, es una noción con la que trabajan economistas y fiscalistas, no el mismo constituyente".

Estas palabras encierran el hecho cierto de que el término proporcional escapa a toda valoración subjetiva, no admite variedad de criterios, su connotación es absoluta y universal, queda lejos de cualquier razonamiento de justicia. En el mismo orden de ideas, proporcionalidad según la Real Academia de la Lengua Española es "lo relativo a la proporción o que la incluye en si. Gramaticalmente: dícese del nombre o del adjetivo numeral que expresa cuantas veces una cantidad contiene en si otra inferior.

En matemáticas dicese de las magnitudes que están en proporción sea directa o inversa", o la afirmación de Ignacio Burgoa "la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta "⁵⁴ Los economistas por esto no reputan desproporcionada a la contribución que paguen pocos o muchos en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a los que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores.

"Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos sería desproporcionada"⁵⁵

Según Emilio Margaín, si un tributo es proporcional "significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; "⁵⁶ Esta noción no concuerda con la aseveración de Adam Smith, ya que según expresa Arrijo Vizcaino; Smith, al hablar de "proporción" quiere señalar que..."para que un sistema tributario resulte justo y equitativo, no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las

⁵⁴ BURGOA ORIHUELA, op. cit. p. 123.

⁵⁵ Criterio Jurisprudencial de la Suprema Corte sustentado en las tesis 45, 59, 50, 51 y 98 del Apéndice 1985, Pleno. Citado por BURGOA ORIHUELA, op. cit. p. 123.

⁵⁶ MARGAÍN MANAUTOU. Emilio, op. cit.

personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa".⁵⁷

Concretando y aprobando lo anterior agregamos que el punto de partida para ubicar lo dicho antes, es ejemplificando, y así tenemos que si dos individuos perciben \$500.00 y \$ 1000.00 respectivamente, y se les encuadra dentro de la misma tasa impositiva del 3%, el que obtiene \$ 1000.00 contribuirá cuantitativamente más que el que gana \$ 500.00 pero no lo hará en forma cualitativa, ya que en los dos supuestos el impacto fiscal será exactamente el mismo, significará el 3% de la renta obtenida.

Así, se ve que este impuesto sería proporcional mas no equitativo, esto implica una concepción muy distinta que de proporción tienen Adam Smith y el maestro Emilio Margañ; retomando el comentario que respecto al marco doctrinario de Smith tiene nuestro autor Arrijo Vizcaino apuntamos lo siguiente..."por eso a partir de la Riqueza de las Naciones, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al principio de proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas."⁵⁸ De tal suerte que si se emplease una tasa fija del 3% a ambos sujetos del ejemplo, no se estaría bajo los principios de equidad y proporcionalidad, sin embargo si se aplica al que

⁵⁷ ARRIOJA VIZCAINO. Adolfo, op. Cit. P. 154.

⁵⁸ Loc. cit.

gana \$ 500.00 una tasa del 1 %, y al que gana, 1000.00 una cuota contributiva del 3 %, se cumpliría cabalmente con la invocada máxima de proporcionalidad y equidad.

Adicionamos que la equidad y la proporcionalidad como elementos constitucionales del impuesto deben incidir en el mismo, y a la vez para que un impuesto pueda exigirse, primero debe existir una ley que obligue a su cumplimiento, es decir debe ser constitucional y legal.

Es perfectamente entendible que una sociedad siempre será desigual social y económicamente, y en ella la proporcionalidad debe entenderse como una medida abstracta, que surge e principios matemáticos, contemplados por el economista Adam Smith; y que han evolucionado hasta las consideraciones socioeconómicas actuales, es por eso que la proporcionalidad se mira como un remedio de las desigualdades en las clases sociales.

Ahora bien, si equidad significa igualdad y como bien expresa el maestro Burgoa Orihuela "esta igualdad debe tomarse en su sentido jurídico, como tratamiento normativo, desigual para desiguales e igual para los iguales"⁵⁹ Por lo tanto se infiere que la equidad contiene la orden de que todos los que integran una sociedad contribuyan para el gasto público; y como en dicha

⁵⁹ BURGOA ORIHUELA. Ignacio, op. Cit. P. 121.

sociedad coexisten y operan distintas circunstancias económicas, la ley debe normarlas distintamente.

Por otra parte si equidad entraña la igualdad cualitativa dentro de una determinada situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentren. Dicho de otra manera, si todos los sujetos que se hallen comprendidos en una cierta situación económica demarcada y regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos, por el solo hecho que implica esta comprensión o sea la equidad, no todos ellos deben hacer aportaciones pecuniarias cuantitativamente iguales, sino en atención a su capacidad contributiva que se determina por el capital o la renta que son las fuentes principales del impuesto. De este modo la proporcionalidad se revela en que , dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza, es decir capital o perciban mayores ingresos o renta deben pagar mas impuestos.

La equidad y proporción de los impuestos debe basarse en la capacidad contributiva, de la persona ya sea física o moral, es difícil fijar las necesidades individuales, limitándolas a una satisfacción lícita determinada por el Estado, pero este si puede conocer los recursos de los ciudadanos a través de las

declaraciones fiscales, y fijarles su contribución para que la comunidad satisfaga sus necesidades.

En opinión de el autor Luis Martínez López adicionamos que " Los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades propias".⁶⁰ Por ende señala el tratadista Alan Peacock "en este caso, los impuestos dependen del nivel de ingresos".⁶¹

El principio que nos ocupa también puede entenderse desde otro enfoque, esto es, cuando el Estado fija o aumenta una exacción en forma desmedida o exagerada, y a que no son pocas las ocasiones en que se han incrementado en forma extrema ciertos gravámenes, tal es el caso y sólo por mencionar algunos, el impuesto predial, los derechos por canje de placas o el derecho por verificación vehicular, frente a estas situaciones la Suprema Corte de justicia de la Nación, ha establecido que "si, se puede

⁶⁰ MARTÍNEZ LÓPEZ. Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas. S.A. México, 1982. Cuarta edición. P. 60.

⁶¹ PEACOCK G. K y SHAW. Alan. La Teoría Económica de la Política Fiscal. Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1989. Segunda edición. P. 49.

reclamar la protección Federal cuando se encuentre que un impuesto no observa los requisitos de proporcionalidad y equidad por que aparezca que sea exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, y que cuando una ley impositiva no contiene los referidos requisitos estaremos ante una violación de las garantías individuales ya que no obstante el principio en cuestión no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías⁶²

El estudio de la proporcionalidad y equidad de los tributos se presentó por primera vez a fines del siglo pasado y correspondió a Ignacio L. Vallarta emitir una sentencia, en la que analiza lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. El problema que se juzgó en esa sentencia fue el siguiente: Al crearse el impuesto sobre hilados y tejidos, los fabricantes de estos productos, que esencialmente residían en los estados, de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de amparo alegando, entre otras cosas, que ese impuesto no era proporcional y equitativo, en virtud de que no se aplicaba a capitales fincados en otras industrias y a otros fabricantes, sino solamente a aquellos que se dedicaban a la producción de hilados y tejidos, que por consiguiente era una ley

⁶² S.C.J.N. Sexta Época. Volúmen XIV. Primera Parte. Ejecutoria del Pleno. P. 156.

privativa, los jueces de distrito de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo, no así el de Nuevo León.

A lo anterior, la Suprema Corte de Justicia, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad, cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se apliquen a todas aquellas personas que realicen actividades que quedan comprendidas dentro del objeto de la ley. Pretender que el impuesto sobre hilados y tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad, además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos, se encuentren concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la ley es privativa, ya que ella no nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey.

Como se observa la apreciación correcta sobre los términos proporcionalidad y equidad, aplicados al impuesto siempre han traído confusión.

En lo que hace a equidad la tesis en cuestión señala que "... el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo

tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado".⁶³ La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula

Juzgamos necesario dejar precisado y, tomando en cuenta el criterio de la Suprema Corte de Justicia, la opinión de los tratadistas y la nuestra, la diferencia literal y semántica de los términos equidad y proporcionalidad como elementos sine qua non del impuesto.

Partiendo de la interrogante que se formula el maestro de la Garza: ¿ La proporcionalidad y equidad son expresiones contrarias y excluyentes?. En relación a esta supuesta antagonía que existe entre las expresiones proporcionalidad y equidad el citado autor expresa: "Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia debemos concluir que coinciden con el de equidad".⁶⁴

⁶³ Idem.

⁶⁴ GARZA J. Servando. Op. Cit. P.p. 71 y 72.

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.

Para reforzar lo anterior el referido tratadista agrega que si estos términos fueran contrarios o excluyentes ninguna ley podría adecuarse simultáneamente a los dos, ya que ajustarse a uno implicaría desacuerdo con el otro, que además conforme a la

redacción de la fracción constitucional que nos ocupa, los adjetivos se encuentran unidos mediante la conjunción copulativa reafirmando así la fusión de los conceptos.

Nuestra concepción al respecto se cifra en que los dos términos tienen diferente significado, no es posible confundir lo que cada uno de ellos consigna, como punto de partida primeramente tenemos la propia redacción de la fracción en análisis que en forma literal señala que ambos elementos deben ser parte de un impuesto legal, si un impuesto contempla el elemento de equidad y no el de proporcionalidad, puede tacharse de inconstitucional y viceversa pues una sola de las dos características no puede abarcar el marco jurídico que el legislador imprimió en la redacción de dicha fracción IV constitucional.

Por otra parte tenemos el criterio de nuestra máxima autoridad judicial, que en jurisprudencia señala : "impuestos, proporcionalidad y equidad en los: Si bien el artículo 31 de la constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes, no

está en el capítulo..." la anterior aseveración adopta la pluralidad de elementos cuando expresa en plural requisitos de donde deviene la concepción de que ambos principios tienen en sentido literal y semántico un significado diferente, y que se trata de dos conceptos distintos.

A mayor abundamiento incluimos la opinión del tratadista Margáin Manautou: "nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear mayor confusión sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro"

Si atendemos a la evolución habida en la legislación tributaria mexicana, se puede afirmar que son dos conceptos los contenidos en las palabras proporcional y equitativo. Señalamos que para nosotros un tributo es proporcional cuando comprende en forma imparcial, es decir igual a todas las personas que están en las mismas circunstancias y es equitativo si el impacto del impuesto es el mismo para todos los individuos colocados en la misma situación

El principio de equidad a diferencia del principio de proporcionalidad que es un concepto técnico y objetivo, es un dato de derecho racional, escapa a toda medición a base de patrones dogmáticos o técnicos, se orienta hacia lo subjetivo analizando las

circunstancias, situaciones y características del impuesto cuando éste se tacha de inequitativo.

Si un tributo va dirigido a individuos por cuestiones de sexo, raza, nacionalidad, política o religión, estaremos ante un verdadero caso de falta de equidad, y se tendrá que juzgar este hecho en forma valorativa, por lo que concluimos que la equidad gravita en un ámbito ideológico carente de objetivismo, basándose en aspectos que varían a través del tiempo y del espacio por lo que un impuesto en un momento dado puede resultar equitativo y al paso de los años tornarse falto de equidad si las circunstancias han cambiado.

IV.4 JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

En los países europeos en especial en Inglaterra, Francia, España e Italia, tradicionalmente los tributos eran estatuidos por los cuerpos legislativos, parlamentos o cortes, en los que estaban representados los barones y grandes señores, de manera que pudiera decirse que los tributos eran "consentidos por ellos" en algunas ocasiones a cambio de franquicias, honores y privilegios. Se recordará que en Inglaterra, desde la Carta Magna de Juan sin Tierra, se reconoció que sin el consentimiento del parlamento - Cámara de los Comunes - la Corona no podía establecer tributos.

De esta suerte, se planteó en dichos países el problema de si el Poder Judicial podía en algunos casos anular o volver ineficaces los tributos establecidos por el Poder Legislativo.

En México desde la Constitución de 1857 se establecieron en el artículo 32 los requisitos de proporcionalidad y equidad. En estas condiciones llegó a plantearse a la Suprema Corte, presidida por don Ignacio L. Vallarta, un juicio de amparo en el que se reclamaba la protección de la justicia federal contra un impuesto que, de acuerdo con lo que se alegaba, no era proporcional ni equitativo.

Vallarta estableció al efecto la siguiente tesis:

Es pues, el principio general en esta materia, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expropiación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos

constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia...Pero en todas estas materias, como se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, ¿han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno.⁶⁵

A través de este trabajo hemos inferido acerca de la opinión de los estudiosos del Derecho Fiscal, ha quedado de manifiesto que la doctrina repercute en las legislaciones y en la Jurisprudencia también ante la obvia contradicción de concepciones de los autores cuyos textos han sido básicos en la exposición de éste análisis, es menester acudir a nuestro máximo órgano judicial, para así llegar a la unificación de criterios, que finalmente en una controversia legal en cualquier rama del Derecho las partes acuden, se apoyan, buscan la protección de la Justicia Federal, dándose una subordinación de las autoridades que antecedieron en la resolución de un conflicto a los dictados u opinión de nuestra

⁶⁵ Citado por: QUINTANA VALTIERRA. Jesus y ROJAS YÁÑEZ. Jorge, op. Cit. P.p. 56 y 57.

máxima autoridad judicial que en última instancia es ley y se aplica con todas las consecuencias legales que implica.

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

En efecto al interpretar en forma parcial las ideas de Ignacio L. Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo en vigencia hasta 1926 la siguiente jurisprudencia:

"Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos o sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decreten los Estados".

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 5ª.

Tom: LXXVII

Página: 3830

RUBRO: IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

TEXTO:La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al Poder Legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal.

PRECEDENTES:

TOMO LXXVII. Pág. 3839.- Amparo Administrativo en Revisión Núm. 4123/43.- Teutli Tello Rodolfo.- 11 de agosto de 1948 .- 4 votos.

INSTANCIA : Segunda Sala

Fuente Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 5ª.

Tomo : LXXVI

Página : 4836

RUBRO: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

TEXTO: La Suprema Corte ha sostenido en algunas ejecutorias que no tiene facultad ara calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente toca hacer al Poder Legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal.

INSTANCIA: Segunda Sala

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 5ª.

Tomo : CXX

Página : 649

RUBRO: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.

TEXTO: Los términos que usa la Constitución para fijar que los impuestos han de ser proporcionales y equitativos deben interpretarse en el alcance estrictamente fiscal empleado sin duda por el constituyente, exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible, haciéndo que el importe exigido en cada caso corresponde cuantitativamente a las operaciones, ingreso, utilidades, o capital que afecta; pues si se quisiera que la equidad y

proporcionalidad de los impuestos se examinara en vía de amparo, no con respecto a una ley en particular y su campo de acción, sino con vista a todos los preceptos fiscales de todas las leyes expedidas por la Federación, los Estados y Municipios, la Suprema Corte quedaría convertida en Supremo Tribunal de la distribución de la carga fiscal de toda la Nación, lo que es absurdo.

PRECEDENTES:

Amparo Administrativo en Revisión 1785/439. Cía. Mexicana de Hielo Seco, S:A. 7 de mayo de 1954. Unanimidad de tres votos.

Ponente: Franco Carreño.

INSTANCIA: Segunda Sala

Fuente : Semanario Judicial de la Federación

Epoca : 5ª.

Tomo : CXX

Página : 649

RUBRO: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.

TEXTO: Para establecer la existencia de desproporcionada o inequitativa calidad de un impuesto no es conducente alegar la multiplicidad de impuestos que pague la parte afectada, ni aducir en comparación con otro grupo de causantes que estos son favorecidos por la diferencia, máxime si el quejoso no afirma que la carga fiscal haga incosteable su actividad sino simplemente que lo

coloca en situación de desigualdad o de indebida concurrencia mercantil, cuestión que no corresponde resolver al Poder Judicial de la Federación.

PRECEDENTES:

Amparo Administrativo en Revisión 1785/49 Cía, Mexicana de Hielo Seco.S.A. 7 de mayo Mayoría de tres votos. Ponente Francisco Carreño.

Posteriormente la Suprema Corte admitió que no obstante la equidad y proporcionalidad del impuesto como requisitos del mismo, establecidos en la multicitada fracción IV del artículo 31 constitucional no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de esas garantías y emitió la siguiente ejecutoria:

"Aunque la jurisprudencia sentada por esta Corte, en ejecutorias anteriores, fue en el sentido de que la proporcionalidad y equidad del impuesto no pueden reclamarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos y actos del Poder Legislativo en cada caso especial cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades Constitucionales, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporción y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente no está en el

capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de esas garantías⁶⁶

En diversas ejecutorias de la Corte se sustentó el criterio de que la Suprema Corte sí tenía facultad para decidir sobre la falta de equidad de los impuestos, cuando el contribuyente estime que una ley fiscal le afecta porque es inconstitucional y estableció:

RUBRO.: IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

TEXTO: Si bien es cierto que el artículo 31 Constitucional, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola las contenidas en los artículos 14 y 16, por que no solo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria sino que se menosprecia al mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada en perjuicio de persona alguna, por lo que si la Suprema Corte dijera que el poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del artículo 103 Constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos contra las leyes, en todos los casos en que se reclamara alguna otra violación.

PRECEDENTES:

⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVII. P. 1013 y otras. Citado por MARTINEZ LOPEZ Luis. Op. Cit. P. 58.

Amparo administrativo en revisión No. 3568/39. García Cepeda Ricardo. 18 de agosto de 1939. 5 votos. Tomo LXI. Pág. 2922. Tomo XXVII, Pág 1013.

Al dar la Corte carácter de garantía individual a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana. Empezó a conocer de los amparos promovidos por quejosos que veían disminuidos sus ingresos por la voracidad de las autoridades fiscales.

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

Aunque la Corte, en algunas ejecutorias, declaró que está capacitada para resolver sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos para que pueda hacerse esa declaración es indispensable que el quejoso aduzca pruebas que demuestren que existe falta de proporción y equidad⁶⁷

Cuando la ley es inconstitucional, porque al ser emitida no fija la contribución de modo proporcional y equitativo pueden reclamarse su expedición y promulgación si es ley de aplicación inmediata, o esperarse a que la autoridad reclame el pago de la prestación; pero cuando la ley no esta viciada en su origen, que es la autoridad la que viola los requisitos apuntados al aplicarla.

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

⁶⁷ Ibid. P. 59.

que fijen con exactitud las cuotas que corresponden a cada situación.

"Para que la tributación con que los habitantes de la República deben contribuir para los gastos públicos, sea proporcional y equitativa , como lo previene la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es preciso no solo que la ley establezca el impuesto sino que también fije su cuantía, la cuota, forma y término de pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fije la proporcionalidad del mismo, con lo que la tributación tendría un carácter arbitrario"⁶⁸

Finalmente en el año de 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijo la Jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"Impuestos.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31 fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a

⁶⁸ Idem

través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada 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, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula." (Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, pág. 402.).

Para concluir el punto que nos atañe referente a la jurisprudencia existente en cuanto a equidad y proporcionalidad del impuesto, agregamos que en la interpretación de las disposiciones, si de ello se deriva un perjuicio un gravamen que se juzgue ruinoso para el contribuyente por tratarse de un impuesto inconstitucional, el particular cuenta con la prerrogativa de pedir el amparo de la Justicia Federal.

Como señala José Antonio Niño: "como quiera que sea, una contribución o gravamen que no satisfaga el requisito de la legalidad, carecerá de validez por falta de causa constitucional y el tribunal competente podrá declarar su inconstitucionalidad"

IV.5 ANÁLISIS CRÍTICO

El principio que nos ocupa puede ser analizado desde diversos puntos de vista: lógico, legal y constitucional.

En nuestro sistema legal tributario se implantó la forma de cumplir con la obligación fiscal, a través de tarifas progresivas, de cuyo enfoque buscaremos verificar el cumplimiento del principio de equidad y proporcionalidad. La tarifa progresiva tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en la que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor: es lo que algunos autores llaman "tasas escalonadas", debido precisamente a su progresividad:

En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, que en el ingreso.

En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa mas justa y equitativa , pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

Este principio es característico del sistema tributario mexicano y nos servirá para evidenciar la falta de proporcionalidad y equidad en la imposición estatal de colaborar al Gasto Público.

Para lo cual expondremos una faceta; existen muchas fallas que implican un impuesto desproporcionado o inequitativo, nos enfocaremos a una únicamente, y es el llamado "error de salto" el cual consiste en que al pasar de una cuota a otra se determina un aumento tal que el contribuyente paga más tributo no obstante que la riqueza gravada no aumente en la misma proporción.

El error de salto se podía contemplar en la tarifa del derogado impuesto del timbre para los contratos de compraventa, y operaciones similares sobre el valor de los bienes inmuebles y dicha tarifa era la siguiente:

a) Hasta \$ 50,000.00			2%
b) De \$ 50,000.00	a	100,000.00	2.5%
c) De \$ 100,000.00	a	200,000.00	3%
d) De \$ 200,000.00	a	300,000.00	3.5%
e) De \$ 300,000.00	a	500,000.00	4%

y continúa ascendiendo.

De tal manera, que si el valor del negocio era de 300,000.00 pesos, el impuesto a pagar sería de 10,500.00 pesos, pero si la operación era de 300,001.00 pesos el impuesto a pagar sería de 12,000.04 pesos de tal suerte que una diferencia \$ 1.00 es la base producía una diferencia de \$ 1,500.00 en el impuesto, según la doctrina existen diversas formas de tratamiento respecto al

aumento de la obligación tributaria si existe un incremento en la base gravable, algunas de las cuales son:

a) Progresividad Continua o Global.

Esta se caracteriza por el hecho de que la cuota aplicable, determinada en relación a la cuantía de la base imponible, se aplica a toda la base. Aquí la cuota aplicable depende de la cuantía de la base gravable y se gira sobre la totalidad de esta.

Según Sergio Francisco de la Garza, el estudioso Lucien Mehl escribe que existe progresividad global cuando el tipo aplicable a un cierto nivel de base imponible que se divide en niveles de importancia global creciente, grava la totalidad de ésta.

b) Progresividad Cuasicontinua.

"Lucien Mehl escribe que el inconveniente que presenta la progresividad continua o global desaparece prácticamente si la tarifa varía por cantidades suficientemente pequeñas de la base imponible de manera que se eliminan los errores de salto. Es evidente que esta progresividad no es en sí misma más que una variante de la progresividad continua o global con efectos nocivos".⁶⁹

c) Progresividad por escalones.

⁶⁹ DE LA GARZA .Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A. México 1994. Décimotava edición. p.

aumento de la obligación tributaria si existe un incremento en la base gravable, algunas de las cuales son:

a) Progresividad Continua o Global.

Esta se caracteriza por el hecho de que la cuota aplicable, determinada en relación a la cuantía de la base imponible, se aplica a toda la base. Aquí la cuota aplicable depende de la cuantía de la base gravable y se gira sobre la totalidad de esta.

Según Sergio Francisco de la Garza, el estudioso Lucien Mehl escribe que existe progresividad global cuando el tipo aplicable a un cierto nivel de base imponible que se divide en niveles de importancia global creciente, grava la totalidad de ésta.

b) Progresividad Cuasicontínua.

"Lucien Mehl escribe que el inconveniente que presenta la progresividad continúa o global desaparece prácticamente si la tarifa varía por cantidades suficientemente pequeñas de la base imponible de manera que se eliminan los errores de salto. Es evidente que esta progresividad no es en sí misma más que una variante de la progresividad continúa o global con efectos nocivos".⁶⁹

c) Progresividad por escalones.

⁶⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A. México 1994. Décimoctava edición, p.

"En la progresividad por escalones, en palabras de Vicente Arche, la base imponible aparece dividida en escalones, a cada uno de los cuales se aplica una cuota proporcional más elevada que la correspondiente al escalón anterior; la deuda tributaria se obtiene sumando las diferentes cuotas parciales correspondientes a la aplicación de cada cuota proporcional a los diferentes escalones en que aparece dividida la base imponible".⁷⁰ En el mismo orden de ideas

la base imponible se divide en partes sucesivas, a cada parte se le aplica una cuota mayor en forma gradual.

Berliri en palabras de Sergio Francisco de la Garza escribe que la progresividad escalonada se logra cuando el legislador divide la base imponible en varios grados, estableciendo por cada uno de éstos una cuota proporcional mayor de la que corresponde al grado precedente.

Puesto que la aplicación de la cuota mayor a toda la base determinaría saltos bruscos del impuesto al pasar de una escala a otra, la ley dispone que en el ámbito de cada escala se aplique la cuota que le es propia, de forma que el impuesto debido resulta de la suma de tantos impuestos proporcionales cuantos son los grados concretos comprendidos en la base imponible."⁷¹

⁷⁰ Loc. cit.

⁷¹ Loc. cit.

Esta forma de recaudación se utiliza en la tarifa para el impuesto a personas morales contenido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La tarifa del artículo 13 es la siguiente:

	Límite inferior M\$N		Límite superior M\$N	Cuota fija M\$N	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
De	0.01	a	2,000	—	Exenta
De	2,000.01	a	3,500	—	5.00
De	3,500.01	a	5,000	75	6.00
De	5,000.01	a	8,000	165	7.00
De	8,000.01	a	11,000	375	8.00
De	11,000.01	a	14,000	615	9.00
De	14,000.01	a	20,000	885.00	10.00
De	20,000.00	a	26,000	1,485.00	11.00
De	26,000.00		32,000	2,145.00	13.00
De	500,000.01 en adelante			210,000	42.00

En esta tarifa se ve la falta de equidad, porque si bien es cierto que un gran porcentaje de personas físicas y morales perciben ingresos que no califican cantidades grandes de impuestos, también existen empresas importantes tales como instituciones bancarias, metalúrgicas, automovilísticas, de prestación de servicios públicos etc. cuyos ingresos son gravados con una cuota independientemente de los ingresos, es el caso del último renglón de esta tarifa que estipula un impuesto como cuota fija de \$ 210,000.00 a una base gravable que va desde \$ 500,000.01 en adelante es obvio que una persona moral a cuyos ingresos se les adecué dentro de una base gravable de \$ 500,000.02 tendrá la obligación de pagar un impuesto igual al de aquella que tenga una base gravable de 700,000.00, haciendo un análisis en el primer caso si las utilidades aumentaran en \$ 1.00 el impuesto a pagar se incrementará hasta \$ 210,000.00 cuota fija, y para el segundo ingreso esta tarifa resulta benéfica ya que sin importar el ingreso el impuesto a pagar es el mismo.

La clasificación que aporta Ernesto Flores Zavala de cuotas es la siguiente:

- 1° De derrama o contingencia.
- 2° Fija.
- 3° Proporcional.
- 4° Progresiva.
- 5° Degresiva.

6º Regresiva o progresiva, o al revés.

Cuota de derrama. Para fijar esta cuota se determina primero la cantidad que el Fisco pretende obtener, después se distribuye entre los sujetos teniendo en cuenta la base imponible y por último con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

De acuerdo con Flores Zavala algunos de los inconvenientes que tiene este impuesto es que puede dar lugar a injusticias en la repartición, porque es inevitable cierta arbitrariedad.

La repartición puede entrañar errores, que repitiéndose en cada grado, pueden dar resultados inconciliables con la regla de la uniformidad del impuesto. Es decir pueden ser notoriamente inequitativos.

Cuota fija . Existe este impuesto cuando se señala en la ley una cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo \$ 0.35 por kilo de sal, \$ 1.10 por litro de alcohol. En este impuesto si bien existe proporcionalidad la equidad que puede entrañar la cantidad exacta es dudable ya que el legislador la establece con base a las necesidades del Estado, y finalmente quien paga el impuesto es el consumidor final.

FALTA PAGINA

No. 108

Cuota proporcional. Existe este tipo de cuota, cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo 10% de entradas brutas de los Ferrocarriles.

Al igual que en el ejemplo anterior el establecimiento del 10 % sobre entradas brutas es falta de equidad, por la razón de que algunas empresas de acuerdo a su giro tendrán más gastos en costos y otras menos de aquí que sus utilidades brutas de una empresa disminuyan por diversas razones aumento en costos, materia prima, salarios, siniestros, indemnizaciones etc., el impuesto a pagar no variará del 10%, afectando gravemente su existencia, ya que en algunos casos el empresario trabaja únicamente para pagar salarios e impuestos siendo sus ingresos netos bajísimos que cubren sus necesidades en forma precaria, para lo cual tiene que desplegar un trabajo no remunerado.

En este trabajo incluimos algunas tarifas de impuestos, es conveniente agregar que las tarifas se expiden por ejemplo el 31 de diciembre de 1995 para regular la recaudación en el año de 1996, la declaración será anual, pero el contribuyente podrá optar por hacer pagos provisionales que al final del ejercicio fiscal se le descontaran al remanente, también es importante destacar que de acuerdo al artículo 7º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las tarifas se actualizarán trimestralmente, el texto del artículo es el siguiente:

Artículo 7º.- Cuando una ley prevenga el ajuste o la actualización de los valores de bienes u operaciones que por el transcurso del

tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país han variado, se aplicarán los siguientes factores :

Artículo 7-C. Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en esta ley para señalar límites de ingresos, deducciones y créditos fiscales, así como las que contienen las tarifas y tablas, se actualizarán trimestralmente con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes anterior a aquél en que se efectuó la última actualización hasta el mes inmediato anterior a aquél por el cual se calcula el ajuste.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses de enero, abril, julio y octubre.

Este precepto se relaciona con el artículo 80 del mismo ordenamiento que en su parte conducente establece:

"Las cantidades establecidas en las columnas correspondientes al límite inferior, límite superior y cuota fija cada renglón de la tarifa se actualizará trimestralmente en los términos del artículo 7º-c, de esta ley".

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará las operaciones aritméticas previstas en éste párrafo publicará la tarifa actualizada en el Diario Oficial de la Federación.

Como se puede observar las tarifas establecen una escala de cantidades y a cada una le corresponde un impuesto o cuota, pero de cada cantidad a otra existe un eslabón perdido no hay ninguna proporción guardada, sabemos que el impuesto constituye un sacrificio pero este debe ser igual para todos, para el que tiene un ingreso pequeño pagar un tanto por ciento de renta significa un sacrificio mucho mayor que el que tiene una gran renta pagando un tanto por ciento igual, ya que el primero para pagar el impuesto se ve privado de cosas esenciales, y el segundo solo dejará de comprar lo superficial y tal vez ni siquiera eso pues la cantidad que conserve puede bastarle para ello y lo único que ocurrirá es que realizará una menor acumulación de dinero poco significativa.

Flores Zavala argumenta:

Para que los sacrificios fueran exactamente iguales, sería necesario que tratándose de una renta grande, el impuesto fuera de tal magnitud que absorbiera todo exceso de renta, de tal manera que el rentista pequeño y el grande conservarán la misma renta disponible; pero no podrá negarse que si el rentista grande, sin sacrificar todo su exceso de renta paga una proporción de impuestos mayor que el rentista menor, estará más cerca de igualarse al menor que si paga una cuota proporcional, por otra parte si el rentista mayor paga un tanto por ciento mayor esto permite reducir la cuota del rentista menor, lo que también llevará

a lograr una mayor igualdad matemática.⁷¹ Otro aspecto relevante es la existencia de módulos de atención al contribuyente, en opinión nuestra esto es una farsa dirigida a personas físicas y morales que detentan ingresos pequeños en el primer caso, y en el segundo operan una industria familiar o de pocas utilidades, el Fisco señala multas, sanciones , clausuras etc. el contribuyente organizado pero sin medios económicos para pagar el servicio de un profesionalista contable acude a esos módulos deseando así liberarse de compromisos fiscales posteriores, si bien le dan asesoría gratuita su cobro ya esta contemplado dentro del impuesto que deberá pagar la persona, ya que le hacen presentar todos sus documentos, notas, facturas, depósitos en bancos, nóminas, gastos e ingresos y con base a ello le estipulan un impuesto a pagar arbitrario y en caso de omitir el pago la autoridad hacendaria al tener en su poder todos sus datos lo requerirá en el momento oportuno haciéndole pagar una cantidad mayor inicial por la omisión en que incurrió, lo que resulta inequitativo porque a cada individuo se le da un tratamiento distinto que depende del humor del empleado hacendario.

⁷¹ FLORES ZAVALA . Ernesto. Op. cit. p. 120.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El principio de equidad y proporcionalidad, consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, reviste tal importancia que su ausencia traería como consecuencia un caos mayor que el ya existente. Pero se debe revisar ampliamente la manera en que se informa al particular respecto de la forma en que debe hacer su declaración, para facilitarla y no se convierta en una amenaza que crea confusión e incertidumbre y la idea de despojo.

SEGUNDA. La finalidad del impuesto es el Gasto Público, la Operación Financiera del Estado, comienza cuando éste recauda parte de la riqueza de las personas físicas y morales convirtiéndola en ingresos para atender sus gastos y dotar de servicios a los ciudadanos. Debe verificarse que en realidad se cumpla con la finalidad, la existencia de un órgano vigilante del destino que se da a los impuestos. La implantación de servicios públicos, a quienes los necesitan en forma eficiente.

TERCERA. El establecimiento de cualquier tributo debe coordinar con las premisas constitucionales. No es discutible que la contribución deba existir, porque se justifica social, económica y jurídicamente, pero entre el deber de tributar y la circunstancia de

que el gravamen no concuerde con la hipótesis constitucional existe una gran diferencia.

CUARTA. Cuando el impuesto no es general, no es equitativo, no es proporcional, no se destina al Gasto Público o quien lo impone es incompetente o no lo exige en términos formales, es indudable que debe actuar un control, pero ese control debe ser accesible a cualquier persona tanto económica como administrativamente, es bien conocido que el Juicio de Amparo es el medio para protegerse de una ley que imponga un impuesto ruinoso, pero consideramos que siendo elitista no cumple su objetivo cabalmente en lo que respecta al tema que nos ocupa.

QUINTA. Justificar el tributo no significa admitir un impuesto, porque así lo ordena la fracción IV del artículo 31 constitucional como una obligación, se debe analizar la autoridad que lo requiere, su legalidad, el sujeto obligado y su cuantía, cuando estas circunstancias faltan o se encuentran deformadas la justificación constitucional de contribuir al Gasto Público no es suficiente.

SEXTA. El contribuyente está desligado, aislado o sin vinculación con el legislador, con los expertos que proponen las leyes o su aplicación, se ve obligado a pagar un impuesto que surgió de pronto, sin él tener conocimiento de su elaboración, un día se percata que incurrió en la omisión de una obligación fiscal, ya que

existe el Diario Oficial de la Federación, revistas especializadas, pero no todos tenemos acceso a esta literatura por diversas razones. Entonces la existencia de el referéndum, la crítica abierta es decir la participación ciudadana en cuanto a la implantación de nuevos impuestos o modificación a los ya existentes sería la solución para disminuir la confusión, negación y reticencia a cumplir con una obligación impositiva.

SÉPTIMA. También debe el legislador distinguir entre los grados de importancia social o servicio que se preste por ejemplo: asociaciones benéficas, asistenciales civiles lucrativas etc. cuyas utilidades deben ser gravadas en forma distinta dependiendo del servicio social que presten.

OCTAVA. Los derechos están clasificados dentro de los impuestos, este rubro ha crecido mucho y comprende servicios que el Estado presta fijando un derecho que en realidad es un precio, aquí existe una inequitativa aplicación de la justicia ya que para cualquier trámite se debe hacer un pago: Registro Público de la Propiedad, Registro Civil, Franqueo Postal, Canje y Otorgamiento de Placas, Expedición de Licencias, Registros de marcas etc. Precio que debe pagar cualquier persona independientemente de sus ingresos.

NOVENA. Nociones como; repercusión, tarifa, base, objeto, sujeto son conocimientos económicos y financieros, sin embargo el jurista no puede omitir su estudio por que trascienden hasta la legitimación o interés procesal, titularidad de acciones o derechos a deducir frente a la autoridad administrativa. Por lo cual la Ley Fiscal debe ser accesible a todos y no tan técnica y complicada que resulte inasequible a un para los profesionistas.

DÉCIMA. El impuesto al valor agregado (IVA), es falta de equidad por que el sujeto de derecho que paga en primer lugar lo repercute al segundo, y así sucesivamente hasta que llega al consumidor final o sujeto de hecho que lo soporta en forma efectiva y esta incapacitado para el recobro.

DÉCIMA PRIMERA. También deben existir medios de revisión de las pensiones de jubilación por que si bien es cierto que los pensionados han dejado de ser "productivos", toda su fuerza de trabajo fue utilizada en su momento y genero utilidades y plusvalía por lo que resulta inequitativo que se deje de lado las necesidades presentes de los pensionados cuyas pensiones se establecieron en circunstancias diferentes a las que se enfrentan en la actualidad.

DÉCIMA SEGUNDA. La proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una porción de alguna

NOVENA. Nociones como; repercusión, tarifa, base, objeto, sujeto son conocimientos económicos y financieros, sin embargo el jurista no puede omitir su estudio por que trascienden hasta la legitimación o interés procesal, titularidad de acciones o derechos a deducir frente a la autoridad administrativa. Por lo cual la Ley Fiscal debe ser accesible a todos y no tan técnica y complicada que resulte inasequible a un para los profesionistas.

DÉCIMA. El impuesto al valor agregado (IVA), es falta de equidad por que el sujeto de derecho que paga en primer lugar lo repercute al segundo, y así sucesivamente hasta que llega al consumidor final o sujeto de hecho que lo soporta en forma efectiva y esta incapacitado para el recobro.

DÉCIMA PRIMERA. También deben existir medios de revisión de las pensiones de jubilación por que si bien es cierto que los pensionados han dejado de ser "productivos", toda su fuerza de trabajo fue utilizada en su momento y genero utilidades y plusvalía por lo que resulta inequitativo que se deje de lado las necesidades presentes de los pensionados cuyas pensiones se establecieron en circunstancias diferentes a las que se enfrentan en la actualidad.

DÉCIMA SEGUNDA. La proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una porción de alguna

cosa, por lo que deducimos que el impuesto se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir.

DÉCIMA TERCERA. En el impuesto confluyen tres momentos; el legal el administrativo y con una postrer verificación el proceso judicial o juicio de amparo, sin embargo existe una desigualdad el fisco siempre litiga con garantía, por lo que teniendo o no capacidad el contribuyente para defender su patrimonio debe garantizar el crédito fiscal que se le imputa esta parcialidad resulta arbitraria lo justo debiera ser que la autoridad fiscal también garantice su pretensión con un cincuenta por ciento y el particular otro cincuenta por ciento para que se cumpliera con el principio de equidad constitucional .

DÉCIMA CUARTA. Las tarifas contienen lo que la doctrina ha denominado "error de salto" de tal suerte que de una cantidad de base gravable a otra el impuesto aumenta considerablemente sin que la utilidad lo haga en igual proporción, una revisión concienzuda de este aspecto redundaría también en beneficio del fisco ya que el contribuyente realiza una serie de actos para ajustarse a una cantidad de base gravable que le importe un menor pago de impuesto, es decir busca colocarse dentro de una tarifa en una escala menor.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, México, 1989, 5ª edición. 348 páginas.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Madrid España, 1977. 2ª edición. 339 páginas.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal Régimene Federal y Distrital Mexicanos. Editorial Miguel Angel Porrúa Grupo Editorial. 2ª edición 1990. 738 páginas.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa México 1991. 8ª edición. 1068 páginas.

CHAPOY BENITEZ, Dolores. El Régimen Financiero del Estado en las Constituciones Latinoamericana. Edltorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México 1973. 215 páginas.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa México 1988. 3ª edición. 223 páginas.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa México 1994. 18ª edición. 1025 páginas.

ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio. Apuntes para la Historia del Derecho en México. Editorial Porrúa México 1984. 2ª edición tomo I. 923 páginas.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa México, 1991. 29ª edición 521 páginas.

FLORIST MARGADANT. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Editorial Esfinge México 1988. 8ª edición 232 páginas.

J. GODOY, Norberto. Teoría General del Derecho Tributario Aspectos Esenciales. Editorial Abeledo Perrot S:A. Buenos Aires 1992.

JOSÉ MARÍA MARTÍN, Guillermo. F. Rodríguez Usé. Derecho Tributario Procesal. Ediciones Depalma Buenos Aires 1987. 480 páginas.

MARTÍN BEJARANO ARIANES, Antonio. ARCILA MARTÍN, Manuel. Régimen Fiscal de la Empresa. Editorial Tecnos S.A. Madrid 1990. 413 páginas.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas S.A. México 1982, 4ª edición. 378 páginas.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985. 8ª edición. 365 páginas.

NIÑO, José Antonio. La Interpretación de las Leyes. Editorial Porrúa México, 1971, 276 páginas.

PEACOCK, Alan Shaw. G.K. La Teoría Economía de la Política Fiscal. Editorial Fondo de la Cultura Económica 253 páginas.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YAÑEZ Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas, S.A. México, 1988. 371 páginas.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Elementos Básicos de Derecho Fiscal. Editorial Universidad de Guadalajara 1990. 87 páginas.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Editorial Pac, México 1991. 5ª edición 132 páginas.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa México, 1995 18ª edición.

Prontuario Fiscal Correlacionado, Editorial Ecasa México, 1994, 13ª edición.

Código Fiscal de la Federación Editorial Porrúa México, 1994 46ª edición.

DICCIONARIOS

DE PINA, Rafael, DE PINA VARA, Rafael. Diccionario Jurídico. Editorial Porrúa México 1989. 2ª edición.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa México 1993. 6ª edición T. I-V.

Diccionario Enciclopédico Ilustrado. Océano Uno Grupo Editorial Océano Colombia 1991.