

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 31
FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, POR
AUSENCIA DE ALGUNOS PRINCIPIOS DE
JUSTICIA TRIBUTARIA

TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO

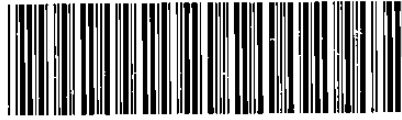
PRESENTA:
IGNACIO BELLO MORALES

ASESOR
DR. GERMAN CISNEROS FARIAS

CIUDAD UNIVERSITARIA NOVIEMBRE 18 2003

PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 31
FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, POR
AUSENCIA DE ALGUNOS PRINCIPIOS DE
JUSTICIA TRIBUTARIA

TD
K 1
FDYC
2003
B4



1020150693

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 3.
FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. POR
AUSENCIA DE ALGUNOS PRINCIPIOS DE
JUSTICIA TRIBUTARIA**

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO**

P R E S E N T A :
IGNACIO BELLO MORALES

A S E S O R
DR. GERMAN CISNEROS FARIAS

CIUDAD UNIVERSITARIA NOVIEMBRE 18 2003.



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

DOCTORADO EN DERECHO

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO
31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS, POR AUSENCIA DE ALGUNOS
PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO**

**PRESENTA
IGNACIO BELLO MORALES**

**ASESOR
DR. GERMÁN CISNEROS FARÍAS**

CIUDAD UNIVERSITARIA . NOVIEMBRE 18 DE 2003

989563

TD
KI
FD4C
2003
.B4



FONDO
TESIS

AGRADECIMIENTOS

A mi Alma Mater, la Universidad Autónoma de Nuevo León.

A mi Facultad de Derecho y Criminología.

A mi Maestro. **Sr. Lic. Helio E. Ayala Villarreal**, Director de nuestra inolvidable Facultad, por su visión y perseverancia en el desarrollo, actualización y mejora continua de los estudios de Posgrado, habiendo logrado la culminación del Doctorado en Derecho, obra que enaltece a nuestra Facultad y a la vez, por esta magna obra académica se le recordará por siempre como un hombre visionario... pero modesto y noble, que con una auténtica vocación de servicio consagró parte de su fructífera y dinámica vida, a lo largo de seis años como Director, tiempo en el que la semilla cultivada con gran esmero y amor, germinó y obtuvo el fruto deseado, que culminó con el desarrollo y evolución de esta significativa institución que es el Doctorado, que junto con los Institutos de Investigaciones Jurídicas y Criminológicas, proveen a nuestra Facultad de la infraestructura académica necesaria para formar hombres y mujeres que como abogados, maestros, investigadores y servidores públicos coadyuven al desarrollo armónico integral de nuestra sociedad, donde impere la justicia, el amor a la verdad y el trabajo por un México de mayor equidad y menos contrastes.

Nuestro profundo reconocimiento al Sr. Director, nuestro maestro y guía, Lic. Helio E. Ayala Villarreal, de quien recibimos gran apoyo y motivación para afrontar el reto del Doctorado, que estamos por concluir.

Al **Dr. Don Agustín Basave Fernández del Valle**, Presidente del Comité Doctoral, quien se empleó con gran entrega a la creación de nuestro Doctorado. La Institución y sus alumnos de las cuatro generaciones habidas a la fecha, estamos y seguiremos muy agradecidos por su valiosísima participación en la génesis del Doctorado. Asimismo recordaremos gratamente sus extraordinarias cátedras, los que tuvimos la gran dicha de ser sus alumnos. Su pasión por la sabiduría, autodonación amorosa a la cátedra, su trato siempre afable y cortés con todas las personas, son algunas de las características que distinguen a este hombre de bien, que anhela y persigue la felicidad, el bienestar y la justicia a través de la vivencia en el amor.

A nuestro asesor de tesis, **Dr. Germán Cisneros Farias**, persona que reconocemos y admiramos como un gran estudioso de la ciencia del Derecho; entusiasta investigador, magnífico maestro por vocación que orienta y motiva a sus alumnos hacia el conocimiento y la investigación científica, para lograr una formación sólida y llegar a la anhelada conquista de la sabiduría. Nuestro eterno agradecimiento y reconocimiento por sus sabios consejos y valioso tiempo que nos ha

obsequiado en el desarrollo de este trabajo de investigación. Gracias, muchas gracias, Doctor Germán Cisneros Farías.

A los miembros del Comité Doctoral:

Dr. Agustín Basave Fernández del Valle,

Dra. María del Carmen Baca Villarreal,

Dr. Héctor Gerardo Zertuche García,

Dr. Germán Cisneros Farias,

Dr. Francisco Javier Gorjón Gómez,

Quienes han dado un gran impulso al Doctorado, y con sus sabios consejos, orientan y conducen los estudios doctorales a niveles de optimización internacional.

Las generaciones habidas, así como las que vendrán, reconocemos su generosa y desinteresada colaboración para el logro de este loable objetivo institucional.

A nuestros maestros:

Dr. Agustín Basave Fernández del Valle,

Dra. María del Carmen Baca Villarreal,

Dr. Héctor Gerardo Zertuche García,

Dr. Gustavo Mireles Quintanilla,

Dr. Héctor Ruiz Osorio y

Dr. Gonzalo Francisco Reyes Salas.

Profundo agradecimiento a los Doctores, a todos y cada uno de ellos, quienes generosamente han contribuido a la formación y realización de los estudios del Doctorado a través de sus valiosas cátedras.

DEDICATORIA

A mis padres :

Serafín Bello Bello y Teresa Morales de Bello.

De quienes vivo amorosamente agradecido, recordando con nostalgia los momentos de felicidad compartidos. Seguramente en la dimensión en que se encuentran, están disfrutando de la realización profesional de su hijo, dando gracias a Dios y a las personas que hicieron posible esta obra.

A mi esposa **Guillermina Cruz.**

A mis hijos: **Elda Susana, Ignacio, Alberto y Michael.**

A mis nietos: **Michael, Alejandro, Alison, Airton Alberto y Elda Sofía.**

A mis nueras: **Margarita y Alicia.**

A mi Yerno **Ilmark Iván**

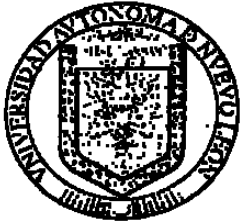
A todos ellos agradezco su comprensión y apoyo pidiéndoles disculpas por el tiempo que los he desatendido. Sin embargo, el logro del Doctorado es de todos nosotros.

A mis hermanos, hermanas, a todos mis queridos familiares; a mis compadres, amigos y compañeros; todos ellos de quienes guardo gratos recuerdos y agradecimientos, por sus palabras y acciones de apoyo, en todos los momentos felices y difíciles de mi vida.

A mis compañeros:

**José de Jesús Hernández García y
Myrna Patricia Méndez González.**

Por su valiosa orientación y apoyo en la conclusión de ésta, nuestra Tesis Doctoral.



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

DOCTORADO EN DERECHO

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO
31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS, POR AUSENCIA DE ALGUNOS
PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO**

**PRESENTA
IGNACIO BELLO MORALES**

**ASESOR
DR. GERMÁN CISNEROS FARÍAS**

CIUDAD UNIVERSITARIA . NOVIEMBRE 18 DE 2003

INTRODUCCIÓN

SUMARIO: Introducción.

A. Antecedentes. B. Nombre de la Tesis. C. Planteamiento del Problema. D. Hipótesis. E. Métodos de investigación; E.1. Método Inductivo; E.2. Método Deductivo; E.3. Método Analítico; E.4. Método Sintético; E.5. Método Comparativo. F. Estructura; F.1. Introducción; F.2. Fuentes del Derecho Financiero; F.3. Clases de Justicia; F.4. Principios Constitucionales. G. Conclusiones.

A. ANTECEDENTES

La presente investigación tiene como objetivo analizar el contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa a la “obligación de 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”.¹ El estudio se lleva a cabo en forma vertical y horizontal, esto es analizando el desarrollo histórico de las constituciones y leyes de la materia en México, como el estudio del Derecho Constitucional Tributario comparado de España e Italia.

El tema de investigación, fue elegido debido a que durante varios años hemos actuado en el ámbito tributario ya como funcionarios, como docentes y asimismo, en el ejercicio independiente

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Editorial Porrúa e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo II, decimosexta edición, México, 2002. Pág. 12.

de la profesión. En el presente consideramos que el contenido de la citada fracción IV del artículo 31 Constitucional requiere ser reformado, para ajustarse a los requerimientos de un Derecho Tributario justo y equitativo, estableciendo una mayor precisión conceptual, de manera tal que se incluyan en la propia Constitución los principios tributarios que deben ser interpretados fielmente por el Congreso de la Unión en la elaboración, adiciones, derogaciones y reformas a las leyes fiscales, así como por el Poder Ejecutivo (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) y los propios contribuyentes. Lo anterior en base a la ausencia de una regulación objetiva del precepto constitucional.

Para que exista justicia tributaria, es necesario implementar un sistema tributario justo, y que el mandato constitucional sea claro y preciso, incluyendo principios fundamentales como generalidad, igualdad, obligatoriedad, legalidad, progresividad y no confiscatoriedad, tomando en cuenta la real capacidad económica de los contribuyentes; de esta manera, la Constitución tendrá sus propios candados, para que el Congreso de la Unión no emita leyes fiscales injustas.

Esta investigación pretende demostrar que existen limitaciones, imprecisiones e injusticias en nuestra Constitución Federal vigente, respecto a la obligación de contribuir, al establecer únicamente que sea de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes,

ignorando la existencia de principios fundamentales antes indicados, y que el impuesto se ordene tomando en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente.

Puede afirmarse que cualquier estudio que se lleve a cabo acerca del artículo 31. IV de la Constitución Mexicana, es un trabajo difícil, ya que al interpretarlo y aplicarlo nos encontramos con conceptos jurídicos indeterminados e imprecisos, que al incorporarlos al Derecho Positivo, éste no los define, ni tampoco encontramos su significado en otros ordenamientos legales.

El citado artículo 31. IV indica que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, sin embargo, no existe en el ordenamiento constitucional ni en el legal, el significado de ambos conceptos, en cambio sí son definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como por doctrina nacional y extranjera propiciando con ello que la legislación positiva al respecto, lesione los intereses de determinados contribuyentes, al no considerar principios tributarios fundamentales.

Diremos que un sistema tributario, para que sea justo, debe tener un presupuesto previo, el que las personas contribuyan según su capacidad económica, para dar contenido a los principios de Justicia Fiscal, como el de generalidad (todos los que tengan capacidad económica contribuirán); el principio de igualdad (tratar igualmente a

los contribuyentes con igual capacidad económica); progresividad (a mayor capacidad económica, se puede soportar un impuesto mayor, al que resulta de aplicar la proporcionalidad a tasa única. Asimismo, a menor capacidad económica, resulta un impuesto menor, al que se obtiene de aplicar la proporcionalidad). Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en nuestro país, para las personas jurídicas el poder legislativo autorizó la tasa única del 35% aplicable al resultado fiscal de todos los contribuyentes indicados en el título II de la propia ley, con vigencia a partir de enero de 1987, en sustitución de la tarifa progresiva que contenía 21 estratos.

De esa manera, el principio de proporcionalidad de la carga se refiere a la capacidad económica; el principio de progresividad, o tributación pecuniaria más que proporcional, al aumento de la renta. De tal forma, que el primero debe respetarse siempre; y el segundo sólo es aceptable, o compatible con la justicia tributaria, según la capacidad económica exige, si ésta aumenta más que proporcionalmente al aumento de la renta.²

La redacción del ordenamiento constitucional que rige en el presente, permite al Congreso de la Unión emitir leyes que pueden afectar a gran parte de contribuyentes personas jurídicas, al no tomar en consideración los principios enunciados, así como interpretar la proporcionalidad y equidad en forma indebida, como ha sido del

² NEUMARK, Fritz. *Principios de imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, Págs. 161 y 218.

conocimiento a través de las múltiples resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que han sentado jurisprudencia. Asimismo, tanto la doctrina nacional como extranjera opinan en ese sentido. (España, Italia, Argentina, etc.)

La actuación sobre la base de la disposición constitucional indicada y a la Ley de Impuesto sobre la Renta en vigor, que establece tasa única del 35% y no tarifa progresiva aplicable a todas las personas jurídicas, como estaba establecido en la Ley vigente hasta 1986; el ordenamiento actual genera distorsiones fiscales, impidiendo permanezca la armonía y justicia fiscal que debe imperar en la relación existente entre los contribuyentes y la Hacienda Pública.

B. NOMBRE DE LA TESIS

Propuesta de reforma al artículo 31- IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ausencia de algunos Principios de Justicia Tributaria.

C. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Nuestra Constitución Política Federal en el capítulo II, relativo a los mexicanos, establece en el artículo 31 las obligaciones de los mexicanos, e indica en la fracción 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”.

Propiamente el ordenamiento constitucional vigente es el mismo que data de 1857. La interpretación y aplicación de este ordenamiento lesiona los derechos de los pequeños y medianos empresarios, cuyas utilidades no son elevadas y por consiguiente tienen menor capacidad contributiva, y sin embargo, se les obliga a pagar el Impuesto Sobre la Renta a la misma tasa que se aplica a las sociedades mercantiles que obtienen utilidades cuantiosas. De esa manera no se aplica el principio de igualdad tributaria que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; como decía Aristóteles; parece que la justicia consiste en la igualdad; sí, así es, pero no para todos, sino para los iguales; y es cierto que la desigualdad es justa?, sí, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales. Asimismo tampoco se cumple con el principio de progresividad consistente en aplicar tarifas progresivas a la utilidad empresarial, en función de su capacidad contributiva, derivada de su respectiva capacidad económica, como estaba establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1986, al establecer en su artículo 13 una tarifa progresiva que comprendía 21 escalones.

D. HIPÓTESIS

Nuestra investigación trata de probar que la redacción actual de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal, no se

apega a los requerimientos propios de un sistema tributario justo, propiciando distorsiones fiscales que afectan a los contribuyentes en general y en particular a las personas morales en la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta.

Un sistema tributario justo para efectos del Impuesto Sobre la Renta de las sociedades mercantiles, es aquél que incluye en la determinación del impuesto anual correspondiente, los ordenamientos tributarios constitucionales apegados a principios de justicia tributaria, como son el de legalidad, generalidad, obligatoriedad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, así como el de seguridad jurídica.

El sistema tributario vigente en México, al menos por lo que respecta al impuesto en cita, no se apega a los requerimientos de un sistema tributario justo, ya que en el precepto constitucional vigente, artículo 31 fracción IV omite los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y de seguridad jurídica. Asimismo los términos proporcionalidad y equidad son vocablos que se prestan a confusión, por la imprecisión de los mismos, en lo que coincide buena parte de la doctrina nacional e internacional, así como la jurisprudencia.

En los términos en que actualmente se ordena el precepto constitucional, se torna confuso, impreciso e injusto, al no incluir en

dicho ordenamiento, conceptos precisos acordes al espíritu del congreso constituyente. Con el establecimiento de los principios tributarios que justamente deben incluirse, se protegería a los contribuyentes personas morales considerados como pequeños y medianos, al tomar en cuenta su verdadera capacidad contributiva y aplicando tarifas progresivas.

Los conceptos “proporcionalidad” y “equidad” contenidos en la citada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en relación con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, para determinar el impuesto correspondiente a las personas morales, son limitados, imprecisos e injustos, por lo que se propone como criterio de solución reformar el citado precepto constitucional y establecer la obligación de contribuir en base a la capacidad económica, aplicando los principios de legalidad, obligatoriedad, generalidad, seguridad jurídica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

E. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

Los métodos que se aplican en la presente investigación son los siguientes:

E.1.- Método Inductivo.

La característica de este método es utilizar el razonamiento para obtener conclusiones partiendo de hechos individuales, aceptados

como válidos, para llegar a conclusiones, cuya aplicación es de carácter general. Se inicia con la observación particular de los hechos, se analiza la conducta del fenómeno, se hacen comparaciones y se pretende llegar a conclusiones universales, para postularlas como leyes.

En nuestra investigación el método inductivo consiste en el estudio del resultado que se presenta con motivo de la aplicación de normas relativas a la determinación del Impuesto Sobre la Renta a sociedades mercantiles en base a tasa única del 35%, para llegar a la conclusión de que se requiere la implementación de la reforma correspondiente a efecto de implementar tarifas progresivas.

E.2.- Método Deductivo.

A través de éste método de razonamiento se obtienen conclusiones partiendo de lo general y aceptando como válido aplicaciones particulares. Su estudio se inicia con el análisis de las leyes, principios, etc., de aplicación universal y a través de la deducción, el razonamiento y los supuestos, se comprueba su validez para aplicarlos en forma particular.

La aplicación de este método al trabajo realizado, consiste en el estudio del precepto constitucional, contenido en el artículo 31, fracción IV, así como del legal, comprendido en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales opinamos que deben

reformarse, para que de esa manera, el mandato tributario esté impregnado.

E.3.- Método Analítico.

Este método consiste en la separación de las partes de un todo, y el estudio de los mismos en forma individual, esto es, la fragmentación de un cuerpo en sus principios constitutivos, para su mejor comprensión.

A través de este método, se estudian los contenidos generales, de los ordenamientos tributarios tanto de la Constitución Federal, como de la ley ordinaria correspondiente y de las resoluciones jurisdiccionales emitidas por el Poder Judicial Federal, además de la opinión de la doctrina nacional y extranjera.

E.4.- Método Sintético.

Este método se realiza reuniendo las partes o elementos para analizar, dentro de un todo, su naturaleza y comportamiento, con la finalidad de identificar las características del fenómeno observado.

Este método es el utilizado en el estudio de los diferentes casos presentados ante las autoridades jurisdiccionales tanto de los tribunales como de la Suprema Corte de Justicia, por la injusta

actuación de la autoridad fiscal al aplicar una tasa única a todos los contribuyentes, personas morales en el Impuesto Sobre la Renta.

E.5.- Método Comparativo

Mediante éste método se compara el ordenamiento constitucional tributario y los ordenamientos legales aplicables en México a través de la historia, como en el presente, asimismo se lleva a cabo el estudio comparado de la disposición constitucional tributaria de nuestro país con otros, como son España, Italia y Argentina.

F. ESTRUCTURA

El contenido principal de la investigación gira en torno a una crítica constructiva a la parte de la Constitución Federal relativa a la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El estudio se divide en cuatro partes; como sigue:

F.1.- Introducción: Breve análisis del desarrollo histórico de los tributos, así como del Derecho Financiero, el Tributario, de los Impuestos en general y del Impuesto Sobre la Renta en particular.

F.2.- Fuentes del Derecho Financiero: Así como la evolución y límites del poder financiero. Asimismo trata de la justicia, el vínculo entre la Justicia y el Derecho.

F.3.- Clases de Justicia: Justicia General o Legal y Particular., ésta a su vez se divide en Distributiva y Conmutativa.

Diremos, como opina el doctor Basave Fernández del Valle³ que en materia de Justicia, sólo cabe establecer tres relaciones jurídicas posibles, como sigue:

- 1) Lo que el individuo debe a la comunidad;
- 2) Lo que la comunidad debe al individuo, y
- 3) Lo que los individuos se deben entre sí.

F.4.- Principios constitucionales: Los relativos a la legalidad, obligatoriedad, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad, así como la proporcionalidad, equidad y el bien común. Se presentan las conclusiones, donde brevemente se incluyen proposiciones derivadas de la investigación.

Podemos mencionar que la elaboración del presente trabajo, no es el resultado de una indagación apresurada, sino de un modesto

³ BASAVE, Fernández del Valle, Agustín. *Filosofía del Derecho*. Editorial Porrúa. México. 2001. Pág. 708.

estudio que lentamente se ha venido desarrollando durante cuatro años, así como en base a circunstancias personales de tipo pragmático.

Estamos conscientes de la importancia y actualidad del tema en estudio, por lo que esperamos que pueda ser de utilidad a personas que se interesen en la materia, si bien aceptamos que no es una investigación profunda ni acabada.

G. CONCLUSIONES

Terminaremos, como es debido en todo trabajo de investigación, con un apartado final, en el que bajo el rubro de conclusiones, reuniremos en forma muy sintética las proposiciones sugeridas y más concretamente el análisis de los principales resultados estudiados, resumiendo de esa manera los mejores frutos de cada capítulo, y por ende, del trabajo en su conjunto.

CAPITULO PRIMERO

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS

SUMARIO: Antecedentes Históricos De Los Impuestos.

A. Generalidades. B. Época Antigua; B.1. En la India; B.2. En Egipto; B.3. En Atenas; B.4. En Roma; C. La Edad Media; C.1. Organización económica y política; C.2. Obligaciones de los Vasallos; C.3. Obligaciones de los Siervos. C.4. La evolución. D. El renacimiento; D.1. Generalidades; D.2. Publicación de la obra sobre la investigación, naturaleza y causa de la riqueza de las naciones; D.3. Publicación de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano. E. En México; E.1. Época prehispánica; E.2. Época Colonial; E.3. Época de la guerra de Independencia; E.4. Época Independiente.

A.- GENERALIDADES

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre; a lo largo de la historia se han requerido prestaciones de las personas, grupos o pueblos por los reyes, los príncipes, los señores feudales, etc.

Conocer lo relativo a la evolución histórica de los tributos en el tiempo y en el espacio, nos permite observar su desarrollo hasta llegar a nuestros tiempos, lo cual permite la posibilidad de mejorarlos en aras de un beneficio general.

Desde épocas antiquísimas, en que surgieron las primeras comunidades, la relación gobernantes- gobernados se ha llevado a cabo aportando bienes, servicios y recursos financieros a los gobernantes para que estén en posibilidades de dar cumplimiento a las necesidades comunes de la población.

En el aspecto tributario, a través de la historia de la humanidad, ha existido la imposición del más fuerte, principalmente en el aspecto económico, lo que ha propiciado el enriquecimiento excesivo de unos pocos, en perjuicio de la mayoría; sin embargo, con el correr del tiempo, los abusos e injusticias han venido disminuyendo y a su vez se observa la tendencia a la implementación de sistemas fiscales justos.

El hombre al vivir en sociedad, se presentan requerimientos que difícilmente pueden ser atendidos en lo individual, como son necesidades de seguridad, educación, salud, transporte, etc. De esta manera, el individuo en sociedad, crea necesidades de orden público, mismas que son reconocidas y respetadas por el Estado, quien regula la conducta de todos los individuos de la sociedad, pugnando por su bienestar integral. Para que los gobernantes estén en posibilidad de dar cumplimiento a los requerimientos señalados, es necesario que los gobernados provean de los recursos financieros necesarios al Estado, quien los revierte a la sociedad vía la instrumentación de ordenamientos legales y reglamentarios, aplicables con eficiencia y honestidad.

Las actividades que el Estado lleva a cabo, representado por el legítimo gobierno, procurando la satisfacción de las necesidades públicas, se realizan a través de funciones y servicios públicos, traducidos en gastos para el logro del bien común. Esto último justifica la obtención de los ingresos tributarios y la realización de los

gastos; esto es la actividad financiera, llevada a cabo a través del Derecho Tributario.

B.- EPOCA ANTIGUA

B.1.- EN LA INDIA

En este país su historia tributaria se remonta a 300 años antes de Cristo; en la Obra Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantiha, se encuentra un principio que posteriormente desarrollaría Adam Smith, en las reglas clásicas de la recaudación tributaria. En el citado libro se indica "así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos estén presentes".¹

B.2.- EN EGIPTO.

Tanto en Egipto como en China y en Mesopotamia se han localizado textos en escritura cuneiforme, que tienen antigüedad de casi 5,000 años; en dicho Centro se indica que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar.

También una forma de tributos muy antigua está a través del trabajo físico, como es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, construida 2,500 años antes de Cristo. En dicha obra laboraron alrededor de 100,000 personas durante 20 años.

¹ AHUMADA G., *Tratado de Finanzas Públicas*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1996, T. I, Pág.47. Op. Cit. por Catalina García Vizcaino en Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1996. Pág.11

Ante los recaudadores de impuestos del faraón y cuando presentaban la declaración, los contribuyentes debían de arrodillarse y pedir gracia.

El rey bíblico Salomón utilizaba miles de trabajadores para cortar cedros del Líbano y trasladarlos para la construcción de sus palacios y embarcaciones.

Menciona Sánchez León que "el Rey Minos de Creta, en la Isla Mediterránea, durante el segundo milenio antes de Cristo floreció una gran cultura, recibían incluso tributos en forma de seres humanos; de él idearon luego los griegos la legendaria figura del Minotauro, que acechaba en el laberinto de la fortaleza de Knossos, y al que se le ofrecían mancebos y doncellas como alimento".²

Los reyes babilonios y sirios, en las victorias obtenidas en campañas militares, levantaban monumentos en los que inscribían que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

B.3.- EN ATENAS.

En ésta ciudad existían los llamados impuestos sobre el capital de la "eisfora" por las necesidades de la guerra contra Esparta, la

² SÁNCHEZ León, Gregorio., *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor, Tijuana, B. C., 1986, Pág.3.

liturgia, para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad, y la Trierarquia, para armar la flota.

Los griegos aplicaron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

B.4.- EN ROMA

En Roma existieron diferentes tributos importantes, que han sido antecedentes de los modernos tributos, como la "vicesima hereditatum" (impuesto sobre las herencias).

También se tienen antecedentes de tributación excesiva, como en el caso de los "Ultra Tributa", las joyas y los carros cuyo valor superara 15,000 ases, eran valuados por Catón, en el Imperio patrimonial diez veces más del valor original; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustro anterior en 10,000 ases, tomados diez veces más que el precio de adquisición; para los citados patrimonios de lujo, la cuota impositiva del Tributum se aumentaba tres veces.³

Menciona García Vizcaíno⁴ que durante el Imperio Romano, con la "Lex Julia Municipalis", surgieron localidades llamadas "fora" y "conciliabula", las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus

³ GERLOFF, W. y NEUMARK, F., *Tratado de finanzas*, en Ateneo, Buenos Aires, 1961, TII, Pág.220. Op. cit. Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, T. I. De Palma, Buenos Aires, Pág.12.

⁴ GARCIA Vizcaíno, C. *Los tributos frente al federalismo*, Depalma, Buenos Aires. 1975. Págs.. 227-228.

habitantes el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas (numera); por ello se denominó "municipes" a los habitantes de tales ciudades o villas.

Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al "curator", que velaba por los intereses fiscales y al "defensor civitatis" que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el "ordo decurionum" respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados, Los Bárbaros en los últimos tiempos del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos que eran pagados, primero para apaciguarlos, y luego en virtud de la conquista. Los hunos tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados.

En la decadencia del Imperio Romano, en términos generales se ejerce un poder absoluto y despótico por los emperadores; narra Serrigny⁵ que "el Imperio Romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, sino que fue consumido por la rapacidad del fisco imperial".

Los ingresos más importantes del Imperio Romano, eran los tributos provenientes de las provincias sometidas por las guerras.

⁵ GARZA, J. Servando. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Tribunal Federal De Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002, Págs.13-14

Imponiendo un poder despótico en la sucesión de sus gobernantes, los emperadores romanos, algunos normales y otros déspotas, los impuestos se elevaban en forma muy significativa y cuando ascendía al poder un emperador justo, disminuían los tributos hasta la trigésima parte y con ello les bastaba para satisfacer las necesidades del Estado; tal es el caso de emperadores como Nerva, Trajano, Marco Aurelio y Alejandro Severo; en cambio Roma temblaba con Nerón, Calígula y Heliogábalo.

El Imperio Romano legó una lección a los pueblos: el despotismo tributario ha sido causa de la disolución del Estado.

C.- LA EDAD MEDIA

C.1.- ORGANIZACIÓN ECONOMICA Y POLITICA

Los antecedentes más antiguos de los sistemas tributarios contemporáneos, se encuentran en la Edad Media.

En el siglo XI Europa se encuentra dividida en bastas extensiones territoriales, las que eran dominadas por un señor importante, ligado al rey; sin embargo actuaba en forma independiente. A su vez, existían pequeñas extensiones de tierra que eran propiedad independiente.

Parte de las grandes extensiones eran reservadas para la explotación directa del gran señor, otras se otorgaban a personas a

cambio de su vasallaje, protestando guardarles fidelidad y lealtad. Estos a su vez encomendaban el cultivo de la tierra a los aldeanos (ingenuiles u hombres libres, que no eran sometidos a trabajos serviles y los siervos que propiamente eran como los esclavos de la antigüedad.

C.2.- OBLIGACIONES DE LOS VASALLOS

El vasallo tenía obligaciones para con su señor, relativas a la prestación de servicios personales y a prestaciones económicas.

Dentro de éstas últimas prestaciones existían las ayudas de dinero que en principio eran arbitrarias y con posterioridad se reglamentaron.

Eran cuatro casos en que procedía la ayuda del vasallo al señor.

1. Cuando este era prisionero y había que pagar rescate.
2. Para equiparlo militarmente para la lucha en las cruzadas.
- 3.- Cuando se casaba alguna de sus hijas.
- 4.- Cuando armaba caballero a su hijo.

Cuando fallecía un vasallo, el sustituto debía pagar al señor un año de renta.

Cuando se casaba la hija del vasallo, el señor elegía al marido, de otra manera, tenía que pagar una cantidad elevada.

Si el vasallo vendía su feudo, debía pagar hasta tres años de renta.

"Los reinos y territorios de la Edad Media eran unidades de poder político (sólo internamente e incluso durante siglos, de modo excepcional, el cual estaba limitado, en lo interno, por los numerosos depositarios de poder, feudales, corporativos y municipales, y en lo exterior, por la Iglesia y el emperador)".⁶

Hasta el siglo XIX los poderes de dominación política y económica estaban reunidos siempre en las mismas manos. Durante toda la Edad Media y aún en los primeros siglos de la era moderna, las clases propietarias del suelo, y al lado de ellas la burguesía ciudadana, poseedora del dinero, tenían también los poderes de mando político. El absolutismo, que por medio de la política mercantilista convirtió al Estado en el más fuerte sujeto económico capitalista, hizo de los medios de dominación política un monopolio de estado, y arrebató a los estamentos sus privilegios públicos de autoridad. Pero no sólo dejó a los señores feudales el capital agrario sino que formuló, lo que pronto habría de ser más importante, el nacimiento de un poder económico burgués muy patente en la forma de capital móvil, financiero, comercial e industrial, al que el Estado liberal dio luego casi absoluta libertad de acción".⁷

⁶ HELLER, Hermann., *Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica*, México, 1947, Págs.146-147. Op. cit. por GARCÍA Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*, T. I, De Palma, Buenos Aires. Pág. 5.

⁷ HELLER, Herman. Op. cit. Págs. 157/158. citada por GARCÍA Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, Pág. 7.

C.3.- OBLIGACIONES DE LOS SIERVOS

Por su parte, también los siervos tenían dos clases de obligaciones: las de prestación de servicios personales y las de carácter económico.

Dentro de éstas últimas se tenían la capitación, el formariage y la mano muerta.

1. La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, una vez al año.
2. El Formariage o servidumbre matrimonial, consistía en la cantidad que se pagaba cuando el siervo o sierva se casaba con persona de otro feudo; cuando se casaban con personas del mismo feudo, el pago era muy bajo.
3. La mano muerta era el derecho asignado al señor para apropiarse de los bienes de sus siervos, cuando estos morían sin tener hijos herederos. Familiares colaterales no tenían derecho a heredar y en su caso, si el señor autorizaba que recibieran la herencia, tenían que pagar un rescate elevado denominado " Derecho de relieve".

El censo era una renta que los aldeanos tenían que pagar en dinero, en proporción a la extensión de su predio. Si no lo pagaban, procedía el despojo. Así mismo existían otras prestaciones en especie, como productos de la tierra (trigo, avena, gallinas, cera, etc.).

Se cobraban derechos en dinero o en grano por cada cabeza de ganado, por la venta de carne, trigo, sal, mercancía, cerveza, etc.

C.4.- LA EVOLUCION

Gran parte de las contribuciones que existen actualmente, tienen su origen en las prestaciones que exigían los señores feudales, tal es el caso de los impuestos aduanales, los indirectos que gravan el consumo, los que gravan la propiedad inmobiliaria y el propio impuesto sobre la renta, cuyo origen data de 1789 en Inglaterra, al gravar con un sexto o un décimo los productos de la tierra o la renta de los capitales o de los productos de la industria que iniciaba su desarrollo.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo, subsistiendo solamente los transformados en impuestos de importación y de exportación, gravando la entrada y la salida de los artículos de su país, existiendo al respecto una finalidad más de carácter profesionalista que de carácter fiscal.

Los servicios personales se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero.

El impuesto sobre herencias ha subsistido hasta la fecha.

La talla o pecho se ha convertido en un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria (impuesto predial).

D.- EL RENACIMIENTO.

D.1.- GENERALIDADES

A partir del siglo XV se inicia un importantísimo fenómeno cultural denominado el Renacimiento, el cual produce un cambio impactante en el comportamiento de las diferentes organizaciones sociales. Se retorna a los ideales de la antigüedad clásica, que trae por consiguiente la reafirmación de la personalidad individual, determinando en el aspecto socio-político el fortalecimiento de las diferentes comunidades étnicas, políticas y culturales. De esa manera surge el Estado moderno y a la par aunque de manera incipiente surge también una actividad financiera con mayor dinamismo y continuidad.

Al respecto menciona Queralt Martín y coautores que “ El declinar de las instituciones feudales, y su sustitución por nuevas fórmulas de organización política, tiene un reflejo muy claro en la aparición de dos instituciones que hasta entonces solo habían actuado de manera esporádica: el ejército y la burocracia. La necesidad de superar la organización feudal se puso de relieve cuando se vio la imposibilidad de que los monarcas hicieran frente a sus necesidades militares con las aportaciones personales o materiales que hasta el momento les venían ofreciendo los distintos señores feudales sobre los cuales ejercían su poder. Se hacía preciso que el monarca dispusiera de manera permanente, de un ejército dispuesto a actuar en cualquier momento y de un aparato burocrático también estable. Lógicamente,

la financiación de estas dos instituciones debía hacerse con los ingresos que, de manera permanente, pudieran derivarse de la aplicación de ciertas categorías impositivas. Es así como aparecieron de forma muy rudimentaria, los primeros sistemas tributarios".⁸

En ese orden de ideas, el Estado había nacido como resultado de la exigencia de la comunidad. Esa exigencia común, determinada también por la necesidad de unirse para hacer frente a los gastos militares, así como para cubrir los gastos de la burocracia, misma que había sido contratada para recaudar y administrar lo recaudado, determina el nacimiento del Estado moderno.

Leyes de los Reinos de las Indias.

En la Ley XXI, título V, libro VI de la Recopilación de las leyes de los Reinos de las Indias,⁹ se ordenaba lo siguiente: " Porque no reciban agravio los indios de hacerles pagar más tributos de los que buenamente pueden, y gocen de toda convivencia. Encargamos y mandamos a nuestros Virreyes, Presidentes, y Audiencias, que cada uno en su distrito haga tasar los tributos, y los comisarios que para ello fueren nombrados, guarden la orden y forma siguiente: Primeramente los tasadores asistan a una misa solemne del Espíritu Santo, que

⁸ QUERALT Martín, J. LOZANO Serrano, C. CASADO Ollero, G. y TIJERIZO López, J. M. *Curso De Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2001, Pág.32.

⁹ DE PAREDES, J. *Recopilación de las Leyes de los reinos de las Indias*. Ed. Cultura Hispánica, Madrid, 1973, T. II, folio 211, citado por REYES Vera Ramón. Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años, Tomo I, México, 1982. Pág. 425.

alumbre sus entendimientos, para que bien, justa y derechamente hagan la tasación, y acabada la misa, prometan, y juren con solemnidad ante el Sacerdote que hubiere celebrado, que lo harán bien y fielmente, sin odio ni afición, y luego verán por sus personas todos los Pueblos de la Provincia, que le hubieren de tasar, y estén en nuestro nombre encomendados, o para encomendar a los descubridores, y pobladores y el número de pobladores, y naturales de cada Pueblo, y calidad de la tierra donde viven y se informarán de lo que antiguamente solían pagar a sus caciques, y a los otros, que los señoreaban, y gobernaban: y así mismo de lo que al tiempo de la tasación pagaren a Nos, y a sus encomenderos, y de los que justamente debieran pagar de allí adelante, quedándoles con que poder pasar, dotar y alimentar a sus hijos, separo y reserva para curarse en sus enfermedades, y suplir otras necesidades comunes, de forma que paguen menos, que en su infidelidad, guardando en todo lo que está dispuesto”.

“Después de bien informados de lo que justa y cómodamente podrán tributar por razón de nuestros Señorío, aquello declaren, tasen y moderen según Dios, y sus conciencias, teniendo respeto a que no reciban agravio, y los tributos sean moderados, y a que les quede siempre con que poder acudir a las necesidades referidas, y a otras semejantes, de forma, que vivan descansados, y relevados, y antes enriquezcan, que lleguen a padecer pobreza, porque no es justo que

pues vinieron a nuestra obediencia, sean de peor condición, que los otros nuestros súbditos”.

Previamente al inicio de la vigencia de la ley citada, se ordena una Cédula en Valladolid el 29 de Septiembre de 1555, la cual establece que "declara y manda la orden que se ha de tener y guardar en las tasaciones que se hicieran de los tributos que han de pagar los indios a su Majestad y a los encomenderos".¹⁰

Como se observa en el contenido de la Ley XXI, se hace mención que la tasación sea justa y les quede bienes o dinero con que pagar la alimentación a sus hijos, formar un ahorro para atender enfermedades y atender otras necesidades, pagando moderados y menos tributos de los que pagaban, de tal forma que les resulte cómodo cumplir la carga económica, dentro de una bien intencionada justicia tributaria.

D.2.- PUBLICACIÓN DE LA OBRA SOBRE LA INVESTIGACIÓN, LA NATURALEZA Y CAUSA DE LA RIQUEZA DE LAS NACIONES.

En 1776, en Londres, Adam Smith, publica su magnífica obra denominada Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, en la que establece: "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible,

¹⁰ DE ENCINAS, D. *Cedulario Indiano*, Ed. Cultura Hispánica, Madrid, 1945, Libro segundo, folio 156, citado por REYES Vera, Ramón. Op. cit. Pág. 426.

en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observación o en la omisión de ésta máxima, consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Esta igualdad o desigualdad de la imposición, está en relación con las tres fuentes originarias de ingreso: rentas, beneficios y salarios".¹¹

El autor en cita, indica que la aportación tributaria de las personas, debe ser en proporción a sus aptitudes, consideradas éstas como los ingresos que obtiene, sin hacer mención a la igualdad, progresividad y justicia tributaria. Con ésta propuesta, en Europa se inicia el economicismo inicuo.

En Inglaterra se inició la serie de limitaciones al poder del Rey, cuando en 1215, los nobles imponen la Carta Magna al Rey Juan, como una reacción frente al despotismo tributario.

¹¹ SMITH, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Fondo de Cultura Económica, México, 1958, Págs. 726-727.

D.3.- PUBLICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO.

En agosto 26 de 1789, la Asamblea Nacional de Francia aprueba la, Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual fue promulgada en octubre siguiente:

A su vez, formando parte de dicho documento se establece lo siguiente:

Art. 13.- " Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración es indispensable una contribución común; debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.¹²

En el contenido de dicho ordenamiento se incluyen principios tributarios como el de generalidad, equidad, y el de proporcionalidad o capacidad económica, así como el destino de las contribuciones, lo que representa un avance en la determinación de los impuestos justos.

El antecedente real de los sistemas impositivos contemporáneos se encuentra en la Revolución Francesa, después del derrumbe del sistema feudal autoritario, de vasallaje y esclavitud.

¹² TRIGO, C, F. *Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Enciclopedia Jurídica Omeba, Ed. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1958, T. VIII, Pág. 318.

En la Constitución Francesa de 1848, el artículo 15 establece "Todo Impuesto es establecido para la utilidad común; cada uno contribuye a ella en proporción de sus facultades y de su fortuna".¹³

E.- EN MEXICO.

E.1.- ÉPOCA PREHISPÁNICA.

En el territorio nacional, existían siete tribus que representaban los imperios indígenas, como se indica en el Códice Ramírez¹⁴, en los siglos que precedieron al XVI, derivados de las conquistas llevadas a cabo por constantes guerras tribales; los tributos que pagaban los vencidos, eran seleccionados por los vencedores y consistían en oro, plata, animales, aves, telas, granos, entre otros.

El Imperio Azteca o Mexicano tuvo una duración de casi dos siglos, sin embargo, con anterioridad los mexicanos pagaron tributo y sufrieron servidumbre ante el rey de Azcapotzalco, a quien le entregaban pescado, animales, aves, etc. , durante cincuenta años.¹⁵

Los tributos cobrados por el Imperio Azteca eran los que se encontraban o producían en la región conquistada; como frutas, animales, aves y minerales, de acuerdo a la tasa fijada. " En algunos

¹³ GARZA J. Servando. Op. cit. Pág.13.

¹⁴ Códice Ramírez, publicado en la obra de ALVARADO Tezozómoc, H. *Crónica Mexicana*, Ed. Porrúa, 4ª. Ed. México, 1987, citado por URESTI Robledo, H. *Los impuestos en México*, Taxxx editores, México, 2002. Pág. 32.

¹⁵ CLAVIJERO, F, J. *Historia antigua de México*, 1ª. Ed. del original escrito en castellano, Ed. Porrúa, México, 1945, T. I. Págs. 245-246. Citado por URESTI Robledo, H. Op. cit. Pág. 33.

casos era exorbitante el tributo y el que no podía pagarlo, lo vendían por esclavo para sacar de su libertad lo que no podían de su industria.¹⁶ ; Ay de los vencidos !, que eran tratados como animales, privándoles de lo máspreciado que es la libertad.

Todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a pagar impuestos, excepto los sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. Los agricultores entregaban parte del producto de su trabajo y los comerciantes y artesanos, objetos propios de su oficio.¹⁷

E.2.- ÉPOCA COLONIAL

En el año de 1521, una vez llevada a cabo la conquista, los españoles lograron apoderarse del territorio que integraba el Imperio Azteca, llevando a cabo la fundación de la Nueva España.

Las riquezas obtenidas de los aztecas en la conquista, previa la separación del quinto al rey, eran repartidas entre los guerreros que intervenían. Así mismo, se repartían las tierras entre la iglesia, los soldados y los civiles. Poco tiempo después, se inician los negocios de comercio, minas, agricultura y ganadería, obteniéndose diversos tributos para el sostenimiento de la Corona Española; siendo importantes los que provenían del comercio exterior, el incremento e intercambio de mercancías entre España y las Colonias.

¹⁶ CLAVIJERO, F. J. Op. cit. T. II, Págs. 229-232.

¹⁷ PORRÚA M. *En torno al derecho azteca*. Ed. Miguel Angel Porrúa, México, 1991, Págs. 44-45, citado por URESTI Robledo, H. Op. cit. Pág.33.

Los españoles fundamentaron su derecho a la posesión de los pueblos indígenas conquistados, en la *Bula Intercaetera*, expedida por Alejandro VI el 4 de mayo de 1493.¹⁸ Así mismo puede verse la exposición de Fray Bartolomé de las Casas sobre el derecho de los reyes españoles.¹⁹

E.3.- ÉPOCA DE LA GUERRA DE INDEPENDENCIA.

El 15 de septiembre de 1810 el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla se levantó en armas en Dolores, Guanajuato, proclamando la guerra de independencia. El 6 de diciembre de 1810, promulga un Bando en la ciudad de Guadalajara, ordenando lo siguiente:

Declaración 2da.- Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigían.²⁰

En este sentido, se ve claramente la idea de que no existan tributos para las castas ni para los indios, dada su precaria situación económica, que obviamente no tienen capacidad contributiva. Así mismo establece:

¹⁸ ZAVALA, Silvio. A. *Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América*. Ed. Porrúa, 3ª. Ed. México, 1988 Págs. 352-353. Citado por URESTI Robledo, H. Op. cit. Pág. 38.

¹⁹ DE LAS CASAS, B. *Tratados*, Ed. *Fondo de Cultura Económica*, 1ª. Ed., México, 1974. T. II, Págs. 1181/1182, citado por URESTI Robledo, H. Pág. 38.

²⁰ TENA Ramírez, F. *Leyes Fundamentales de México (1808-1995)*, 19 ed. Ed. Porrúa, México, 1995, Pág. 22.

"que siendo necesario de parte de éste (el Vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra, y otros indispensables para la defensa y decoro de la nación, se contribuya con un dos por ciento de la alcabala en los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando derogadas las leyes que establecían el seis".²¹

Se aprecia el espíritu de justicia tributaria, al suavizar el efecto impositivo para que no sea una carga pesada para las personas y así todos cumplan de buena forma.

El 18 de marzo de 1812 se promulga en la ciudad de Cádiz, la primera Constitución Política de la Monarquía Española y en su artículo 8 establece el siguiente ordenamiento: " También está obligado todo español sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado".²²

Vemos que en ésta Constitución de Cádiz, incluye el concepto de proporcionalidad de la contribución, que se refiere a los haberes de los españoles.

²¹ ZARATE, J. *México a través de los siglos*. Ed. Cumbre, México, 1972, T. III, Pág. 762.

²² YAÑEZ Ruiz, M. *El Problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política*. Taller de imprenta de estampillas y valores, México, 1958, T. I, Pág. 251, citado por BURGOA De Llano, I. *Principios Constitucionales en materia de Contribuciones*. Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años. Pág. 426.

En su artículo 339 indicaba “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.

La Constitución de Cádiz, que estuvo en vigor en la Nueva España, ejerció influencia en el pensamiento de nuestros próceres y en la legislación constitucional del México independiente, principalmente en su artículo 31 fracción IV Constitucional.

El 14 de septiembre de 1813, Don José María Morelos y Pavón convocó en Chilpancingo, Gro., a un Congreso y “los Sentimientos de la Nación” se pueden considerar como producto del citado congreso, el cual establece lo siguiente:

Punto 22 "Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados".²³

De la lectura del punto anterior, se desprende que Morelos estaba ubicado respecto a las cargas fiscales, que en exceso agobian al pueblo,

²³ MORELOS Y PAVÓN, JOSÉ MARÍA. *Autógrafos, Imp. de la Sria. de Gobernación*, México, 1918, penúltima Pág. CPEUM 31-5, citado por BURGOA De Llano, I. En 45 años Del Tribunal Fiscal de la Federación, T. I. Op. cit. Pág.427.

razón por la que deben disminuirse. Así mismo es digno de comentar que en esos tiempos, a pesar de que el país estaba en guerra, decía que con el 5% de las utilidades de las personas contribuyentes y aunado a una eficiente administración en su aplicación, es suficiente para sufragar el gasto público.

E.4.- ÉPOCA INDEPENDIENTE.

El 31 de octubre de 1822 se aprueba el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el cual establece lo siguiente:

Art. 15.- " Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado"

Es en este ordenamiento donde por primera ocasión aparece el concepto proporcionalidad en la materia de impuesto, es decir cubrir su obligación impositiva en base a su capacidad económica.

El 5 de febrero de 1857 se promulga una nueva Constitución de corte liberal y democrático y en su artículo 31 fracción II establece que es obligación de todo mexicano: II Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.²⁴

²⁴ ZARCO, F. *Historia del Congreso Extraordinario Constituyente (1856-1857)*. El Colegio de México, 1956. Pág. 1349, citado por BURGOA De Llano, I. Op. cit. Pág. 429.

La redacción de la fracción citada, guarda una estrecha relación con el texto vigente de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución vigente, principalmente en las garantías tributarias más importantes relativas a la proporcionalidad, equidad y legalidad.

El 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgando la Ley que establece un impuesto federal extraordinario y para pagarse en una sola ocasión, sobre las ganancias obtenidas, y solo tuvo vigencia de un mes. La ley se dividía en cuatro partes denominadas cédulas.

La base gravable era la ganancia bruta obtenida en agosto de 1921, al determinarse el impuesto sobre las ganancias, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva.

Cada cédula tenía su propia tarifa dividida en cuatro categorías, dando inicio a la aplicación de tasas progresivas en nuestro país.

El impuesto se pagó en la primera quincena de septiembre de 1921, a través de estampillas que tenían la palabra "Centenario".

Mediante esta Ley extraordinaria y por consiguiente de carácter transitorio, se celebraban los primeros cien años de vida independiente en México.

CAPITULO SEGUNDO DERECHO FINANCIERO

SUMARIO: Derecho Financiero.

A. Generalidades. B. Concepto de Derecho Financiero; B.1. Sainz de Bujanda; B.2. Ingrosso; B.3. Pugliese; B.4. Giuliani Fonrouge; B.5. Ezio Vanoni; B.6. Rheinfeld; B.7. Pérez Royo; B.8. Menéndez Moreno; B.9. Martínez Lago y García de la Mora; B.10. Cazorla Prieto; B.11. Palao Taboada; B.12. Ferreiro Lapatza; B.13. Nuestra opinión. C. Relación del Derecho Financiero con otras disciplinas jurídicas. D. Fuentes del Derecho Tributario. E. La Constitución como fuente del derecho tributario. F. La Ley como fuente del Derecho Tributario. G. El Decreto ley como fuente del Derecho Tributario. H. La Autonomía del Derecho Financiero. I. Los Decretos Delegados. J. Los Tratados Internacionales. K. El Reglamento. L. Jurisprudencia M. El Poder Financiero; M.1. La Evolución del Poder Financiero; M.2. Límites del Poder Financiero

A. GENERALIDADES

Las personas unidas en grupo social organizado tienen determinados objetivos que cumplir, para tal realización requiere de ingresos necesarios para financiar los gastos correspondientes; esto significa que se debe llevar a cabo una actividad financiera, y es el derecho financiero, como objeto de conocimiento que le corresponde la instrumentación de la función financiera como un todo integral, toda vez que ni el ingreso ni el gasto es un fin en sí mismo, sino solo instrumentos para el logro de los intereses colectivos, objetivo perseguido por toda administración pública.

Debemos entender que la naturaleza de la actividad financiera es compleja, toda vez que desde el punto de vista de las personas que la realizan, es una actividad eminentemente política, desde el punto de

vista objetivo, por las formas de las actuaciones, se configura como una actividad esencialmente económica. Asimismo también conforma la naturaleza de la actividad financiera, los aspectos jurídico, contable y ético.

Coincidimos con el maestro Sainz De Bujanda¹ en considerar política la naturaleza de la actividad financiera observada en si misma, o como parte integrante de la realidad social, por encima de lo estrictamente jurídico; “su propia existencia no puede ser concebida mas que como producto de la voluntad estatal; se mueve siempre, a impulsos de un cálculo político”.

De la investigación, análisis y descripción de la actividad financiera del Estado, se sabe que las finanzas públicas, reconocerán diferentes materias de estudio, denominadas política financiera, economía financiera, sociología financiera y administración financiera. El aspecto jurídico, sin embargo, no es objeto propio del estudio de la referida ciencia, sino de los análogos conocimientos jurídicos y, concretamente, de la correspondiente área del denominado derecho financiero.²

Las finanzas públicas en su concepción actual y en términos generales tienen por objeto examinar las formas de cómo el Estado

¹ DE BUJANDA, Sainz. *Fernando. Sistema de Derecho Financiero*, Introducción, Vol. I. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, Pág.117.

² MARTÍN, José, María. *Introducción a las finanzas públicas*, Buenos Aires, 1985, Pág. 37 y 38.

obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos necesarios para el bien común.

Las finanzas públicas como ciencia con autonomía respecto de la economía política, es de creación reciente, su historia independiente no se remonta más allá de la Revolución Francesa.

El maestro Flores Zavala,³ citando a Francisco Nitti, indica que la ciencia de las Finanzas Públicas tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público, se procurará las riquezas materiales necesarias para la vida y su funcionamiento, y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas. De acuerdo con ésta definición, la ciencia de las finanzas públicas comprende dos partes fundamentales: una que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado (Federación, Entidades Federativas y Municipios), y otra que se refiere a la aplicación correcta de los ingresos, por parte de los poderes públicos.

La primera parte comprenderá las reglas de acuerdo con las cuales se deben establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, etc.; el estudio de los derechos, productos y aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de moneda como recurso financiero; la

³ FLORES Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México, 1991. Pág. 10.

expropiación por causa de utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita. La segunda parte estudiará el procedimiento técnico que debe seguirse para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.

Por lo tanto, el Derecho Financiero no debe entenderse como una disciplina jurídica aislada, sino que se relaciona con el resto de las disciplinas jurídicas. Lo anterior, en base a que el derecho constituye realmente un todo y su división en ramas tiene un fin fundamentalmente didáctico, dirigido a facilitar su enseñanza.

El Derecho Financiero tiene conexiones con otras ramas del Derecho Público, como, son el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Penal, el Derecho Procesal, el Derecho Internacional Público, el Derecho Privado, el Derecho Civil, el Derecho del Trabajo, el Derecho de la Seguridad Social y el Derecho Internacional Privado.

La actividad financiera se trata de una actividad jurídica de naturaleza pública, tanto por el sujeto que es el Estado como por el objeto, que se relaciona con necesidades colectivas que se satisfacen a través de medios financieros.

B.- CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

B.1.- Sainz De Bujanda⁴ define el Derecho Financiero como “rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”.

De esta definición se infieren las siguientes características del Derecho Financiero:

B.1.a.- Se encuadra dentro del Derecho Público, y como tal regula relaciones en las que priva el interés comunitario sobre el individual.

B.1.b.- Es un ordenamiento instrumental, puesto que ni el ingreso ni el gasto son finalidades en si mismas, sino que cobran sentido cuando se aplican al logro de finalidades públicas.

Si la actividad financiera se integra por dos grandes elementos que son los ingresos y los gastos públicos, estos serán también los que formen el contenido del Derecho Financiero, si bien con terminología distinta, pero con el mismo sentido.

⁴ DE BUJANDA, Sainz, Fernando. Op. cit. Página 176.

B.2.- Para Ingrosso,⁵ el Derecho financiero es el "conjunto de normas jurídicas que regula la actividad del Estado y de los entes menores de derecho público, considerada en la comparación de los órganos que la ejercitan en la ordenación formal de sus procedimientos, así como de sus actos, y en el contenido de las relaciones jurídicas que la misma hace nacer.

Esta es la materia de estudio del derecho financiero, entendido como disciplina científica.

B.3.- Para Pugliese,⁶ Derecho Financiero "es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de una actividad, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que deriva de la aplicación de esas normas".

B.4.- Giuliani Fonrouge,⁷ lo caracteriza como "un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diversos aspectos: órganos que las ejercen y medios en que se exterioriza el conjunto de las relaciones que origina" .

⁵ INGROSSO, Gustavo, N. 1956. *Diritto Finanziario*, Págs.7y8, citado por VILLEGAS H. B. en Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Astrea, Buenos Aires, 2002. Págs.81/82.

⁶ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. México. 1939. Pág. 22. Citado por VILLEGAS H, B.

⁷ GULIANI Founroge, C. M. *Derecho Financiero* T. I. Pág.30. 6ta. ed. actualizada por Navarrete, S. y Asorey, R. Buenos Aires. Depalma, 2000 (citado por VILLEGAS, H, B. obra citada., Pág.82).

B.5.- Por su parte Ezio Vanoni indica:⁸ “Derecho Financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad del Estado y de las entidades públicas destinadas a procurarle los medios económicos necesarios para hacer frente a las necesidades públicas”.

B.6.- Rheinfeld,⁹ quien a principios del siglo xx definió al Derecho Financiero como: “las normas de derecho público positivo que tienen por objeto la reglamentación de las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes) con administración propia existentes en el interior de aquél”. Fue el primero en señalar la necesidad de estudiar la manera desde el punto de vista jurídico, diferenciándolo del derecho administrativo y del derecho privado. Es decir, planteó la necesidad de considerarlo una rama jurídica independiente. Sostenía que el derecho financiero debía ser caracterizado como un derecho público cuyas relaciones e instituciones jurídicas podían ser extrañas al derecho privado, en cuyo caso no eran aplicables los principios ni las normas de derecho privado.

El derecho financiero es una rama jurídica que se ubica dentro del Derecho Público, porque las normas financieras están destinadas a normar el poder estatal de mando en el campo financiero, lo cual permite actuar como regulador general en atención a las necesidades

⁸ EZIO Vanoni. *Derecho Financiero*. T. I. Pág.30, citado por FONROUGE, G. y por VILLEGAS, H, B. Op. cit. Pág.82.

⁹ RHEINFELD, *Grundriss des finanzrechts*; traducción francesa, *précis de droit financier*. Op. cit. por VILLEGAS, H, B. Pág.83.

de los particulares integrantes de la comunidad jurídicamente organizada.

Coincidiendo con las ideas de Sáinz de Bujanda, dentro del Derecho Financiero se incluyen los siguientes puntos:

B.6.a.- La ordenación jurídica de los recursos económicos del Estado constituye una parte fundamental de esta disciplina. Es, sin duda la que ofrece una conexión más profunda con la ciencia financiera y, a través de ella, con la teoría económica y monetaria.

B.6.b.- La segunda parte de este sector jurídico tiene por objeto el estudio de las normas que regulan la gestión financiera. Se comprenden en ella la ordenación jurídica del presupuesto del Estado y la de los actos administrativos, a través de los cuales, se obtienen los ingresos y se ordenan los gastos y los pagos que se originan en el cumplimiento de los servicios públicos.

B.6.c.- De lo anterior se desprende que para el Derecho Financiero, la Hacienda Pública es un ciclo entre ingresos y gastos públicos, relacionados entre sí por medio de un plan jurídico exteriorizado en forma contable y monetaria que es el presupuesto, cimiento básico de toda la actividad económica del Estado, puesto que sólo los gastos autorizados por él pueden llevarse a cabo.

B.6.d.- No puede dejar de enunciarse, la teoría del gasto público que consiste en el procedimiento de aplicación de los ingresos a los fines del Estado.

Al respecto, diremos que el Estado necesita medios económicos para atender sus fines, la relación entre sus ingresos y gastos ha de expresarse por medio de un plan jurídico de actuación y toda la actividad necesaria para adquirir, conservar y emplear esos medios económicos a través de una organización adecuada.

B.7.- Para Pérez Royo¹⁰ la actividad financiera es aquella que desarrolla el Estado y los demás entes públicos para la realización de los gastos inherentes a las funciones que les están encomendadas, así como para la obtención de los ingresos necesarios para hacer frente a dichos gastos.

De la definición anterior se deduce que caracterizan a la actividad financiera, el ser una actividad pública que tiene por objeto la obtención de recursos financieros para el cumplimiento de sus funciones públicas.

B.8.- Menéndez Moreno¹¹ entiende que Derecho Financiero es la disciplina que se ocupa del estudio sistemático y valorativo de las normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera, esto es, de los

¹⁰ PÉREZ Royo Fernando. *Derecho Financiero y Tributario* parte general, Civitas, Madrid, 2002. Pág. 67.

¹¹ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 2002. Pág. 43.

ingresos y de los gastos destinados a satisfacer las necesidades económicas de carácter público.

Esta definición es apropiada desde el punto de vista académico, resalta los rasgos principales característicos del Derecho Financiero.

El Derecho Financiero estudia las normas jurídicas que lo integran, indicando la sistematización de sus contenidos y valorando las normas de acuerdo a principios racionales que parten del ideal de Justicia a que debe aspirar el Derecho. Esta Justicia se concreta en los principios generales que deben motivar la regulación de la actividad financiera, principios que deben estar plasmados en la Constitución.

Con el nombre de Derecho Financiero se entiende una rama del ordenamiento jurídico, es decir, un conjunto de normas como un sector de la ciencia jurídica, precisamente la que estudia esa rama del Derecho Público como un conjunto de normas objetivas y de principios jurídicos que rigen la actividad financiera de los entes públicos.

B.9.- Martínez Lago y García De La Mora¹² resumen el concepto de Derecho Financiero como una “ disciplina jurídica que estudia y sistematiza la rama del Derecho Público interno, normas y principios jurídicos informadores, reguladora de la constitución o estructura, la

¹² MARTÍNEZ Lago, M, Á. y GARCÍA De La M. L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002. Pág.49

gestión y el control de la Hacienda Pública y las relaciones jurídicas derivadas de ello.

B.10.- Cazorla Prieto¹³ indica que el Estado contemporáneo despliega de modo directo e indirecto una importante actividad financiera económica, donde destaca la actividad financiera, que se entiende como la acción de los entes públicos, tendiente a la obtención de los ingresos mediante los cuales se nutre el gasto público, a través del cual se facilita la satisfacción de las necesidades públicas. De manera muy concisa podemos considerar la actividad financiera como lo tocante a los ingresos y gastos de los entes públicos.

Estamos de acuerdo con Cazorla Prieto en que la actividad financiera del Estado trata lo relativo a la generación de ingresos para destinarlos al gasto público, para el bienestar de la sociedad.

Coincidimos con Sainz De Bujanda en considerar política la naturaleza de la actividad financiera observada en sí misma como parte integrante de la realidad social, por encima de lo estrictamente jurídico; su propia eficiencia no puede ser concebida más que como producto de la voluntad estatal “y se mueve siempre, a impulsos de un cálculo político”.

¹³ CAZORLA Prieto, L. *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2001. Pág. 47.

B.11.- Para Palao Taboada,¹⁴ el Derecho Financiero puede definirse como “el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado y los demás entes públicos así como las relaciones jurídicas a que la misma da lugar”.

También puede definirse como la disciplina que se ocupa del estudio sistemático y valorativo de las normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera, esto es, de los ingresos y de los gastos destinados a satisfacer las necesidades económicas de carácter público.

B.12.- Opina Ferreiro Lapatza¹⁵ que cuando el Estado obtiene y utiliza recursos económicos para llevar a cabo las tareas que la sociedad les encomienda, está realizando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera.

Tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado); por el objeto sobre el que recae, que son los ingresos y gastos públicos, así como por su carácter instrumental. La actividad financiera no constituye un fin en sí misma; es una actividad mediadora que sirve para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar.

La Hacienda Pública, en este sentido, es el Estado en cuanto obtiene ingresos y realiza gastos.

¹⁴ PALAO Taboada, citado por MÉNDEZ, Moreno, A. *Derecho Financiero y Tributario*, parte general, Pág.43.

¹⁵ FERREIRO Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 2000, Págs.. 19, 20, 28 y 35.

Se entiende como la parte del aparato estatal que tiene encomendada la realización de ingresos y gastos.

En sentido objetivo la expresión Hacienda Pública se identifica con la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y a realizar gastos.

Podemos decir que el Estado es un sujeto económico tan natural como son las economías privadas de consumo o de producción que se integran en el proceso económico general. El Estado no es un sujeto extraño que perturbe el orden económico en la actividad privada, es una persona moral que interviene necesariamente en la actividad económica.

Desde ésta óptica, el análisis del tributo no se reduce a tomar nota de quien es el sujeto al que la ley obliga a pagar. El esfuerzo se concentra en averiguar en qué condiciones el sujeto puede o no puede trasladar la carga a otro y quien resulta, en último término, incidido por el tributo. Se trata de determinar cómo se distribuye el tributo en términos económicos.

B.13.- NUESTRA OPINIÓN

El Estado, para el cumplimiento de sus funciones necesita emplear medios o recursos materiales, humanos y financieros; así por ejemplo, las carreteras satisfacen la necesidad de transporte rápido; los

edificios universitarios sirven para desarrollar la enseñanza. Todos los medios materiales, humanos y financieros son indispensables en la realización de las funciones del Estado, tendientes a lograr el bienestar de la sociedad, donde exista seguridad jurídica e impere el orden y la justicia.

Precisamente la actividad financiera del Estado, está dirigida a la obtención del dinero necesario establecido en la Ley de Ingresos de la Federación, para aplicarlo al cumplimiento del presupuesto de egresos correlativo.

La actividad financiera del Estado se caracteriza por su carácter instrumental de lograr los medios dinerarios que permitan a través de las demás dependencias del Estado, lograr el objetivo pretendido, que es satisfacer las necesidades públicas. Por ello concluimos que el Derecho Financiero puede definirse como la rama del Derecho Público que estudia las normas que regulan la obtención de ingresos, la administración y el gasto público, a efecto de lograr el bienestar de la sociedad.

C.- RELACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO CON OTRAS DISCIPLINAS JURÍDICAS.

Menéndez Moreno¹⁶ considera que “el Derecho Financiero no es una disciplina jurídica aislada, sino que se relaciona con el resto de las

¹⁶ MENÉNDEZ Moreno, Alejandro. Op. cit. Pág. 47.

disciplinas jurídicas. Esto es así porque el Derecho constituye realmente un todo y su división en ramas es en gran medida artificial, tiene un fin fundamentalmente didáctico, dirigido a facilitar su enseñanza. En tal sentido, la autonomía de cualquiera de las ramas del Derecho ha de ser entendida con una importante dosis de relatividad, ya que la autonomía de una rama, no puede romper ni resquebrajar el concepto unitario de Derecho mismo. Es más, podemos recordar también en este punto las siguientes palabras de Ortega y Gasset: lo que es parte sólo puede entenderse si lo referimos al todo de que ello es parte, sólo en relación con ese todo es lo que es y tiene su verdadero sentido”.

Respecto al Derecho Financiero podemos decir que presenta individualmente conexiones con otras ramas jurídicas que pertenecen al Derecho Público.

Asimismo, el Derecho Financiero presenta una plena identificación con el Derecho Constitucional, toda vez que en la Constitución se presenta o se deben presentar los principios rectores del Derecho Financiero, por lo que se puede decir que una parte del Derecho Financiero es Derecho Constitucional o también, que una parte del Derecho Constitucional es Derecho Financiero.

Por otra parte, también existe conexión entre el Derecho Financiero y el Derecho Administrativo muy relevante, ya que es

admisible considerar al Derecho Financiero como una parte especial del Derecho Administrativo.

Igualmente el Derecho en comento está vinculado con el Derecho Penal, relación que se presenta ante la necesidad de aplicar los principios informadores propios del ordenamiento penal a las infracciones y sanciones en casos del incumplimiento del pago de contribuciones, así como la administración y aplicación al gasto público; tomando en cuenta los aspectos que diferencian al delito de la infracción administrativa en general y de la financiera o tributaria en particular.

Con el Derecho Procesal, la relación se manifiesta en la necesidad de aplicar las categorías dogmáticas de esta rama del Derecho con los actos administrativos de la materia tributaria, como es el caso de los recursos de revocación interpuestos por los contribuyentes ante la propia autoridad hacendaria, o bien en los juicios de nulidad fiscal interpuestos ante los Tribunales Federales de Justicia Fiscal y Administrativa.

La relación que en el presente existe entre el Derecho Financiero y el Derecho Internacional Público, es de suma importancia para nuestro país, que ha celebrado tratados de libre comercio con 32 naciones y manteniendo el 85% de sus exportaciones tan solo con su vecino país del norte.

D.- FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

La expresión fuentes del Derecho, trata del origen de las normas jurídicas; designa los eventos, hechos o actos, cuya realización es condición para que surja una norma en un determinado orden jurídico, como indica Norberto Bobbio citado por el Diccionario Jurídico Mexicano,¹⁷ “ Fuentes del Derecho son los hechos o actos de los cuales el ordenamiento jurídico hace depender la producción de normas jurídicas “.

Fuentes del Derecho expresa el conjunto de hechos reconocidos como apropiados para crear, modificar, sustituir, derogar normas de un hecho jurídico. Cualquier teoría jurídica apropiada debe incluir una solución a la identificación del contenido como a la existencia del derecho.

Por Fuentes Formales, se entiende los procesos de creación de normas jurídicas; por fuentes materiales o reales, se entiende todos los hechos sociales que dieron origen a las normas; por fuentes históricas los juristas aluden a la evidencia histórica que permite el conocimiento del derecho, también se aplica a los eventos pasados que dieron origen a las normas y principios jurídicos existentes.

¹⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U. N. A. M.; Editorial Porrúa, México, 1992, Pág.1478

Toda disposición jurídica tiene un origen histórico (material), un fundamento ideológico (lato sensu) y una fuente formal, (actos y fuentes) que determinan la validez y contenido de una norma jurídica.

Es en la Constitución y en el Derecho Constitucional donde puede encontrar unidad, sentido y fundamento el Derecho Financiero;¹⁸ lo anterior ocurre como consecuencia del sentido jurídico axiológico fundante de la Constitución, de la jerarquía normativa, así como por la extensión que alcanza su contenido de carácter jurídico financiero.

En el Derecho Tributario, al igual que pasa en el ordenamiento jurídico público en general, la teoría de las fuentes del derecho se circunscribe propiamente a los modos de creación del derecho escrito, de la ley en sentido material.

Ferreiro Lapatza,¹⁹ citando a González Vicén. Establece que “todo grupo humano que quiere transformar la mera coexistencia en verdadera convivencia humana, necesita una serie de cánones de conducta, es decir, de normas o esquemas que digan en cada situación cual ha de ser el comportamiento de los miembros del grupo respecto a los demás. Solo estas normas o modelo de conducta hacen posible una

¹⁸ SÁNCHEZ Serrano, I. *Tratado de Derecho Financiero Y Tributario Constitucional*. Marcial Pons, 1997, Pág.99.

¹⁹ FERREIRO Lapatza, J, J. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 2000, Pág.31 cita a González Vicén. F; autor de la obediencia al Derecho en Estudios de Filosofía del Derecho, F. D. La Laguna, 1979. Pág.365.

expectativa de comportamiento recíproco entre los componentes del grupo, y sólo por ellos la coexistencia amorfa se convierte en sociedad en el pleno sentido de la palabra.

Estas normas pueden ser y son de muy diversa especie, normas de la moda, del pudor, del honor, usos y tradiciones sociales, el Derecho y mucho mas”.

Al hablar de fuentes del Derecho, nos referimos a las formas de manifestación externa del Derecho Positivo que se concretan en la Ley, en los Principios Generales del Derecho y en la costumbre. Tomando en cuenta el carácter reglado de la actividad financiera del Estado, la ley escrita ejerce una influencia muy significativa en el análisis de las fuentes del Derecho Tributario. Si bien a la jurisprudencia le compete corregir los defectos de legalidad de la norma, aún se aprecia un impacto débil, sobre todo en el aspecto tributario, si bien, la jurisprudencia puede influir en la redacción e interpretación de la ley, sin embargo no puede sustituir a quien constitucionalmente tiene encomendada la función de legislar, que es el Congreso de la Unión, en base a un proyecto de reformas, adiciones, derogaciones o creación de leyes. Asimismo, el estudio de las Fuentes del Derecho debe relacionarse y conectarse con el análisis de la jerarquía normativa como expresión de seguridad jurídica y evitar que la norma de menor rango, vaya más allá de la norma jerárquica superior.

E.- LA CONSTITUCIÓN COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

Como indica el profesor Sánchez Serrano, es en la Constitución y en el Derecho Constitucional donde puede encontrar unidad, sentido y fundamento, el Derecho Financiero.²⁰ Esto es en base al sentido jurídico axiológico, fundante de la Constitución y de la jerarquía normativa que, como texto jurídico supremo corresponde sobre todo al ordenamiento jurídico y por la extensión que alcanza su contenido de carácter jurídico tributario.

El principio de legalidad trata acerca de la producción normativa, de carácter instrumental, conforme al cual y a través de la ley formal pueden establecerse tributos; la naturaleza de este principio requiere para su aplicación que esté establecido en la Constitución. El principio de legalidad tributaria en México está comprendido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, al establecer la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Constitución es la norma fundamental del ordenamiento jurídico positivo de la sociedad. En ella se refleja la decisión de autonormarse, a través del conjunto de normas que contiene el derecho básico de organización de la sociedad política.

²⁰ SÁNCHEZ Serrano, L. Op. cit. Pág.99.

Como opina Ferreiro Lapatza:²¹ “ Dado que la Constitución contiene el derecho fundamental de organización de la comunidad política, debe determinar también como parte esencial de este contenido, los hechos o los actos a los que se atribuye el poder de producir normas pertenecientes al sistema”, es decir, las fuentes del ordenamiento que ella, como norma fundamental preside.

Es la Constitución la que debe marcar el esquema básico del sistema de fuentes; la que debe indicar las fuentes de producción normativa primarias del sistema, independientemente de que estas fuentes primarias puedan crear y reconocer otras fuentes.

La Constitución determina los actos que pueden producir normas dentro del sistema, determinando la forma de estos actos (Ley, Reglamento, Tratado, etc.) y determina también quienes pueden realizar tales actos.

La Constitución se configura como base y parte del ordenamiento jurídico de la comunidad, como acto de la fuente material primaria y como forma de este acto primario y fundamental que debe servir de base para configurar el resto del ordenamiento jurídico.

²¹ FERREIRO Lapatza, J. A. Op. cit. Págs. 44-45.

Asimismo, la Constitución señala el sistema de fuentes materiales y formales, qué personas pueden llevar a cabo los actos que producen normas, así como su forma y contenido.

Las fuentes materiales y formales del Derecho Tributario positivo aparecen marcadas por la Constitución; asimismo, el contenido posible de las normas de Derecho Tributario aparecen en ella. La Constitución no sólo es la primera de las fuentes formales, sino que también establece el sistema de fuentes materiales en el ordenamiento, condicionando además, el contenido del resto de las normas que pueden emanar de tales fuentes y pueden, en consecuencia formar parte del Derecho Tributario Positivo.

El fundamento del orden jurídico tributario se encuentra en la Constitución, a la que debe ajustarse en todo a sus principios. La Constitución es la que proporciona los lineamientos básicos a los que debe ajustarse toda la legislación tributaria.

“La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la

categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”.²²

En la Carta Magna se incluyen los principios rectores del orden jurídico tributario, que revelan la orientación precisa y las características básicas a las que debe sujetarse el sistema tributario. La Constitución es el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que integran el Derecho Tributario.

Al respecto, el artículo 133 establece lo siguiente: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”.

F.- LA LEY COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO

Dentro del derecho interno, la primera de las fuentes es la ley, misma que en el Derecho Tributario tiene un papel central, por imperativo del principio de legalidad, que exige este rango formal para la regulación de los elementos fundamentales de los tributos.

²² SERRA Rojas, A. *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1974, Pág.78

Respecto al principio de legalidad, según la clásica máxima “*nullum tributum sine lege*”, es necesario el dictado de una ley para que nazca la obligación tributaria. Al respecto, debe tratarse de una ley formal, es decir, una ley dictada por el Congreso, siguiendo los procedimientos respectivos; una simple ley material, no formal, como decretos circulares, no tienen el carácter de ley en materia tributaria. Sin embargo, cabe hacer notar que en la actualidad se ha debilitado el principio de legalidad, en cuyo caso, si las leyes transgreden la letra o el espíritu de la Constitución, la persona afectada puede solicitar la declaración de su inconstitucionalidad en el caso concreto.

La Constitución de 1917 consagra el principio de legalidad tanto entre los principios constitucionales en materia tributaria como entre los relativos al gasto público.

Asimismo, aunque el principio de legalidad, constitucionalmente es formulado con independencia para la rama del ingreso y la del gasto público, se puede inducir de todas las normas respectivas el reconocimiento de un principio constitucional de legalidad reflejado de una manera reforzada en la materia financiera globalmente considerada.

“El principio de legalidad, escribe el profesor Pérez Royo ²³ debe ser visto también como una institución al servicio de un interés

²³ PÉREZ, Royo, Fernando. Op. cit. Pág. 42

colectivo“: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el Constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de intereses contrapuestos en el mencionado reparto.

Esta visión colectiva del principio de legalidad, sintoniza a la perfección con una de las funciones más caracterizadoras e importantes del Congreso de la Unión: la de integración de los distintos intereses políticos, sociales y económicos que se despliegan sobre lo que tiene verdadero relieve para los ciudadanos, y pocas cosas tienen mayor importancia que los tributos y el reparto del gasto público.

La visión formal del principio de legalidad en materia tributaria, pone de manifiesto la relación que guarda tal principio con otros constitucionales. Así la regulación de los tributos por ley, expresión formal del principio de legalidad, favorece un mayor respeto a principios que revisten gran juego en el campo tributario, como son los de generalidad, igualdad y seguridad jurídica.

Asimismo, la ley fija la forma y condiciones en que se han de cumplir las distintas situaciones jurídicas y los diferentes procedimientos propios de la Administración Pública para contraer

obligaciones financieras y llevar a cabo la aplicación de los gastos públicos para la realización del bien común.

De acuerdo con lo antes dicho, la ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Tributario, ya que para tener validez, se requiere que absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben estar previstas por una norma jurídica aplicable al caso.

G.- EL DECRETO LEY COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO.

El decreto-ley cabe definirlo como “toda regulación por vía de decreto de materias que, dada su naturaleza, están dentro del ámbito de la ley formal”.²⁴

En general el decreto-ley es la decisión de carácter legislativo que dicta el Poder Ejecutivo fundado en el estado de necesidad, en circunstancias excepcionales ante el receso o caducidad del poder legislativo. En suma, están comprendidos en esta categoría todos aquellos decretos que estatuyen sobre materias que por su propia naturaleza son de índole legislativa”.²⁵

El Decreto-ley es un acto normativo emitido en vía de excepción por el titular del Poder Ejecutivo y está dotado de la misma fuerza,

²⁴ Nueva Enciclopedia Jurídica, t. VI, Pág. 296 citado en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U. N. A. M. Ed. Porrúa, México, 1992, Pág. 842.

²⁵ Enciclopedia Jurídica Omeba, T. V, Pág. . 988.

rango y jerarquía de las leyes. No son actos administrativos sobre los que pueda entenderse desviación de poder, sino actos de naturaleza legislativa. El órgano competente para dictarlos es el Gobierno de la Nación (Presidente de la República). El Decreto-ley es dictado en casos de extraordinaria y urgente necesidad.

Comenta Pérez Royo que al respecto la doctrina se ha dividido en varias posiciones:

Primera.- La de aquellos autores (Salas Hernández)²⁶ que interponiendo literalmente la cláusula del artículo 86.1 de referencia, excluyen de manera absoluta la posibilidad de que mediante decreto-ley se produzca la creación o modificación de cualquier tipo.

Segunda.- (Queralt Martín) es la que conectando la cláusula del artículo 86. I con el principio de legalidad del artículo 31.3 de la propia Constitución española, defiende que éste es el ámbito vedado al decreto-ley: éste podrá ser utilizado solamente para regular aquellos puntos no amparados por el principio de legalidad.

Tercera.- Es la posición que defiende Pérez Royo²⁷ con la cual me identifico, al igual que los autores Palao Taboada, Falcón y Tella, la determinación del ámbito vedado al decreto-ley, en materia tributaria, debe establecerse partiendo de la consideración de que no debe

²⁶ PEREZ Royo, Fernando. Op. cit. Págs. 63.

²⁷ PEREZ Royo, Fernando. Op. Cit. Págs. 64.

relacionarse dicho ámbito con el principio de legalidad. En este principio tributario, como principio formal sobre la producción normativa, es necesario identificar no tanto una garantía individual, que afecta al estatuto del ciudadano sino una garantía de carácter colectivo, referida al reparto de funciones entre los órganos del Estado. Aparte de esto, hay que decir que el excluir al decreto-ley del ámbito de reserva equivale prácticamente a la anulación de esta figura. Por su parte Eseverry y López Martínez²⁸ opinan en el siguiente sentido:

“Nos parece que las posiciones aquí sintetizadas del Tribunal Constitucional, no deben entenderse antagónicas sino complementarias, en el sentido de que creemos subsistente la posibilidad de que el juicio de validez de cualquier decreto-ley en materia tributaria, pueda llegar a realizarse a la vista del citado principio de contribución al gasto público al que, en abstracto se refiere al artículo 86-1 antes citado, como también puede y debe efectuarse bajo el prisma que nos enseña el principio de legalidad en materia tributaria”.

En México, se permite el decreto-ley, establecido en el artículo 49 de nuestra Constitución Política al establecer que el Poder de la Federación, que es uno, para el ejercicio de sus diversas funciones las divide y crea tres organismos públicos para atenderlas, siendo éstos el Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

²⁸ ESEVERRY, Ernesto y LÓPEZ, Martínez, Juan. Op. cit. Pág.98.

La división de funciones quedó consagrada en la Constitución de 1917, al igual que el artículo 9 del Acta Constitutiva de la Federación de 1824 y con el mismo texto del artículo 59 en la Constitución de 1857.

No podrán reunirse dos o más de estas funciones en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.²⁹

El artículo 29-constitucional regula los casos de suspensión de las garantías individuales de la siguiente manera:

“En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República, con aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste, de La Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión

²⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Tomo 1, Instituto de Investigaciones Jurídicas, U. N. A. M., México, 1998, Pág.560.

se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde “.

El artículo en comento prevé la interrupción temporal de la vigencia de las garantías individuales, cuando la sociedad se exponga a un grave peligro que solo pueda enfrentarlo a través de una acción rápida y eficaz, para lo cual las garantías puedan ser un obstáculo. En este ordenamiento, el Congreso de la Unión delega facultades al Presidente de la República, para expedir decretos-ley, tendiente a resolver la emergencia.

Como ejemplo del ejercicio de esta facultad al Presidente de la República, tenemos el decreto de suspensión de garantías individuales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de Junio de 1942, única ocasión que se suspendieron las garantías en México, por el Presidente General Manuel Ávila Camacho y su gabinete presidencial, donde se acordó:

1. Declarar el estado de guerra entre México por una parte y Alemania, Japón e Italia por la otra.

2. Suspender la vigencia de las garantías individuales que obstaculizaran la actuación rápida y eficiente para abordar la situación.
3. Solicitar al Congreso de la Unión el otorgamiento de facultades para legislar.³⁰

H.- LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO

El Derecho Financiero entendido como una rama del Derecho Público, tiene su propia autonomía didáctica, esto es la enseñanza por separado del Derecho Administrativo, del cual forma parte.

La autonomía, compatible con la unidad del ordenamiento jurídico y por consiguiente de la ciencia jurídica, que es una sola, aunque se divide en base a los diversos temas de especialización, es una autonomía existente entre las diversas partes en que se divide la misma ciencia.

Martínez Lago y García de la Mora³¹ consideran que existe polémica en la doctrina sobre la autonomía científica del Derecho Financiero con relación a las demás ramas jurídicas respecto a dilucidar si éste presenta una suficiente homogeneidad de materia o, por lo contrario, existe heterogeneidad. ¿Son los mismos principios y directrices los que afectan al presupuesto, la deuda pública, el tributo,

³⁰ BURGOA Orihuela, I. *Las Garantías Individuales*. Editorial Porrúa, México, 1994, Pág.179.

³¹ MARTÍNEZ Lago, M. y GARCÍA DE La Mora, L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Coyve, S.A.; Madrid 2002. Pág. 56.

etc.? La doctrina "autonomista", así lo cree, subrayando la profunda unidad que guarda el fenómeno en su conjunto, sobre todo si se caracteriza jurídicamente la actividad financiera y se distingue de la actividad financiera en general. Pero hay ilustres autores que rechazan esta posición. Sin embargo, una mayoría bastante amplia de la doctrina admite la autonomía del Derecho Tributario, que para nosotros no es sino una parte de un todo mayor, El Derecho Financiero.

Como criterios que podrían justificar una respuesta afirmativa respecto a que el objeto de estudio del Derecho Financiero presenta unidad suficiente, son los siguientes:

1.- la actividad financiera no atiende únicamente a procurar los ingresos, sino también a aplicarlos a las diferentes necesidades de la población.

2.- la existencia a nivel de Derecho positivo de todo un conjunto normativo que otorga al fenómeno jurídico-financiero un tratamiento unitario.

3.- la concepción de la Hacienda Pública como un todo, como un conjunto dotado de sustantividad propia, diferenciado de la Administración Pública.

4.- La patrimonialidad propia de todas las instituciones jurídico-financieras, que permiten concebir a la Hacienda Pública como un

patrimonio de Derecho público, sometido a principios del orden público económico.

Coincido con Martínez Lago y García de la Mora, en que existe concurrencia de normas y relaciones suficientemente homogéneas y diferenciadas del resto de sectores jurídicos así como de principios jurídicos propios y específicos de esta rama del Derecho.

La caracterización jurídica de la actividad financiera y su diferenciación de la actividad administrativa en general se ha hecho sobre las siguientes bases:

La primera atiende al carácter instrumental de la actividad financiera frente a la naturaleza final, que es a través de la cual se llevan a cabo, como la educación, la salud, la seguridad, etc. La actividad financiera no cubre directamente las necesidades públicas, pero sí facilita los medios financieros que permiten la actuación de la administración.

La actividad financiera tiene preponderantemente la naturaleza de mediadora, como mero instrumento indispensable para el logro de los fines sociales llevados a cabo por la actividad administrativa en general; sin embargo hay que reconocer que también la actividad financiera cumple directamente fines colectivos como la redistribución de la renta y de la riqueza.

La segunda base atiende a la naturaleza del medio o instrumento utilizado por la actividad financiera, que es el dinero, bien instrumental carente de utilidad alguna por sí mismo. Este medio da origen a técnicas, órganos y procedimientos, una actividad especializada y diferenciada respecto a la administración general.

La tercera base se refiere al interés tutelado por el conjunto del ordenamiento financiero que da coherencia al mismo, cuando procura al ente público los medios necesarios para sus fines y asegurar el empleo de los mismos y concretamente, en los acordados por la representación política de los ciudadanos a través de la votación anual del presupuesto; éste es el Congreso de la Unión. La justicia financiera global, es un tema unido al que se comenta mas allá de la mera justicia tributaria tradicional, de tal forma que esta última no quede afectada por la aplicación de los ingresos al gasto público, que necesita igualmente un principio rector, unos límites materiales de justicia mas allá del control o legalidad formal.

El tratadista Pérez Royo F.³² opina que la autonomía del Derecho Financiero en cuanto objeto de estudio se ha planteado históricamente en una doble dirección. En primer lugar, en relación con la distinción respecto del análisis propio de las disciplinas no jurídicas y en segundo lugar, dentro del ámbito estrictamente jurídico, relacionado con otras ramas del tronco del Derecho público.

³² PÉREZ Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, duodécima edición, Civitas, Madrid, 2002, Pág.29.

En relación a lo primero, la actividad financiera puede ser analizada, no solamente desde el punto de vista estrictamente jurídico, sino también desde otros ángulos, entre los que destacan el económico y el político. Históricamente el análisis de la Hacienda lo formó el objeto de una disciplina cuyo contenido era fundamentalmente económico, la ciencia de la Hacienda surgida a su vez en el seno de la Economía Política.

A lo largo del siglo anterior, paulatinamente se ha ido produciendo el proceso de construcción de conceptos y depuración de la metodología necesarios para constituir el Derecho Financiero como disciplina estrictamente jurídica diferenciada de la Hacienda Pública.

Este proceso se ha producido de manera más completa por regla general en el Derecho Tributario.

Pérez Royo³³ opina al igual que Martínez Lago y García de la Mora que desde el ámbito estrictamente jurídico, el Derecho Financiero forma parte del tronco del Derecho Público, y concretamente de aquella parte del mismo que se ocupa del régimen y actividades de la administración pública.

³³ PÉREZ Royo, Fernando. Op. cit. Pág.30.

El Derecho Financiero reúne los requisitos que convencionalmente se exigen para considerar una disciplina jurídica como autónoma, desde el punto de vista del método para su estudio, ya que tiene por objeto un sector de la realidad social bien delimitado y regido por unos principios susceptibles de ser explicados en forma unitaria. La unidad está garantizada por la relación lógica entre los procesos de ingresos y de gasto público.

El Derecho Financiero, al igual que todas las disciplinas jurídicas, mantiene relación estrecha en primer lugar con el Derecho Constitucional. Es este el que establece el fundamento de las instituciones de la Hacienda Pública y contiene a su vez los principios que orientan su actuación y le establecen los límites de la misma. También existen relaciones estrechas con el Derecho Administrativo, que puede considerarse como Derecho común en este sector. Así mismo se relaciona con otras ramas jurídicas como el Derecho Penal, principalmente por lo que se refiere a la protección en la vía penal de las funciones de ingresos y gastos (delitos contra el fisco), así como los principios que rigen en el ámbito sancionador estrictamente administrativo; además existen relaciones con el Derecho Internacional, con el procesal, etc.

I.- LOS DECRETOS DELEGADOS

Retomando lo dispuesto por el artículo 49 Constitucional en sus dos párrafos, debemos entender que adicionalmente a las facultades

extraordinarias para legislar que deben otorgarse al Ejecutivo, durante el tiempo de suspensión de garantías individuales, existe otro caso en el que el Congreso de la Unión abandona sus facultades legislativas sobre determinadas materias para turnarlas al Presidente de la República.

Es el artículo 131 de nuestra Carta Magna el que establece lo conducente como sigue:

Art.131.-"Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquiera

otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".³⁴

Los Decretos Legislativos Delegados son leyes delegadas, esto es, disposiciones normativas con fuerza de ley que proceden del Presidente de la República, previa delegación expresa del Poder Legislativo; de esa manera, el Ejecutivo aumenta su poder normativo de la administración, mediante un apoderamiento singular relativo a determinada materia relacionada con el comercio exterior y con la economía nacional. En este tipo de Decretos no requiere previa declaración de suspensión de garantías individuales.

Se distingue de los Decretos-Ley, por el hecho de que pueden emitirse en cualquier tiempo, ya que no debe usarse en razones de inmediata actuación a nivel normativo por parte del Gobierno (como sucede en el caso de Decreto-Ley que responde a situaciones de extraordinaria y urgente necesidad), sino a la conveniencia de que el Gobierno proceda en el plano normativo sobre cuestiones de carácter teórico que le deben quedar precisadas en el texto de la ley delegada.

No se puede decir, hablando con formalidad que los Decretos Delegados sean inconstitucionales, toda vez que su existencia

³⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Op. cit. Art. 131

legislativa está expresamente establecida en el mencionado artículo 131 Constitucional.

El tipo de materias que regulan los Decretos en comento son altamente significativos desde el punto de vista financiero, como son las relativas a importaciones y exportaciones, estímulos fiscales, etc.

J.- LOS TRATADOS INTERNACIONALES

En segundo lugar, dejando el primero para la Constitución, el Estado, considerado como miembro de la comunidad internacional, puede concertar tratados internacionales.

Dichos tratados no pueden considerarse sólo como fuentes del ordenamiento jurídico interno, son también fuentes fundamentales del Derecho Internacional.

Las normas del Derecho Tributario Internacional tratan de resolver principalmente dos problemas, que son la evasión y la doble imposición tributaria.

Estamos de acuerdo con Ferreiro Lapatza,³⁵ catedrático de la Universidad de Barcelona en que el Derecho Internacional Tributario

³⁵ FERREIRO Lapatza, José, Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 2000, Pág.77.

integra el segundo de los grupos de normas y se puede definir como el conjunto de normas de origen internacional que regulan esta materia.

En base al artículo 48 del Estatuto del Tribunal Internacional de la Haya, podemos hacer la siguiente enumeración de las fuentes normativas de Derecho Internacional Tributario.

- a) Los Tratados internacionales generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados que forman parte.
- b) La Costumbre Internacional, como evidencia de una práctica general aceptada como ley. La exención de los representantes diplomáticos de los impuestos directos del Estado en que están acreditados es el ejemplo más conocido de costumbre internacional en materia tributaria.
- c) Los principios generales del Derecho. Por ejemplo, el principio Pacta Sunt Servanda, cuya exigencia también en el Derecho Internacional Tributario es generalmente aceptada.

La fuente más importante del Derecho Internacional Tributario son los Tratados Internacionales, entre ellos los Tratados de Doble imposición y de evasión fiscal.

México ha firmado numerosos convenios de doble imposición, entre ellos cabe destacar los firmados con los países de la Unión Europea, Estados Unidos, Brasil, Canadá, Argentina, Chile, India, etc.

En relación a la evasión fiscal es de mencionar que en ausencia de un principio general o de una práctica generalizada sólo cabe, como medio de asistencia efectiva contra la evasión, su establecimiento por medios de acuerdo entre países, con el fin de adoptar una política uniforme.

Los convenios en materia de evasión fiscal suelen cifrar su contenido en el acuerdo de una asistencia recíproca y equivalente, intercambiando información y colaboración en los servicios administrativos.

K.- EL REGLAMENTO

Un Reglamento es una disposición jurídica de carácter general emitido por la administración con valores de subordinación a la ley; su función específica consiste en el desarrollo y complemento de las leyes y la regulación de la organización y servicios de la administración gubernamental.

La posición de reglamento, subordinada a la ley, a la que no puede contradecir, se desprende de los artículos de la Constitución Política Federal.

El Gobierno ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes.

En materia tributaria sobre todo en el ámbito impositivo, la potestad reglamentaria debe tomar en cuenta el principio de legalidad y la jerarquización de las normas; que no exista contradicción entre el modesto papel que la propia Constitución reserva al reglamento y el protagonismo que éste último presenta o llegue a presentar en la vida jurídica-tributaria donde en ocasiones se aplica con el olvido de la propia ley y hasta de la Constitución misma.

Ante esta indicación, en la que el pretendido afán de la burocracia, en ocasiones amparada en pretendidas necesidades técnicas y que como opina Ferreiro Lapatza³⁶ parece ignorar la vigencia de una Constitución que establece, en forma efectiva un sistema basado en la indiscutible primacía del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo. Ante esta situación los juristas deben reaccionar con vigor al aplicar o proponer como funcionarios, jueces o como abogados una norma reglamentaria, su adecuación a la ley y naturalmente a la Constitución.

Queralt M. junto con Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López³⁷ son de la idea que cada uno de los aspectos que comprende la

³⁶ FERREIRO Lapatza, José, Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 2000, Pág.76.

³⁷ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano. CASADO Ollero y TEJERIZO López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, duodécima edición, Edit. Tecnos, Madrid, 2001 Pág35.

actividad financiera, debe asumirse como objeto de conocimiento por ciencias diferentes para lo cual debe tomarse en consideración un principio metodológico básico, el cual exige que el objeto de conocimiento de cualquier ciencia comprenda una clara homogeneidad.

La complejidad de la actividad financiera requiere que los planteamientos metodológicos conducentes a su estudio asuman tal punto de partida, configurando como objeto de conocimiento, por separado, los distintos aspectos que aquella ofrece.

Los autores citados, establecen que: “Al economista le interesarán muchos aspectos que la actividad financiera asumirá como objeto de análisis por los efectos que el gasto público produce en la realidad económica o los distintos efectos económicos que se derivan de que obtenga sus ingresos tributarios de unos impuestos que graven la renta o que recaigan sobre el consumo, o los efectos que para un determinado sector agrícola se deriven del establecimiento o no de unos aranceles, etc. Al jurista le corresponde analizar si las normas que regulan la obtención de ingresos tributarios se adecuan o no, y en qué medida, a la existencia — formulada por el art. 31 de la Constitución— de que la contribución del ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos se efectúen de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir; formular juicios de valor sobre la exigencia, también dotada de cobertura constitucional en el mismo

precepto, de que los gastos públicos realicen una asignación equitativa de los recursos públicos, etc. Al sociólogo le tocará analizar las pautas de comportamiento social ante las medidas adoptadas por los poderes públicos en materia financiera, poner de relieve el grado de sensibilización social ante las decisiones sobre ingreso o gasto público, etc.”. ³⁸

De lo anterior se puede inferir que el Derecho lo mismo que la Política, la Economía, la Sociología etc., puede legítimamente asumir como objeto de conocimiento la actividad financiera, en concreto, la ordenación jurídica de la actividad financiera. En ese orden de ideas, al Derecho le interesa la ordenación jurídica de la actividad financiera una actividad integrada principalmente por dos elementos que son los ingresos y los gastos públicos. Cada uno de estos elementos, considerados aisladamente presenta una pluralidad de contenidos y matices que los hacen susceptible de ser examinados por separado. De esto último surge la interrogante: ¿ La ordenación jurídica de los ingresos y de los gastos, puede constituir objeto de análisis científico aislado o, por el contrario, tal realidad debe examinarse conjuntamente, con los mismos métodos y bajo los mismos criterios? . Se trata de determinar si puede afirmarse la existencia de un Derecho de los Ingresos Públicos, y de un Derecho de los Gastos Públicos considerados por separado, o bien, si por el contrario debemos

³⁸ QUERALT Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág.35. (Ver cita no. 38).

entender que ingresos y gastos públicos pueden ser objeto de análisis en el marco de una disciplina científica.

Al respecto, la respuesta es que la conexión entre los ingresos y los gastos son la esencia de la actividad financiera y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes, que son los principios de justicia financiera. Por consiguiente, si la actividad financiera debe regirse por criterios de justicia, y ello es la razón principal para que dicha actividad sea objeto de estudio analítico por el Derecho, no procede hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos públicos que no tenga en cuenta la justicia en el ordenamiento del gasto público y viceversa.

Queralt Martín y coautores³⁹ establecen que:

“Como señaló Rodríguez Bereijo—y ya antes lo habían hecho, reiteradamente, Sainz De Bujanda, Vicente-Arche y Cortés Domínguez en la doctrina española—, el Derecho Financiero, en cuanto es ordenación jurídica de la Hacienda Pública de un Estado, es esencialmente un Derecho redistributivo, cuyo eje central no está constituido tan sólo por los ingresos tributarios, por las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, sino también, y primordialmente, por los problemas del empleo de los recursos distraídos de las economías

³⁹ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág.36. (Ver cita no. 38).

individuales, es decir, por el problema de las relaciones entre los ingresos y los gastos públicos. Ello implica que la ordenación jurídica-constitucional, en lo que se refiere al ámbito del Derecho Financiero, lleva a un enfoque total y unitario del fenómeno financiero como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos”.

“Rodríguez Bereijo, que formulaba la citada reflexión al hilo del Proyecto de Constitución, ponía de relieve la insuficiencia que suponía establecer, como a la sazón hacía el referido proyecto constitucional, un principio de justicia en el ingreso público y no prever la existencia de un principio semejante en materia de gasto público. De ahí que, en la Comisión Constitucional del Senado, el senador Fuentes Quintana propusiera en una enmienda –aprobada por unanimidad– el establecimiento de tal principio, que finalmente se recogió en el Art. 31 del texto constitucional, razonando al efecto en los términos siguientes”:

“Está basada en dos principios fundamentales: en un deber de coherencia y en una constatación de la trascendencia que el gasto público tiene en las comunidades contemporáneas.

En primer lugar, un deber de coherencia. Se ha afirmado en el apartado anterior que el conjunto de los impuestos vigentes en un país debe distribuirse con arreglo al criterio de la capacidad económica y

con arreglo al principio de progresividad. Pero la Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades publicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición. Constituye una incoherencia separar estas manos, ya que la Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto. Por tanto, un deber de coherencia”.

Hay empero, en segundo lugar, un principio de trascendencia. Cuando se analiza el texto constitucional y se comprueba el conjunto de derechos que el mismo concede a los ciudadanos españoles, se comprueba que, en adelante, el gasto público tendrá lógicamente que aumentar. Es evidente, además, que quienes han analizado el contenido del gasto público han contrastado las deficiencias del servicio público en todas las ramas de la actividad que naturalmente fuerzan a un crecimiento futuro del gasto, y es evidente que si este gasto público no se plegase a los principios de equidad, estaríamos incumpliendo con la mano del gasto lo que la imposición va a tratar de conseguir por la vía de la reforma tributaria en el campo de la imposición.

El artículo 31 fracción 1V de la Constitución Mexicana no establece los principios de justicia en los dos campos de la actividad

financiera que son los ingresos y los gastos, mencionando al respecto los principios de generalidad, legalidad, proporcionalidad y equidad así como destino del gasto público. Por su parte, el artículo 31 de la Constitución española, al establecer la exigencia de principios de justicia en la actividad financiera, fortalece la unidad y complementariedad de ingresos y gastos .

La fijación de los gastos públicos y su destino por el Poder Legislativo está sujeto a un límite jurídico constitucional y no sólo a un juicio de valoración política, económica o social.

En las Haciendas Públicas modernas, la mayor parte de los gastos públicos, así, como su destino por el Poder Legislativo está sujeto a un límite jurídico constitucional y no solo a un juicio de valoración política, económica o social. En la Hacienda Pública moderna, la mayor parte de los gastos públicos son cubiertos a través de ingresos tributarios, y los ciudadanos tienen la obligación constitucional de contribuir de acuerdo a su capacidad económica, al sostenimiento de dichos gastos.

Determinada la relación que existe entre los ingresos y los gastos públicos y atribuido su análisis al Derecho Financiero, podemos concluir en el reconocimiento de la autonomía científica del Derecho Financiero. Queralt Martín y coautores,⁴⁰ aluden a Calvo Ortega,

⁴⁰ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág.37. (ver cita no. 38).

señalando que: “ Tal autonomía es la consecuencia lógica de la concurrencia de dos factores: a) La existencia de un conjunto de relaciones sociales que para su desarrollo necesita de un ordenamiento jurídico propio, b) La existencia de unos principios jurídicos específicamente aplicables a tales relaciones. ”

Esta autonomía que hoy se reconoce en forma generalizada, tanto por la doctrina española encabezada por el profesor Sainz de Bujanda,⁴¹ “como por el respaldo normativo que ha supuesto la constitucionalidad de los principios de justicia, tanto en el ingreso como en el gasto, no siempre ha sido una realidad pacíficamente admitida. Para unos, no cabe atribuir autonomía científica a una disciplina que debe estudiar un conjunto de relaciones jurídicas caracterizadas por su heterogeneidad. Cuál es, se preguntan, la homogeneidad que presentan institutos jurídicos tan diversos como el tributo y el procedimiento administrativo a través del cual las entidades públicas realizan gastos. O cuál es la afinidad existente, siguen inquiriendo, entre la emisión de Deuda Pública y el principio de justicia en el gasto público. Sin embargo, tan dispares institutos adquieren carácter unitario cuando se piensa que tanto los ingresos como los gastos tienen una razón de ser común: existen jurídicamente en cuanto que se manifiestan como instituidos aptos para satisfacer necesidades públicas. Tal identidad teleológica encuentra un claro

⁴¹ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág.38. (Ver cita no. 38).

respaldo en el Presupuesto, institución jurídica que pone de relieve que todo ingreso y todo gasto público es una parte cuya significación sólo se alcanza a comprender cuando se le sitúa en un todo, que trasciende a las distintas partes que lo integran y les confiere un significado radicalmente distinto”.

Sin embargo, tan dispares institutos adquieren carácter unitario cuando se piensa que tanto los ingresos como los gastos tienen una razón de ser común: existen jurídicamente en cuanto que se manifiestan como institutos aptos para satisfacer necesidades públicas. Tal identidad teleológica encuentra un claro respaldo en el Presupuesto, institución jurídica que pone de relieve que todo ingreso y todo gasto público es una parte cuya significación sólo se alcanza a comprender cuando se la sitúa en un todo, que trasciende a las distintas partes que lo integran y les confiere un significado radicalmente distinto.

Coincidimos con Queralt Martín y coautores al concluir que existe un enlace constitucional entre ingresos y gastos públicos, de tal forma que los principios de justicia aplicables, a sus respectivos ámbitos, sólo alcanzan su verdadera dimensión cuando se integran en una visión globalizadora, como principio de justicia financiera.

Los principios de Justicia Tributaria, de acuerdo con los cuales los ciudadanos deben contribuir en la medida de sus capacidades

económicas, no encuentran en sí mismo explicación, como no la encuentra el tributo, si no se piensa que, en último término, las prestaciones tributarias no son mas que la cuota a través de la cual se concurre a la financiación de los gastos públicos.

L.- JURISPRUDENCIA

Del latín: Jurisprudencia que proviene de Jus y prudentia, y significa prudencia de lo justo, conocimiento, ciencia. Ulpiano la define como la ciencia de lo justo y de lo injusto. La prudencia es una virtud intelectual que permite al hombre conocer lo que debe evitar, referido a lo jurídico; que discierne lo justo de lo injusto. El jurisprudente, además de conocer las normas jurídicas, debe adquirir los criterios emanados de la propia jurisprudencia, conceptos ambos que deben estar impregnados de una buena dosis de justicia y de equidad. En base a ello, el juzgador emitirá soluciones justas en todos y cada uno de los casos que atienda.

En nuestro país, la palabra jurisprudencia se ha aplicado para designar la interpretación de los preceptos legales, firme, reiterada y de observancia obligatoria para todos los Tribunales de la República, que emana de las ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia, actuando en pleno o en salas y por los Tribunales Colegiados de Circuito.

“La doctrina en términos generales acepta que la jurisprudencia es fuente del derecho y la Suprema Corte de Justicia le ha reconocido

ese carácter al considerar que la jurisprudencia emerge de la fuente viva que implica el análisis reiterado de las disposiciones legales vigentes, en función de su aplicación, a los casos concretos analizados y precisamente de que es fuente del derecho, dimana su obligatoriedad".⁴²

Iñárritu y Ramírez de Aguilar,⁴³ indican que: "en importancia y trascendencia, se estima que la jurisprudencia es: el conjunto de tesis que constituyen valioso material de orientación y enseñanza; que señalan a los jueces la solución de la multiplicidad de cuestiones jurídicas que contemplan; que suplen las lagunas y deficiencias del orden jurídico positivo; que guían al legislador en el sendero de su obra futura".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver las controversias que afectan el interés jurídico de los gobernados, al tratarse de leyes fiscales o actos de autoridades tributarias, las interpreta a la luz de la constitución, examinando los argumentos de las partes, aplicando los métodos de investigación tradicionales, como el gramatical, el lógico, el histórico y el sistemático.

⁴² Semanario Judicial de la Federación, 6ª época, Vol. CXXIV, tercera parte. Pág. 28.

⁴³ IÑÁRRITU y RAMÍREZ, de Aguilar, Jorge. El estatuto de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia. Boletín de Información Judicial. México, No. 92, marzo de 1955., citado por Ezequiel Guerrero Lara en Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM. Edit. Porrúa, S. A., México 1992. Pág. 1983.

La función de interpretación que lleva a cabo la Suprema Corte, funcionando en Sala o en Pleno, no se termina con la decisión judicial sino que además configura los valores, los principios constitucionales.

M.- EL PODER FINANCIERO

Se entiende el poder financiero como una manifestación del poder político del Estado en el campo de la actividad financiera; como la capacidad de ordenar jurídicamente la actividad financiera, esto es la obtención de recursos económicos por los entes públicos, así como la gestión y aplicación al gasto de dichos recursos para satisfacer las necesidades públicas. La manifestación más significativa del poder financiero, aunque no la única consiste en la emisión de normas jurídicas para ordenar la actividad financiera, a través de la regulación de los ingresos y gastos de los entes públicos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no atribuye el poder financiero a una sola de las entidades políticas de nuestro país, sino que la distribuye entre los distintos ámbitos territoriales en que se organiza política y administrativamente el País, esto es la Federación, Entidades Federativas y Municipios. De acuerdo a esta sumisión funcional del poder financiero, se distingue por un lado la capacidad normativa o poder de dictar normas generales para el ordenamiento jurídico de la actividad financiera correspondiente al poder legislativo, y por otro lado, la capacidad de aplicación o ejecución de dichas normas, que compete al poder ejecutivo. A esta

manifestación de carácter administrativo suele denominarse potestad financiera.

M.1.- EVOLUCIÓN DEL PODER FINANCIERO

A través de un largo proceso histórico, que se inició con la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, concluye con el establecimiento de tributos en forma ordenada y conforme a Derecho. El tributo deja de ser símbolo de poderío militar para convertirse en un instrumento jurídico que se hace presente en el mundo del Derecho.

En el entendido de que el ejercicio del poder político encuentra su máxima expresión en la ley, y que es ésta la que atribuye a los diferentes órganos del Estado la titularidad y el ejercicio específico del poder jurídico en cuanto manifestación del poder político, deja de convertirse como potestades discrecionales e instrumentadas para convertirse en el ejercicio de comprensión por parte de un órgano legislativo el cual es limitado por la Constitución. Por lo tanto, es dable decir que el poder financiero es el poder que regula los ingresos y los gastos públicos, el cual se inicia en el ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera, como son aprobar los presupuestos de ingresos y de egresos, así como establecer los diversos conceptos a través de los cuáles se obtendrán recursos financieros requeridos para sufragarlo.

De esa manera, el poder financiero se identifica con el poder legislativo en materia financiera, como indica Queralt Martín ⁴⁴, y coautores, señalando a Rodríguez Bereijo, el poder financiero se identifica con el poder legislativo en materia financiera, porque se habla de un poder financiero cuando se legisla en esta materia y no se habla de un poder civil o de un poder administrativo, ni siquiera de un poder penal, cuando se legisla en estos campos. Ciertamente no existe una explicación razonable, solo una carga histórica que sigue gravando sobre las instituciones financieras, principalmente sobre el tributo, explica la existencia de este concepto de poder financiero, el cual se identifica en ocasiones con un poder incondicionado, irresistible para el ciudadano, impermeable a todo intento de penetración del Derecho en esta parcela de la actividad pública.

Coincidimos con Queralt Martín y coautores ⁴⁵ en cuanto a que se ha ido progresivamente reconociendo la heterogeneidad del contenido del poder financiero, como conjunto de competencias y potestades proyectadas sobre la actividad financiera o sobre la Hacienda Pública. La heterogeneidad no deriva sólo de la diversidad de materias abarcadas por las competencias financieras, aunque sea usual la distinción entre poder o competencias tributarias y competencias presupuestarias, sino también de la imposibilidad de reconducir a una categoría unitaria el conglomerado de poderes,

⁴⁴ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág. 207. (ver nota nota.38).

⁴⁵ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág. 208. (ver nota nota.38).

potestades, funciones y derechos que se proyectan sobre la Hacienda Pública, y de los que son titulares los diferentes entes públicos territoriales. Se cuestiona por ello la utilidad y el sentido actual de un concepto tan omnicomprendivo como el de poder financiero, que paulatinamente va sustituyéndose (en el lenguaje doctrinal, jurisprudencial y normativo) por el más preciso de competencias financieras (normativas o de gestión y ejecución). En efecto, como dejó escrito García Pelayo M., la «estructuración jurídica del poder, en cuanto asigna a los órganos e instituciones un círculo de actividad objetivamente delimitado, establece el procedimiento con arreglo al cual ha de realizarla, y confiere los poderes adecuados a ello, se manifiesta como un sistema de competencias.

En definitiva, el poder financiero no puede concebirse en la actualidad como una categoría unitaria derivada de la soberanía, sino como una fórmula abreviada para designar las competencias en materia hacendaría; esto es, como el ejercicio de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos.

M.2.- LÍMITES DEL PODER FINANCIERO

En un Estado de Derecho, el poder financiero al igual que cualquier otra manifestación de poder político, debe llevarse a cabo

dentro del marco del Derecho, esto es del ordenamiento jurídico en su conjunto y como opina Queralt Martín y coautores ⁴⁶ y no sólo en base a las concretas normas jurídicas, conforme a los postulados del hoy definitivamente superado positivismo legalista.

Es cometido básico en particular de todo el Derecho Financiero y en general de todo el Derecho Público, el hacer posible la ejecución del Poder al Derecho asegurando con ello un efectivo control jurídico. Los límites jurídicos del poder financiero se proyectan al estudio del Derecho Financiero en general.

La Constitución impone límites al poder financiero de los entes públicos que integran el Estado. Cuando el Estado legisla en materia financiera, cuando establece un Tributo o aprueba sus respectivos presupuestos, se encuentran limitados por el conjunto de mandatos, principios y valores establecidos en la Constitución. De esta manera nos encontramos ante los primeros límites al ejercicio del poder financiero: los derivados directamente del texto constitucional, referidos a la materia financiera.

Es evidente que los límites al poder financiero deben buscarse en primer lugar en las normas y principios establecidos en la Constitución, mismos que aspiran a resolver los dos problemas fundamentales en materia financiera, que son los siguientes: a) Cómo

⁴⁶ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Pág. 209. (ver nota nota.38).

distribuir las competencias financieras para la organización y asignación de los recursos financieros disponibles, así como para la ordenación del gasto público entre las diferentes autoridades territoriales: Federación, Entidades Federativas y Municipios; y b) Como distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos que han de concurrir a su financiamiento, fijando los criterios de contribución para los gastos públicos.

Respecto a la distribución constitucional, de competencias financieras entre la Federación, los Estados Federativos y los Municipios. Debe señalarse que si en el moderno Estado de Derecho, el poder financiero, se ejerce a través de las competencias y de las potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a los entes públicos en que se organiza territorialmente el Estado, la concurrencia de entes públicos dotados de poder constitucional financiero en un Estado de estructura plural, constituye la primera exigencia constitucional que deben respetar todos y cada uno de los titulares del poder financiero.

Se debe respetar el orden constitucional de distribución de competencias y ejercicio armónico de los respectivos ámbitos competencias, sin abusos ni perturbaciones recíprocas; al respecto se requiere la presencia de la buena fe como lealtad al sistema constitucional.

Una vez establecido el orden o sistema constitucional de distribución de competencias financieras, abordamos el segundo de los problemas planteados, esta es la distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos, así como la equitativa asignación de los fondos públicos disponibles, lo cual nos conduce al examen de los principios constitucionales, que han de orientar el ejercicio de aquellas competencias.

Paralelo a los límites derivados de la norma constitucional, se presenta un segundo bloque de límites contenidos en los principios generales que establecen los criterios de ejecución al poder financiero y rigen la aplicación del ordenamiento interno, tanto en el tiempo como en el espacio. Es de entender que ni el poder financiero puede aplicarse sobre cualquier realidad social presentada en una época lejana, ni proyectarse sobre una realidad social acontecida en el territorio de otro Estado, salvo el caso de que exista un vínculo con alguno de los sujetos que intervienen en dicha relación social.

En base a lo anterior, podemos afirmar que el poder legislativo en materia financiera está condicionado temporal y espacialmente.

Existe un tercer grupo de límites, de creciente importancia, derivado de las relaciones del Estado con la comunidad internacional, éste es el caso de los Tratados Internacionales.

La concurrencia de los poderes financieros propios de los Estados que coexisten en el orden internacional, provoca principalmente en materia tributaria, la aparición de los tipos de problemas que son la doble imposición y la evasión fiscal internacional, problemas que se afrontan por normas de Derecho Tributario interno, los cuales integran el Derecho Tributario Internacional, o bien por normas convencionales pertenecientes al Derecho Internacional Tributario (Tratados Internacionales), que condicionan y limitan el poder impositivo de los Estados.

Coincidimos con Queralt Martín y coautores⁴⁷ en que el poder financiero constituye una manifestación y, a la vez un atributo esencial del poder político, consistente en la facultad de dictar normas generales de conformidad con la idea de Derecho y con el conjunto de valores, principios y objetivos existente en el texto constitucional.

Como tal manifestación del poder político, el poder financiero solo se le reconoce a los entes de naturaleza política, esto es a los entes públicos tributarios representativos de los intereses generales y primarios de una población establecida en un territorio.

Al igual que todos los poderes y todos los deberes públicos previstos en la Constitución, el poder financiero requiere de un proceso de realización sucesiva para asegurar su operatividad, proceso

⁴⁷ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, CASADO Ollero y TEJERIZO López. Op. cit. Págs. 216 y 217.

a través del cual se dotan de contenido las previsiones y enunciados formados en forma abstracta y general en texto constitucional.

Mediante este proceso, el poder de establecer tributos se traduce en las concretas pretensiones tributarias contenidas en los actos administrativos de imposición o liquidación.

En el plano constitucional, el poder financiero se concreta en la atribución de una serie de competencias constitucionales financieras, como son aprobar los presupuestos, autorizar el gasto público, establecer y ordenar los recursos financieros necesarios.

En virtud de la trascendencia que el principio de legalidad tiene en materia financiera, son los órganos del poder legislativo de la Federación y de las Entidades Federativas, los que a través de la ley deben establecer el ordenamiento de la actividad financiera. Por consiguiente, la competencia constitucional financiera es, en primer término competencia de normatividad, presentándose así el poder financiero como poder normativo en materia financiera, cuyo titular coincide con el Poder Legislativo. Si bien, la soberanía nacional radica en el pueblo, del que emanan los poderes del Estado, el Congreso de la Unión representa al pueblo ejerciendo la potestad legislativa del Estado y aprobando sus presupuestos.

A través del ejercicio del poder normativo en materia financiera, se efectúa dentro de la libertad de configuración que le corresponde al legislador una concreción de la idea de Derecho formalizada en Constitución y del conjunto de valores, principios y objetivos que conforman el programa constitucional, articulándose dentro de las múltiples opciones financieras que tendrán cabida en el texto constitucional, un sistema de ingresos y gastos públicos, esto es, un conjunto de decisiones legislativas de carácter financiero, relativas a la Constitución, organización y gestión de los recursos financieros y del gasto público.

En esta manifestación del poder o de la competencia constitucional financiera como competencia de normatividad, debe destacarse conjuntamente con las del Poder Legislativo, la competencia del Poder Ejecutivo para dictar normas jurídicas que, con una posición de subordinación a la ley, desarrollan la regulación de la actividad financiera dentro de los márgenes permitidos por la Constitución y las leyes ordinarias, ya que el gobierno ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes.

El poder constitucional financiero se concretiza a través de la ley y dentro del marco establecido por las normas constitucionales.

Una vez promulgada la ley, la competencia reglamentaria del Ejecutivo lleva a cabo las previsiones contenidas en la misma,

concretando su contenido. La Ley y el Reglamento integran el ordenamiento, lo definen y ofrecen a la Hacienda Pública y al contribuyente, una situación precisa de la posición en la que se encuentran ambas partes, concretándose de esa manera el ordenamiento financiero.

La aplicación de las disposiciones jurídicas en materia financiera y el ejercicio por la Hacienda Pública de sus potestades financieras relativas a ingreso y gasto público, producen situaciones jurídicas activas y pasivas de relaciones jurídicas entre la Administración Hacendaria y los ciudadanos en su carácter de contribuyentes, que presentan situaciones de supremacía por la Administración en el ejercicio de sus potestades y de subordinación de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las que son exigidas por la supremacía de los intereses tutelados a los que la Administración Hacendaria debe servir con objetividad y con sometimiento a las leyes en particular y al Derecho en general.

En materia tributaria, las potestades que el ordenamiento jurídico confiere a la Administración Hacendaria para la implementación de las diversas funciones tributarias relacionadas con la gestión y aplicación de los tributos, relativos a vigilar y exigir el cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias.

CAPITULO TERCERO

LA JUSTICIA

SUMARIO: La Justicia.

A. Generalidades. B. EL vínculo entre Justicia y Derecho. C. Clases de Justicia. D. Justicia Distributiva. E. Justicia Conmutativa. F. La Justicia entendida como valor. G. La Justicia como uno de los fines del Derecho. H. La Justicia como finalidad existencial. I. El Derecho es la misma cosa justa.

A. GENERALIDADES

¿Qué es la Justicia? La filosofía helénica inicia el estudio acerca de este tópico toral, siguiendo posteriormente la tradición jurídica romana su estudio y redefinición, determinándose finalmente, el concepto de Justicia durante todo este largo período de la historia del Hombre.

Los grandes juristas romanos ofrecen una concepción de la Justicia que encuadra con el modo de ser y de pensar del Cristianismo. Dar a cada quien lo suyo, dar a cada uno lo que le corresponde; concluyendo en descubrir en el otro un igual, persona dotada de dignidad intrínseca.

La Justicia no se entendía como un mero símbolo conceptual, sino que se presentaba como un muro de contención para reducir la ambición que trae consigo el poder. El Cristianismo dota de un nuevo sentido al vínculo entre el Derecho Natural y la Justicia.

Ahora bien, ¿las escuelas iusnaturalistas ofrecen un concepto del Derecho Natural, concibiéndolo como algo justo o como algo injusto?

La Comunidad Social tiene por finalidad justificar un Derecho Positivo, como una serie de garantías; así surge la necesidad de establecer una base común de entendimiento entre los hombres, al margen de su religión; esa base se encuentra en la razón. De esa manera, la Justicia inmersa en el Derecho Positivo, garantiza la convivencia social.

La axiología del Derecho surge con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial y no implica otorgar a la Justicia un papel prioritario respecto a los demás valores jurídicos, ni una función propia en el Derecho Positivo.

El impulso hacia lo justo puede conducir a una afirmación que se antoja polémica, por los intereses egoístas de grupos de poder, que en ocasiones ejercen influencia tendiente a legislar en beneficio de determinados grupos empresariales fuertes, como puede ser el tratamiento que ha tenido la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el régimen especial para los transportistas. Sin embargo, todo Derecho debe ser justo, y lo es en efecto, salvo casos de excepción, por violar preceptos constitucionales, de normatividad ordinaria o por su deficiente y arbitraria aplicación de las mismas, por parte de las autoridades correspondientes.

La Justicia es un ideal que se busca por sí solo, como decía Cicerón, “ el derecho y todo lo honesto deben apetecerse por sí mismos. En efecto, los hombres de bien aman la equidad y el derecho como tales, y no es propio de un hombre de bien desear equivocadamente lo que no es deseable por sí mismo. En consecuencia, el derecho es digno de ser apetecido y practicado; y si el derecho lo es, obviamente también la Justicia.¹

El Derecho representa un modelo de orden y como tal, es anhelado por sí mismo. El orden que el hombre busca es aquel que es símbolo de la Justicia. De esa manera, los anhelos y los sentimientos encarnan en la Justicia, que no en todos los casos es posible racionalizar, como lo pretende la doctrina positivista. Por otra parte, podemos constatar a través de la historia de la civilización, y por diferentes vías, los afanes del hombre por obtener un orden justo en las relaciones sociales.

Como indica Vallet de Goytisolo, quien es citado por Martínez-Sicluna²: “Si el sentimiento de la Justicia está impreso en nuestro corazón, cabe preguntarse si también la idea de Justicia se halla en nuestra mente y puede ser el punto de arranque para deducir el Derecho “.

¹ MARTÍNEZ-SICLUNA, Consuelo. *El Poder y la Justicia*, Ed. Actos, Madrid, 1997, Pág.21.

² MARTÍNEZ-SICLUNA, Consuelo. Op. cit. Pág.22

B. EL VÍNCULO ENTRE JUSTICIA Y DERECHO

El concepto de Justicia que entiende el positivismo se aparta de la concepción del iusnaturalismo clásico. En el iusnaturalismo la justicia no es una norma, es un principio y un desideratum de la norma, puesto que la justicia impone en forma directa comportamientos a normar.

La norma de Justicia expresada en términos positivistas es una norma relativa, un juicio de valor racional relativo. En cambio la Justicia es absoluta, escapa a una explicación positivista, rehuye los límites del positivismo, y se unifica con el Derecho Natural. La Justicia es un criterio directivo de conductas, un imperativo en sí misma, válida inclusive cuando la norma positiva se opone a ella y, aún más radicalmente, cuando se presente en posible contradicción con el Derecho Positivo. El problema de la Justicia no es un problema jurídico, por lo tanto su consideración nos conduce a una conducta del individuo, a la interiorización del comportamiento individual, a examinar la Justicia como un núcleo de cuestiones que forman parte de nuestro ser personal, y que deben solventarse en el terreno de la conciencia.

Los estrictos confines del positivismo nos conducen a entender la Justicia como una valoración relativa, subsiguiente a la creación de la norma positiva, que vierte su simplificación sobre la propia norma y

por tanto, la Justicia cuyo sentido se había significado en la formación del Derecho Positivo, se minimiza.

Sin embargo, la libertad del ser humano establece una diferencia significativa entre el patrón que rige en el ámbito de la naturaleza y el que rige en el devenir del acontecer humano. Esta libertad es, en sentido estricto, la causa que delimita las consecuencias de nuestros actos, aún en contra del efecto pretendido para dichas conductas por la norma jurídica; de tal forma que no haya nada que la obstaculice, e implica por consiguiente, la creación de una realidad social distinta a la jurídica.

C. CLASES DE JUSTICIA

La Justicia es una virtud que se manifiesta en la relación existente entre los seres humanos; esta Justicia general se denomina Justicia legal, porque a través de ella, el hombre concuerda con la ley que ordena todos los actos.³ Esta justicia legal es la que coincide con el sentido absoluto reconocido a la virtud de la Justicia que ordena al bien común en las relaciones sociales. Se dice que la Justicia es virtud, porque orienta al hombre al bien común y al buscar el bien de los demás, se obtiene el bien personal.

El bien de una persona, repercute en el bien de todos los demás y esto es lo que la Justicia pretende, encontrar el bienestar general. La

³ SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Secundae*, q.58, a. 5, i. c; citado por Martínez Sicluna. Op. cit. Pág.619.

Justicia legal, como virtud total y especial dirigida al bien común, tiene en el hombre la razón que le da sentido. De esta manera, la Justicia general es una virtud superior que influye en todas las demás hacia la obtención del orden referido, porque pretende la perfección de los seres humanos.

Cotta indica que “ La justicia universal concierne al obrar humano, pues de otro modo no se respetaría al hombre, que es sujeto agente de tal obrar. No obstante, concierne al obrar dentro de los límites señalados en torno al respeto básico del ser humano”.⁴

Coincidimos con Martínez-Sicluna⁵ en que la relación entre la Justicia general o legal y la justicia particular se determina por la orientación al bien. La general ordena a las partes al bien común, ordena las partes al todo; la particular se ocupa de los bienes individuales; incluso la Justicia Distributiva, que no trata de acrecentar el bien común, -que sí es el objeto de la Justicia general-, trata de la repartición del bien común entre los todos los individuos; a su vez, la Justicia Conmutativa es una relación de parte a parte, y la Distributiva es una ordenación del todo a las partes, en lo relativo a la distribución de beneficios y cargas.

⁴ COTTA, S. *El Derecho en la existencia humana*, traducción de Ismael Peidró Pastor, Eunsa, Pamplona, 1987. Del original *Il diritto nell'esistenza Linee di ontofenomenologia giuridica*, Giuffrè, Editore, Milán, 1985, Pág.159. Citado por MARTÍNEZ-SICLUNA, Op. cit. Pág.621.

⁵ MARTÍNEZ -SICLUNA C. Op. cit. Pág. 621.

Por su parte Soto, basándose en Aristóteles, cuyo pensamiento establecía que: “Como el objeto de la Justicia es el bien, y el bien se divide en común y particular”, sucede que Aristóteles divide la Justicia en legal, que es universal, y en particular; de manera que la legal es aquella que ordena las partes para con el todo, procurando encaminar a todos los ciudadanos al bien común; y particular la que se ocupa de los bienes individuales. Esta es la que se divide en Distributiva y Conmutativa. Mas ¿acaso la Justicia Distributiva no se ocupa también del bien común? A esto se responde que efectivamente, aunque se ocupe también del bien común, éste sin embargo, no constituye su objeto; -como sí lo constituye para la Justicia legal, que tiene por finalidad aumentarlo-; así, la materia de la Justicia Distributiva consiste en repartir y extender dichos bienes entre los ciudadanos particulares”.⁶

Por consiguiente, la Justicia Conmutativa y la Justicia Distributiva, son formas particulares de la Justicia.

La Justicia Conmutativa regula las relaciones individuales de una parte con otra. En este sentido, Aristóteles expone su norma como la igualdad aritmética. La Justicia Distributiva en cambio, regula la relación del todo con las partes en la distribución de los bienes y cargas comunes, y su norma es la igualdad geométrica.

⁶ DOMINGO DE Soto. *De iustitia et iure* (1556- 1557), en la edición del Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1968. *Introducción Histórica y Teleológica* por el Dr. P. Venancio Diego Carro. Versión castellana del P. Marcelino González Ordóñez, obra citada por Consuelo Martínez Sicluna, Pág. 621.

A la Justicia general, que se caracteriza por la obtención del bien común, es posible oponer una injusticia también de carácter general, que es aquella que representa el vicio total contrario a la virtud total.

Respecto a la Justicia particular, en su doble vertiente de Distributiva y Conmutativa, se opone también una injusticia contraria a la materia especial que le es propia, injusticia que se caracteriza porque no rige el criterio de la igualdad, ni en el reparto de los bienes y de las cargas en forma equitativa entre los individuos.

D. JUSTICIA DISTRIBUTIVA

La Justicia Distributiva, como su nombre lo indica, regula la participación que corresponde a cada uno de los miembros de la sociedad en el bien común, asigna el bien común distribuible, así como las tareas o cargas con que los particulares deben contribuir. Tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir, -expresa Vermeersch- y por indirecto solamente las cargas.⁷

Dado que no todos los particulares son iguales ni contribuyen en la misma proporción al bien común, el criterio racional de la justicia distributiva es el de una igualdad proporcional o progresiva.

La misma relación social está regida por la justicia general y por la distributiva, según que en ella se considere como sujeto del deber a

⁷ DE AQUINO T. *Summa Teologica*, 11^a Iae, q. Pág.94 (citado por Preciado Hernández, *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Pág. 215).

los particulares o a la comunidad como persona moral, respectivamente.

Como ejemplo tenemos que los impuestos son cargas establecidas para el gasto público y para la organización del Estado que se traducen en un bien social distribuido, de lo que se infiere que todas las personas de la comunidad estén obligadas a pagar los impuestos proporcionalmente; esta relación establecida entre los particulares y las comunidades por razón de los impuestos, puede ser contemplada desde el punto de vista del derecho que la comunidad tiene de exigir a cada uno de los particulares su aportación proporcional (caso de la justicia general), o bien desde el punto de vista del derecho que asiste al particular de que se le asigne con precisión la cuota tributaria proporcional correspondiente a su situación particular (caso de la justicia distributiva).

Cabe la posibilidad de que esta igualdad proporcional que debe observarse en los impuestos, pueda ser violada por parte de la autoridad, o por parte de los ciudadanos. Se infringe la justicia distributiva, cuando la autoridad impone una cuota desproporcionada al particular; asimismo, se incumple la justicia general, cuando el contribuyente no paga las cuotas que le corresponden.

Estamos de acuerdo con Preciado Hernández ⁸ en que la justicia general y la justicia distributiva rigen relaciones que podemos llamar de integración y de subordinación, relaciones que se dan entre personas que no están colocadas en el mismo plano; pues la persona jurídica colectiva que es la comunidad, vale como un todo respecto de sus partes, en este caso los particulares.

Para las personas, sus bienes y sus actos, están ordenados al bien común, contribuyen en la medida de sus capacidades a mantener la vida del todo, integran la unidad "relacional" que es la sociedad civil perfecta; y por esto mismo están subordinadas al todo, a las exigencias del bien común, en cuanto éste es necesario para la subsistencia y desarrollo armónico integral de las personas en lo individual. Los particulares, contribuyen a la integración y sostenimiento del Estado, -cuya función consiste en la promoción del bien común-, y participan como receptores individuales en la distribución directa e indirecta de los beneficios comunes; en uno y otro caso se trata de relaciones entre las partes y el todo. En cambio, las relaciones que rige la justicia conmutativa, son relaciones de coordinación que se dan entre las partes, colocadas en el mismo plano. El propio Estado, cuando interviene en una estricta operación de cambio, en una relación que por su naturaleza misma está regida por la justicia conmutativa, abandona su carácter de autoridad y contrata como particular; para la justicia conmutativa es lo mismo que una compra la celebre el Estado o un

⁸ PRECIADO Hernández Rafael. *Lecciones de Filosofía del Derecho*, Dirección General de Publicaciones, UNAM, México, 1997. Págs. 217-218.

particular, ya que en uno y otro caso, el precio justo es el mismo, como también los derechos y obligaciones que derivan de dicho acto, para las partes son idénticos.

La Justicia Distributiva induce al análisis del todo, en ella encontramos una particular aplicación del principio de igualdad, el que exige ese tratamiento desigual de los desiguales. Aquí estamos ante una relación del todo a sus partes, pero tomando en consideración que la distribución no puede ser igual para quien no participó de modo igual en la sociedad.⁹ La proporción que existe en la relación del todo con las partes, es una proporción geométrica¹⁰, esto no solamente por lo que respecta a los bienes que se han de distribuir proporcionalmente a los méritos de cada uno, sino también por referencia a las cargas que se han de imponer, toda vez que no sería justo aplicar la misma carga a quien no es un igual¹¹, a quien presenta una diferencia, dentro de la identidad sustancial que es siempre el punto de partida de la Justicia.

⁹ Soto lo explica con las siguientes palabras..... “lo que se debe en virtud de la justicia distributiva, no se debe porque haya sido poseído en propiedad por el ciudadano, sino porque éste es parte de la sociedad, y lo que es del todo, es en cierto modo de la parte. Y por tanto, si uno forma parte principal de la sociedad, tiene derecho a recibir mayor cantidad de bienes.....”, Soto, Domingo, *iustitia et iure* (1556- 1557), en edición del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1968. Introducción Histórica y teleológica por el Dr. Venancio Diego Carro O. P; versión castellana del P. Marcelino González Ordóñez, citado por MARTÍNEZ-SICLUNA, Pág. 626.

¹⁰ Dice Aristóteles, que “las matemáticas llaman geométrica a una porción de esta clase, en la proporción geométrica, en efecto, el todo está respecto del todo en la misma relación que cada parte respecto de cada parte”. Aristóteles, *Política*, traducción, prólogo y notas de Carlos García Gual y Aurelio Pérez Jiménez, Alianza Editorial, Madrid, 1986, citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 627. Ver cita no. 5.

¹¹ Señala Suárez que “ imponer a todos cargas iguales sin tener en cuenta las fuerzas y posibilidades de cada uno, es también contrario a la razón y a la justicia”. Francisco Suárez. *Tratado de leyes y de Dios legislador*, en la reproducción anastásica de la edición Principio de Coimbra de 1612. Versión Española de José Ramón Eguillor Muniozgursen S. I., con introducción general de L. Vela Sánchez S. I., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967. (Citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág.627.) Ver cita. no.5.

La justicia distributiva se basa en la igualdad, aplicando una medida aritmética y regulando la participación que compete a cada uno de los miembros de la sociedad en el bien común; así mismo distribuye cargas y beneficios. Sin embargo, como los particulares son desiguales y su contribución al bien público varía en diferentes proporciones, el criterio racional de la justicia distributiva no es el de una igualdad aritmética, sino el de una igualdad proporcional. A mayor preponderancia en la comunidad, mayor suma de bienes. A cada uno según sus merecimientos y sus necesidades.

Como indica Martínez-Sicluna, la aplicación estricta del principio de igualdad, en la Justicia Distributiva, conduce a una diferente utilización de tal principio, al reconocimiento de la diversidad de individuos, con lo cual, paradójicamente la igualdad se garantiza a través del descubrimiento de las desigualdades.

La relación de débito implica que en el ámbito de la Justicia Distributiva, se le debe al individuo lo que es común, atendiendo a las diferencias que existen entre los individuos, diferencias que no enturbian la aplicación equitativa de la Justicia, sino que dan razón de ella. En el campo de la Justicia Conmutativa, por el contrario, se trata de otorgarle al ser humano lo que es propio, aquello que se le debe en función de la relación personal que obra entre las partes.

La característica de la Justicia Distributiva, parece ubicarse en la obtención de fines comunes, conforme a los cuales sea posible llevar a cabo el reparto de los bienes y de las cargas.

Como indica Preciado Hernández:¹² “La justicia es el criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza, en orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social. Se debe dar o reconocer a todo ser humano lo que se le debe de acuerdo a su naturaleza, ya que es un criterio objetivo fundado en la dignidad personal, que es esencial en el ser humano.

En la definición de Ulpiano respecto de la justicia, establece que ésta consiste en dar a cada quien lo suyo, y si bien es cierto que lo suyo se determina por el derecho positivo, éste a su vez se inspira en el derecho natural que tiene un fundamento ontológico. En ese orden de ideas, por derecho natural es suyo, de cada persona su cuerpo y su espíritu, y todas sus potencias y facultades, y también suyos son los actos que lleva a cabo con conocimiento de causa y voluntad libre”.

Se cuestiona en nuestro tiempo si la justicia social es una cuarta especie de justicia. Al respecto, existen pensadores como Kleinhappl, Gandía y Gómez Hoyos, quiénes opinan que además de la Justicia general o legal, hay tres especies de justicia particular: la distributiva,

¹² PRECIADO Hernández, R. Op. cit. Pág.209. (Ver cita no. 4).

la conmutativa y la social. Para estos autores, la justicia social (es la justicia particular que tiene como finalidad la repartición equitativa de la riqueza superflua. En la relación existente entre los que mucho tienen y los que poco o nada poseen, los sujetos pasivos son las personas poseedoras de riqueza y los sujetos activos son los indigentes, necesitados de trabajo remunerativo, de educación, de salud, de vivienda, de justicia, de seguridad, de un bienestar al que tienen derecho, como lo establece nuestra Constitución Federal “la característica esencial... condiciones de trabajo”.¹³

Basave Fernández del Valle,¹⁴ no está de acuerdo en que además existe la justicia social, señalando que existen solamente tres especies de justicia, indicando que: la justicia propiamente dicha es una virtud que da a cada cual su derecho (lo que le es debido). Luego habrá tantas especies de justicia, cuantas son las especies de derecho que se deben a otro. Ahora bien, hay tres especies de derechos, a saber: el que deben los miembros a la comunidad, el que debe la comunidad a los miembros y el que se deben las personas privadas unas a otras. Luego hay tres virtudes distintas, que constituyen tres especies de justicia propiamente dicha. Estas tres especies son la justicia legal, la distributiva y la conmutativa. Por fin, estas tres especies son últimas, es decir, no admiten otra subdivisión, porque no hay más personas que los individuos y la comunidad, ni cabe discurrir otro cuarto orden de

¹³ Citado por el padre GOMEZ Hoyos, R. En su estudio concepto jurídico de la justicia social, publicado en el no.176 de la renta “la justicia”, México, 1942. citado a su vez por PRECIADO HERNÁNDEZ. Op. cit. Págs. 218-219 .

¹⁴ BASAVE, Fernández del Valle, Agustín. Filosofía del Derecho. Editorial Porrúa. México. 2001.Pág.708.

relación entre las personas, consideradas simplemente bajo el concepto de tales.¹⁵

Preciado Hernández,¹⁶ quien a la vez se identifica con la tesis de Vermeersch, razonando que uno de los males más graves de nuestro tiempo es causa de la injusta distribución de la riqueza, no significa que con un nuevo criterio racional se resuelva el problema, ya que si se reconoce que la situación creada es derivada de la concepción injusta, que sobre la naturaleza y función de la autoridad proclamó el liberalismo individualista y de la que se aprovechó el capitalismo. Fortaleciendo y reorientando el imperio de los tres tipos de justicia, así como fortaleciendo el verdadero principio de autoridad, eficientando la administración pública, fortalecer medidas para actuar con honestidad, tanto en el sector público como privado, así como también operar con rigor y en base a un verdadero espíritu de nacionalismo en los tratados internacionales relacionados con el comercio. Estas, entre otras medidas, con seguridad serán necesarias para combatir el grave problema de la injusta y extremosa distribución de la riqueza.

Al respecto, Yeidckol Polevnsky¹⁷ indica que “mientras el país no sea capaz de distribuir equitativamente la riqueza, generar empleos y apoyar a los sectores que menos tienen, así como a la clase media que ha sido severamente lastimada en los últimos años, estará generando

¹⁵ PRECIADO Hernández R. Op. cit. Pág.220, cita a VERMEERSH S. J. La justicia y la injusticia, versión española T. I. Pág. 20 y 21.

¹⁶ PRECIADO Hernández R. Op. cit. Pág.220.

¹⁷ YEIDCKOL Polevnsky. Presidenta de Canacintra, Revista Siempre, Número 2616, 3 de Agosto de 2003, México D. F. Págs.8-10.

un problema social de grandes dimensiones y que el compromiso de propiciar un desarrollo integral y sostenido es de todos los sectores: empresarios, trabajadores, campesinos, gobierno en sus tres ámbitos y legisladores”.

Señala que “el estancamiento registrado en los últimos años se debe en gran parte a la desaceleración económica de Estados Unidos y a una guerra que nadie esperaba, pero también a la miopía de las autoridades mencionadas de buscar su fortaleza únicamente en las exportaciones, marginando el resto de los componentes económicos”.

“La visión de la generación de riqueza ha cambiado, de acuerdo a los avances tecnológicos, a la apertura de las fronteras, a la interrelación más estrecha de las economías”.

“Se debe fortalecer la productividad y el crecimiento que permitan mejorar la economía nacional, con una condición de equidad en la distribución de la riqueza y no con base en la subasta de dólares o en la entrada de capitales que únicamente desean beneficiarse con las altas tasas de interés”.

“En México debemos distribuir equitativamente la riqueza, generar empleo y apoyar a los sectores que menos tienen, de lo contrario estaremos generando un grave problema social”.

Lo señalado por la funcionaria citada, es una opinión seria, importante, que merece ser tomada en cuenta por las autoridades federales correspondientes, a efecto de que las operaciones comerciales, financieras y tributarias, si bien son indispensables, se estudie la conveniencia de la magnitud de las mismas en conjunción con el desarrollo de la industria local a efecto de no correr riesgos serios de afectación económica internacional de fatales consecuencias. Al respecto, nos identificamos plenamente con la opinión de Yeidckol Polevnsky.

E. JUSTICIA CONMUTATIVA

Por lo que respecta a la Justicia Conmutativa, llamada también proporción aritmética, nos encontramos con una relación de parte a parte, a diferencia de lo que pasa en la Justicia Distributiva. La Justicia Conmutativa es una justicia igualadora o sinalagmática, en este caso, el principio de igualdad requiere no hacer distinción en función de la persona concreta, sino ubicarse en el punto medio entre la ganancia y el daño en la relación existente, esto es, igualdad entre la cosa recibida y la que se devuelve.¹⁸, y también igualdad de las partes entre sí.

En la Justicia Conmutativa, la razón de deuda exige reciprocidad en las prestaciones, una correspondencia entre el derecho que sobre nosotros se tiene y la acción, el deber, con el cual respondemos. Esa razón de deuda, es consecuencia de la aplicación de la igualdad,

¹⁸ DE SOTO D. Op. cit. Libro III, q. V, a.2.Op. cit. citado por MARTINEZ-SICLUNA. Pág.123.

igualdad personal e igualdad material. En este tipo de Justicia, nadie tiene una posición superior sobre el otro; lo que se tiene es el derecho que trae aparejado el deber por la otra parte.

La Justicia Conmutativa atiende al principio de igualdad en las operaciones de cambio que se presentan entre las partes.

Coincido con Martínez-Sicluna, en que la injusticia en este campo puede suponer atribuir a una persona más o menos de lo que le corresponde en una relación voluntaria, de donde se trata de corregir los modos de trato involuntario, una vez que ya se ha causado el daño; cuando se ha violentado el principio de igualdad, toda vez que alguien en determinada relación, ha recibido más o menos de lo que le corresponde. La Justicia Conmutativa supone determinar las relaciones de cambio según cierta medida o hacer prevalecer tal medida una vez que se haya producido una controversia, cuando ya se ha generado la injusticia.

La diferencia entre Justicia Distributiva y Justicia Conmutativa resulta clara, aunque encuentren su razón de ser en un nexo común que es la consideración de la justicia como virtud total. Tanto la justicia general como la especial, y esta en su doble vertiente de Conmutativa y Distributiva, coadyuvan a la obtención y perfección de la Justicia, lo que significa que la perfección del ser humano, se logra a través de la justicia y de la caridad.

F. LA JUSTICIA ENTENDIDA COMO VALOR

La Justicia como valor es una Justicia Subjetiva, relativa, que existe en el ámbito interno del ser humano. La Justicia no es simplemente un valor, la Justicia es uno de los fines del Derecho, ya que sin ella, el Derecho se torna en un conjunto de mandatos que podrían obligar al hombre, pero esto supone la expresión contraria a lo que representa el orden jurídico. El Derecho Positivo no sólo debe depender de validez interna y subjetiva sino que debe ir más allá por lo que desde este punto de vista, la Justicia representa el núcleo principal de lo jurídico, que expresa la esencia del Derecho, por lo que ella es la exigencia a la que está obligado a responder todo derecho.

La Justicia como valor jurídico y supremo, al entrar en colisión con otros valores, no debe perder nunca su primacía. Al respecto nos preguntamos, ¿qué sería de un Derecho que renuncia a ser justo con la intención de ser seguro, en el sentido de la firmeza del orden jurídico positivo? ¿Qué sería de un Derecho que a la vez que establece un conjunto de libertades formales, se resigna a que sus normas no sean justas?, ¿es posible entender una igualdad que no sea igualdad en la justicia?. La respuesta a estas interrogantes es negativa, ya que no se concibe un derecho ausente de Justicia.

De acuerdo con Martínez-Sicluna, la Justicia puede atribuir una juridicidad a los valores jurídicos si se acepta su carácter teleológico respecto del derecho.¹⁹

Al respecto existen tendencias doctrinales que incluyen a la Justicia en un ámbito impreciso,²⁰ ya que considerándola como un valor subjetivo, también afirman su naturaleza y su carácter político, con la intención de probar que no hay una Justicia absoluta, sin embargo, sí hay el “justum imperfectum” (justicia imperfecta), que la Justicia entendida como valor, cumple un papel secundario en relación al que vendrían a desarrollar las normas positivas. Lo anterior es el supuesto contrario al criterio de sostener una concepción absoluta de la Justicia, ya que ésta no puede reducirse solamente al marco de los valores, ni siquiera al cuadro de una axiología jurídica, al llevar a cabo una función principal en la constitución de un orden jurídico positivo.

Coincidimos con Martínez-Sicluna,²¹ en que el problema no consiste en optar entre valor o fin, sino en atribuir a la Justicia un carácter jurídico, que sólo le viene dado si es que verdaderamente se parte de la idea de una Justicia absoluta. La caracterización de la Justicia como fin esencial del derecho, corresponde a una concepción clásica dentro de la Justicia absoluta. Hay que destacar que la separación entre moralidad y juridicidad, es en realidad una distinción

¹⁹ MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 152. (ver cita no.1).

²⁰ MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 153. (ver cita no.1).

²¹ MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 153. (ver cita no.1).

artificial, una distinción que no corresponde con la categoría de la persona y con los conductos que el individuo realiza.

Tanto el iusnaturalismo como otras posiciones doctrinales defienden una concepción absoluta de la Justicia que afirma el carácter jurídico de ésta, considerándola como un valor absoluto por excelencia sostiene juridicidad de la misma.

No solamente el iusnaturalismo defiende una concepción absoluta de la Justicia, afirma el carácter jurídico de ésta, conjuntamente con otras posiciones doctrinarias, se sostiene la juridicidad, convirtiendo a la justicia en un valor jurídico por excelencia. En el pensamiento español Legaz opina que: " La Justicia es el valor fundante de los actos de la relación interhumana en el plano de la impersonalidad, o sea, en el estricto ámbito social, el cual se constituye como ámbito jurídico, como reino del derecho, por referencia a aquel valor".²²

El relativismo niega el sentido profundamente jurídico, basándose no tanto en la posible relatividad de esta, sino en la vinculación de la Justicia hacia otro derecho del cual se rechaza precisamente dicha juridicidad, como sería el Derecho Natural.

²² LAGAZ, L. y LACAMBRA. *Amor, amistad y Justicia* (Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación), Anuario de Filosofía del Derecho, tomo XIII, 1967, 1968, Págs.1-69., Pág. de la cita, 35 (citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 156).

El Positivismo Formalista indica martínez-sicluna:²³

“persigue deshacer la idea de una Justicia absoluta privándola de su carácter jurídico, pero también de componer el concepto del Derecho en sus partículas más elementales, reduciéndolo a ser un mandato o un imperativo meramente formal que no pretende transformarse en un mandato justo. Su sola justificación residiría en el hecho de que procede de la autoridad, quien reviste de validez formal al acto de creación de la norma positiva “.

Esta posición extrema, que no puede mantenerse sin que sus consecuencias afecten a la total concepción del derecho, se levanta verdaderamente sobre la destrucción del mismo derecho, de su esencia, de su núcleo fundamental, ya que como Legaz señala: “ El ámbito social se transforma en un ámbito jurídico en relación al valor de la Justicia”. La Justicia es el valor jurídico por excelencia que dignifica al derecho, es uno de los fines del derecho, como dice el profesor de la Universidad de Roma Sergio Cotta: “Ciertamente, si la justicia es un valor humano universal y es reconocido su carácter ordenador universalmente, la norma jurídica que contenga tal valor, será también universal. Sólo así puede verse satisfecha la exigencia de una pacífica y ordenada coexistencialidad universal que, el derecho es capaz de realizar”.²⁴

²³ MARTINEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 156, (ver cita no.1).

²⁴ COTTA, S. Págs. 139- 140. Op. cit. MARTINEZ-SICLUNA. Pág. 139 y 140.

Analizando los fines y valores del Derecho, Basave Fernández Del Valle²⁵ indica que: “los valores son entes ideales, amables, apetecibles; son algo que se ofrece como contenido de un acto. Los valores son bienes propios del hombre, en cuanto se los apropia, aunque la valiosidad trasciende al hombre”.

Los valores que persigue el derecho son la Seguridad Jurídica, La Justicia, y el bienestar de la sociedad. Al respecto diremos que la verdadera seguridad no puede existir sin la justicia, así como tampoco la justicia puede darse en una sociedad insegura, por lo que coincidimos con Basave Fernández Del Valle en que la seguridad y la justicia concurren al establecimiento del bienestar de la sociedad, como fines últimos del Derecho. A través de la historia, el Derecho se integra sobre la base de los valores jurídicos fundamentales, tomando en cuenta la observación de la dinámica vida social.

En toda sociedad moderna, La Justicia, La Seguridad y El Bien Común deben prevalecer en todos los sistemas legislativos que rigen la conducta de los hombres.

El Derecho es un instrumento de justicia que es preciso manejar con honestidad y con sensatez.

²⁵ BASAVE Fernández Del Valle, A. *Filosofía del Derecho*, Ed. Porrúa, México 2001, Págs.687.

Cuando se trata de las cargas que el legislador distribuye por razón del Bien Común, debe aplicarse la igualdad proporcional, esto es, las cargas exigidas por el bienestar público son relativamente iguales para todos, de acuerdo siempre con sus respectivas posibilidades.

Coincidimos plenamente con Basave Fernández Del Valle respecto a que en la justicia conmutativa hay equivalencia entre las prestaciones y las contraprestaciones que rigen las relaciones de coordinación. En la justicia hay proporción distributiva en cargas o impuestos, mismos que deben ser proporcionales a la capacidad económica de los contribuyentes.

Los ideales de la Justicia, en nuestro tiempo ordena dar a cada uno según sus facultades; a cada uno según sus necesidades.

G. LA JUSTICIA COMO UNO DE LOS FINES DEL DERECHO

Podemos decir que la justicia representa uno de los fines principales del derecho y que la relación existente entre la justicia y el derecho tiene un carácter bilateral. Si bien, el derecho debe orientarse hacia la realización de la justicia, en su doble vertiente de Derecho Natural y Derecho Positivo; ella se realiza a través del derecho. Algún autor ha señalado que entre las funciones del Derecho se encuentra la

de hacer reinar la justicia. Parain Vial²⁶ destaca tres funciones para el Derecho: La primera es la coexistencia social; la segunda, limitar la arbitrariedad del poder político; y la última, hacer reinar la justicia, sin duda esta última es la más discutible de las tres. Diríamos que es una relación de medio a fin, ya que el derecho no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para conseguir la justicia. Si el derecho pretende ordenar las conductas de los seres humanos, éstas deben estar dirigidas a la justicia. El equilibrio que las personas requieren, la armonía que debe presidir el orden coexistencial en el que a la par que se garantiza la reciprocidad en las relaciones interindividuales, se protege y se respeta la estructura ontológica del ser humano, sólo se logra teniendo por principio informador del derecho a la justicia.²⁷

La Justicia se encuentra directamente inmersa en la persona humana, y el descubrimiento de aquella va a la par con el sustrato permanente del individuo y el derecho; no puede separarse de ambos. El Derecho que se orienta hacia la realización de la justicia, es el mismo orden que trata de asegurar la identidad esencial del ser humano. La justicia representa esa realidad a la que el derecho no puede sustraerse sin invalidar su auténtica dimensión jurídica.

²⁶ PARAIN Vial, J. *Les fonctions du Droit, pouvoir et justice*, en el Anuario de Filosofía del Derecho, Tomo XVII, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1973-74, Págs.107- 111, citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 365.

²⁷ Pero no solamente puede decirse que la Justicia es el fin del Derecho, sino también el supremo fin de esa disciplina que recibe el nombre de Filosofía del Derecho. En este sentido, DEL VECCHIO señaló la necesidad de una indagación, sobre aquello que fuera la Justicia, a la cual nuestra conciencia no puede sustraerse y que constituye el supremo fin o tarea de la Filosofía del Derecho. GIORGIO DEL VECCHIO, *LA GIUSTIZIA*, obra citada. Pág.1, Citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 366. (ver nota no.1).

Concebir a la Justicia como un ideal, supone situarla en una posición desde la cual se pierde la esencial relación que media entre ella y el Derecho. La Justicia precisa del Derecho y éste necesita fundamentarse en la Justicia, para que sus normas sean algo más que la expresión de una circunstancial voluntad política.

Coincidimos con Martínez-Sicluna²⁸ en que el criterio orientador para concretar el fin superior del Derecho es el de naturaleza racional y trascendente del ser humano, porque la persona no solamente es el cuerpo físico, simple encarnación de una materia destinada a desaparecer. La persona es también el deseo de ser y de permanecer eternamente. La razón le impulsa a una existencia teleológica, a una existencia que se propone fines y lucha por conseguirlos; sin embargo, esos fines vienen dados por algo más que por un mecanismo exento de espiritualidad. El individuo es un ser que trasciende las barreras que materialmente le condicionan, es un ser cuya identidad exige en ocasiones, el sacrificio de esa estructura material que no constituye su realidad sustancial.

La sustancia del ser humano viene dada por su encarnación espiritual, por el respeto a sí mismo, por el logro constante de una dignidad personal que es conquista de la razón. Esta es la realidad que sirve de base a la justicia.

²⁸ MARTINEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág. 368. (ver cita no. 1)

La justicia se asienta sobre el hombre teleológicamente entendido, sobre un hombre que se sabe único y esencial protagonista del orden de la creación y que en dicho orden asume el papel trascendental que le corresponde.

La Justicia nace como un fin que se enlaza con nuestro destino trascendente: la aspiración de ser justos es también la aspiración de alcanzar una eternidad que justifique el hecho de nuestra vida.

Estamos de acuerdo con Martínez-Sicluna en cuanto a que las personas no pueden aceptar que el Derecho sea la vana expresión de un mecanismo legislativo, al cual él mismo se ve sometido como una pieza más de la maquinaria que funciona con independencia tal de la voluntad de las personas.

Así como el hombre necesita de la Justicia, también el Derecho necesita de ella. La Justicia no es un ideal que se encuentra por encima del Derecho, la Justicia es la causa que intrínsecamente justifica la creación del Derecho: el Derecho nace con la intención de convertirse en un orden justo de la convivencia. El Derecho no puede renunciar extremadamente a la realización de la Justicia, como tampoco puede renunciar la persona a vivir contradiciendo los principios que forman parte de su naturaleza, porque sería tanto como obrar en contra de sí mismo.

Por lo antes dicho, la Justicia no es un ideal en el sentido inalcanzable que éste pudiera tener. La Justicia es la realidad que fundamenta, a su vez, la realidad del Derecho.

H. LA JUSTICIA COMO FINALIDAD EXISTENCIAL

El Derecho sólo puede ser comprendido con relación a sus fines, y uno de los fines que da sentido al Derecho es la Justicia. El ser humano pretende reglamentar sus relaciones en orden a la Justicia, aspirando a la configuración de un orden justo en base al cual las controversias se solucionen, no en forma arbitraria o a través de la imposición de unos sobre otros, como una decisión sustentada sobre el poder, sino en virtud de la justicia.

Para nosotros, el Derecho no debe conformarse con una simple referencia de buena intención a la justicia, debe ser la encarnación de la Justicia misma. No existe mayor seguridad para el hombre que aquella que surge de la Justicia, no cabe otro Derecho que aquel que se funda sobre la Justicia.

El hombre que vive socialmente, que alcanza en la coexistencia el desenvolvimiento de su personalidad, en la medida en que es como con los demás, en la medida en que su identidad no sufre menoscabo alguno por compartir y sentir junto con los otros, es un hombre que concibe el encuentro consigo mismo como un descubrimiento de la Justicia a la cual se orienta su conducta. La condición de hombre justo,

de hombre bueno, es la perfección del individuo, pero es también la perfección social. La Justicia nos enlaza al desarrollo de nuestra persona en el marco social.

La Justicia que nace en nuestro interior nos conduce a una Justicia que tiene por objeto ampliar nuestro horizonte individual y subjetivo, descubriendo la esencial identidad de la que formamos parte.

El Derecho es, por lo tanto, el instrumento al que se acude para lograr el fin que determina nuestra existencia, consistente en la felicidad y el amor.

La necesidad de la Justicia no se basa en nuestra racionalidad, a la que no podemos sustraernos, pero que nos deja la libertad de ser y de actuar.

El Derecho no se puede explicar sin la Justicia; el Derecho es una constante de resolución de conflictos, es la instauración de un orden, es garantía de seguridad y fortalecimiento de la libertad personal, si la Justicia aparece como el fin directivo por encima de todas estas funciones.

El Derecho sólo desarrolla su propio sentido globalizador, sólo es sistema, orden, seguridad, garantía de libertad, resolución de conflictos

si atiende a la justicia, si toma a la Justicia como finalidad de su formación.

El fin del Derecho, el fin de la Justicia no es sólo un fin jurídico, es principalmente el fin de la persona. La Justicia efectivamente contribuye al desarrollo de nuestra personalidad, sin embargo, esta personalidad se desarrolla socialmente, como consecuencia de nuestra racionalidad, en una coexistencia que exige la elaboración de normas y de principios conforme a los cuales pueda resolver las controversias.

Un Derecho que no responde a la Justicia, que no acepta a la Justicia como pieza clave, es un Derecho que no solo ha perdido la nota singular que determina su juridicidad, sino también un Derecho que perturba nuestro fin personal y que introduce un factor distorsionante en el desarrollo de nuestra vida. Mas bien diríamos que no es derecho, si se le priva de su esencia principal, la Justicia.

La necesidad racional de que el Derecho acepte el fin de la Justicia como el fin específico que configura su juridicidad es, al mismo tiempo, una necesidad que nace del individuo, y que establece esa suerte de correspondencia entre el derecho y el fundamento que le da su significado. El Derecho conforme a la Justicia, no sólo realiza su fin esencial, sino que contribuye al pleno desenvolvimiento del fin individual, contribuye al logro del fin de la persona. En este sentido, Cotta señala que “el análisis fenomenológico estructural acerca del

Derecho, nos confirma cuánto puede recogerse de la experiencia jurídica concreta, del sentir común de la humanidad y del pensamiento filosófico clásico. Así pues, el Derecho tiene una propia función específica, no sólo de carácter formal; y es, la de realizar la legalidad acorde con la justicia. Pero también sabemos, que de ese modo se realiza y garantiza una relación coexistencial abierta al hombre, en cuanto tal".²⁹

I. EL DERECHO ES LA MISMA COSA JUSTA

"Efectivamente, el Derecho es la misma cosa justa, porque el Derecho da testimonio de la Justicia. La simple presencia del Derecho nos viene a demostrar que el individuo ha tratado de resolver sus conflictos como le requería su propia razón y su misma naturaleza: La creación del Derecho obedece a la necesidad de adecuar nuestra conducta, no a la fuerza, sino a la Justicia".³⁰

"Es el sentimiento de Justicia que late en el individuo lo que hace que el mismo se ponga en relación con otros, que pretenda dirimir sus controversias a través de la Justicia, que su propia naturaleza le demanda. El ser humano determina la creación del Derecho, por

²⁹ COTTA, S. Op. cit. Pág. 376. (obra citada por MARTÍNEZ-SICLUNA., Pág. 376). Ver cita no.5.

³⁰ Así dice RADBRUCH que la Justicia "pone en relación una con las otras a una multiplicidad de personas, situaciones jurídicas, intereses, las compara entre sí y las nivela. La Justicia es, pues según su naturaleza, solución de conflictos..." GUSTAV RADBRUCH, El fin en el Derecho, en el Hombre en el Derecho, Traducción Aníbal del Campo, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980, Págs.107-108. Citado por MARTÍNEZ-SICLUNA. Op. cit. Pág.399.

cuanto éste es el instrumento que sirve para obtener dicha Justicia, a través de la cual nuestras acciones se encaminan a un fin superior.

Las relaciones intersubjetivas en las que estamos inmersos, forman parte de un orden que solo mediante la justicia alcanza un significado permanente. Lo esencial y lo que en él hay de medida constante y permanente, se logra a través de la Justicia".³¹

La Justicia no es, por consiguiente un elemento al margen del Derecho, un elemento extraño al concepto del Derecho y que sólo de vez en cuando pasa a formar parte de la realidad jurídica. Nosotros consideramos, por el contrario, que el fin de la Justicia otorga sentido al Derecho y a su vez es la orientación final a la que el Derecho se dirige, incidiendo en la creación y en la formación de éste, atribuyendo validez al sistema jurídico-positivo que a ello se adecua, pero es esta misma intencionalidad la que hace que la Justicia deba entenderse como un elemento que forma parte de la realidad jurídica, porque sin la Justicia, el Derecho Positivo no logra expresar con plenitud el orden jurídico que pretende establecer.

³¹ Seguimos con ello la definición dada por Santo Tomás a la Justicia cuando dice que: "se pone en primer lugar, en la definición de la Justicia, la voluntad, para mostrar que el acto de la Justicia debe ser voluntario; y se añade lo de la constancia y perpetuidad para designar la firmeza del acto..." Santo Tomás de A. Obra citada. *Secunda Secundae* I, q.58, a 1, i. c. Citado por MARTÍNEZ-SICLUNA, Op. cit. Pág. 399.

CAPITULO CUARTO

NACIMIENTO Y DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

SUMARIO: Nacimiento y determinación de la obligación tributaria.

A. Generalidades. B. Opinión de la doctrina. C. El Hecho Imponible. D. Ámbito de validez de las normas jurídicas; D.1. Ámbito material de validez; D.2.Ámbito personal o subjetivo de validez; D.3.Ámbito temporal de validez; D.4. Ámbito espacial de validez.

A.- GENERALIDADES

El Código Fiscal de la Federación de 1938 establecía en su artículo 31: “El Crédito Fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal”.

La relación jurídica establecida entre el Estado y las personas sometidas a él, constituye la obligación tributaria, creando obligaciones sustanciales como lo es el pago del impuesto y obligaciones formales, como son llevar contabilidad, presentar declaraciones, etc.

El tema nos ubica en una situación respecto al ámbito temporal de validez de las normas jurídicas. Al respecto, el actual Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6 lo siguiente:

Primer Párrafo.- “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Segundo Párrafo.- “Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

Respecto al primer párrafo, la palabra causan, podemos entenderla como sinónimo de generan, nacen.

B.- OPINION DE LA DOCTRINA.

Flores Zavala¹ opina que “No es, pues, necesaria resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito; este nace automáticamente, al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito”.

Fernández Martínez,² establece “Una de las instituciones más importantes de estudio del derecho fiscal es el nacimiento o causación

¹ FLORES Zavala E. Obra citada, Pág.44.

² FERNANDEZ Martínez, R. *Derecho Fiscal*. Edit. McGraw Hill, México 1997. Pág.258.

de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos”.

La doctrina distingue en la relación fisco-contribuyente:

1) La obligación tributaria de carácter sustancial, llamada también relación jurídica tributaria principal, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo;

2) Las relaciones jurídicas que comprenden el cumplimiento de obligaciones formales, reguladas por el derecho tributario formal o administrativo.

Al respecto, García Vizcaino³ indica lo siguiente:

“Para Hensel la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada “impuesto”, que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha

³ GARCIA Vizcaíno, C. Obra citada. Pág. 303.

conexión, de suerte que hay solo una obligación de dar con obligaciones paralelas de tipo accesorio”.

Para Fonrouge,⁴ la relación jurídica tributaria, “está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por la otra. Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.

Para Villegas,⁵ la relación jurídica tributaria principal es “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.

Considera que se puede definir la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido:

a) Como la vinculación establecida por la norma jurídica entre la realización o configuración del hecho imponible (circunstancia condicionante) y el mandato de pago tributario (consecuencia jurídica).

⁴ GARCIA Vizcaíno, C. Op. cit. Pág. 304.

⁵ GARCIA Vizcaíno, C. Obra citada. Pág. 307.

b) Como la vinculación, establecida por la misma norma legal, entre la pretensión del fisco, como sujeto activo, y la obligación de quien prevé la norma, como sujeto pasivo”.

Los elementos de la obligación jurídica tributaria son:

1.- El presupuesto de hecho de la obligación o hecho imponible.

2.- Los sujetos:

a) el sujeto activo titular del crédito tributario, el acreedor tributario.

b) Los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables de deuda propia y responsables solidarios.

3. - El objeto de la obligación tributaria, es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago del impuesto.

C.- EL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible, denominado también presupuesto de hecho de la obligación, hecho generador y hecho tributario, es la hipótesis legal condicionante que al llevarse a cabo, da origen a la obligación tributaria.

El hecho imponible, si bien en principio constituye un hecho económico (monetario), siempre es un hecho jurídico y consiste en un acto o hecho previsto en forma abstracta por una ley como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.

En el momento en que el hecho imponible se realiza, consecuentemente produce obligación de determinación, liquidación y en su caso pago del impuesto, de no mediar hipótesis legales neutralizantes (exenciones, subsidios, etc.).

Al respecto, el tratadista Villegas⁶ destaca los aspectos fundamentales que existen en el hecho imponible: “a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material), b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial).

De Araujo Falcao,⁷ define al hecho generador como “el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula

⁶ GARCIA Vizcaíno, C. Op. cit. Págs. 310-311.

⁷ GARCIA Vizcaíno, C. Op. cit. Pág. 312.

el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo, incluyendo como elementos destacados: su previsión en la ley, la particularidad de tratarse de un hecho jurídico (un hecho económico de relevancia jurídica) y la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para que surja la obligación ex lege de pagar determinado tributo”.

García Vizcaíno ⁸ opina lo siguiente:

“El hecho imponible es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración práctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias”.

Por su parte el tratadista Ataliba G., citado por García Vizcaíno, C.,⁹ menciona que “hipótesis de incidencia es la descripción legislativa (hipotética) de un hecho y que la obligación nace con la realización de este hecho, es decir, solo cuando surge este hecho concreto en el tiempo y en el espacio. Llama hipótesis de incidencia a la referida descripción legal, y “hecho imponible” al hecho efectivamente ocurrido, en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia”.

⁸ GARCIA Vizcaíno, C. Op. cit. Pág. 310.

⁹ GARCIA Vizcaíno, C. Op. cit. Pág. 311.

La precisión terminológica utilizada por este tratadista, nos parece muy certera, al iniciar la obligación tributaria no con el hecho imponible sino con la hipótesis de incidencia, que es un contenido legal abstracto y que solo a través de la realización de esa hipótesis, da lugar al hecho imponible, al mezclarse la voluntad del legislador plasmada en esa norma tributaria y la voluntad de la persona en realizar cierta operación prevista y predeterminada en la ley, dando origen a la existencia de un hecho imponible y por consiguiente a una obligación tributaria, que puede traducirse en una cantidad a pagar, mas no necesariamente, si en última instancia no resulta base gravable o bien existen hipótesis legales neutralizantes.

D.- ÁMBITO DE VALIDEZ DE LAS NORMAS JURÍDICAS.

Toda norma tiene como finalidad establecer la conducta que deben observar las personas. En el caso de las normas jurídicas, son de carácter obligatorio y el incumplimiento de las mismas trae como consecuencia sanciones establecidas en las propias leyes. Así, las normas tributarias establecen conductas de exigibilidad en el cumplimiento de las mismas, empleando la fuerza de que dispone el orden jurídico, esto es, son de carácter coactivo, llevan a cabo ejecución forzada sobre el sujeto obligado.

Las normas jurídicas ordenan conductas a las personas de hacer (acciones), de no hacer (abstención) y de permitir (tolerar).

Por ejemplo en el Derecho Tributario, caso particular del Impuesto Sobre la Renta, las personas que pagan sueldos y salarios, deben retener el impuesto sobre el producto del trabajo correspondiente a sus percepciones y enterarlo a la autoridad fiscal en determinado tiempo y lugar (acción). (Código Fiscal de la Federación, artículo 26. I).

Entenderíamos esta obligación también como una prohibición (abstención), dejar de retener y enterar el impuesto. Como ejemplo de abstención, tenemos el caso que la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta prohíbe la deducibilidad de determinadas operaciones efectuadas por el contribuyente (artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). En el tercer caso de permitir, de no oponerse (tolerar), se presenta por ejemplo cuando la autoridad fiscal ordena la práctica de una visita domiciliaria, con la finalidad de conocer la autoridad si se está cumpliendo correctamente con las obligaciones fiscales, en su carácter de contribuyente o como retenedor (Código Fiscal de la Federación, artículo 42 fracción III).

Por lo que respecta a los ámbitos de validez de las normas jurídicas, se entiende que la norma tiene validez y por consiguiente

existe la obligatoriedad en el cumplimiento de la misma. La Doctrina divide los ámbitos de validez en los siguientes:

El ámbito material de validez

El ámbito personal de validez

El ámbito temporal de validez

El ámbito espacial de validez

D.1. ÁMBITO MATERIAL DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿A qué materia se refiere la norma? Al respecto podría decirse que por ámbito material de validez, se entiende el hecho imponible mismo, consistente en describir objetivamente el hecho o situación concreta, prevista en forma abstracta por las normas jurídicas. Como por ejemplo, la pretensión de obtener utilidades una sociedad mercantil a través de la realización de operaciones consistentes en la enajenación de determinados bienes.

El ámbito material de validez propio del orden jurídico en materia de contribuciones generales es ilimitado, ya que la Constitución, en relación a las materias que regula no lo limita, como lo establece el Art. 73 de nuestra Carta Magna en su fracción VII “El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto....”.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia en Pleno, emite el siguiente criterio, al cual hace mención el Lic. Enrique Calvo Nicolau:

CONTRIBUCIONES DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ART. 31, Fracción IV, DE LA CONSTITUCION. Es inexacto que el Art. 31, Fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder Tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al Legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.¹⁰

Gaceta S. C J. N. Noviembre 1990.Pág. 23.

D.2.- ÁMBITO PERSONAL O SUBJETIVO DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿Quién debe dar cumplimiento a la norma jurídica?

El ámbito personal de validez de la norma jurídica se relaciona con la conducta exigida a la persona, ya sea de acción o de abstención.

¹⁰ CALVO Nicolau E. Op. cit. Pág.100.

En el aspecto tributario, a la persona que se le exige determinada conducta es el sujeto de la obligación, es el contribuyente.

Podemos decir que no es lo mismo persona que ser humano, desde el punto de vista jurídico, ya que el ser humano es una creación de la naturaleza, y la norma es creación del derecho; por ello se dice de las personas jurídicas, como sujetos de las obligaciones.

Cuando el destinatario legal tributario es sujeto pasivo de la obligación tributaria, estamos en presencia del contribuyente. En cambio, cuando la norma jurídica desconoce al destinatario legal tributario de la sujeción pasiva de la obligación tributaria, el sustituto se convierte en el sujeto pasivo, tal es el caso del impuesto sobre la renta, cuando las personas físicas que obtienen ingresos por premios en loterías, rifas, sorteos, etc., donde el destinatario legal tributario es el beneficiario del premio; sin embargo, el sujeto pasivo es la persona organizadora del evento y que entrega los premios correspondientes.

Otro ejemplo lo tenemos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde el sujeto pasivo, el contribuyente, no es la persona en quien incide el impuesto, sino el consumidor final, quien en última instancia lo paga al 100 %. El contribuyente solo tiene la obligación de recaudarlo al adquirente de los bienes o servicios y enterarlo a la autoridad fiscal, previa la deducción del impuesto acreditable.

D.3.- ÁMBITO TEMPORAL DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿Durante qué tiempo debe observarse la conducta o abstención que ordena la norma jurídica?. Por ámbito temporal de validez se entiende el momento en que se objetiviza la norma tributaria. Cuando el hecho o la situación abstracta se lleva a cabo realmente durante el tiempo en que la norma tributaria tiene vigencia; cuando se configura el hecho imponible.

Las conductas de las personas se llevan a cabo en determinado tiempo, por lo que la norma jurídica debe tener un principio y un final en su vigencia.

La disposición normativa debe precisar el tiempo en que las personas deben dar cumplimiento en sus términos, observando la conducta requerida por la propia norma, o bien abstenerse de llevar a cabo las disposiciones precisas. Normalmente las normas jurídicas rigen para el futuro, sin embargo pueden presentarse casos en que regule conductas ya acontecidas previamente a la vigencia de la norma.

La norma jurídica tendrá vigencia por tiempo indefinido, si en el acto de promulgación de la misma, no se establece límite a la temporalidad de validez, teniendo así la norma una vigencia

indefinida, hasta en tanto no sea derogada por otra disposición jurídica.

Ataliba¹¹ indica que al concretizarse los hechos establecidos en la hipótesis, en tiempo posterior a la ley que la comprende, y en cuanto ésta perdure, tales actuaciones serán hechos imponibles, aptos por lo tanto para dar nacimiento a la obligación tributaria.

En todo tiempo, la situación fiscal del contribuyente debe ser establecida conforme a la ley tributaria vigente al momento de configurarse el hecho imponible.

D.4 . ÁMBITO ESPACIAL DE VALIDEZ.

¿En que lugar se debe llevar a cabo la realización o abstención de la norma jurídica? Se entiende por ámbito espacial de validez, el lugar donde el destinatario legal tributario lleva a cabo el hecho imponible.

La aplicación de las normas jurídicas deben circunscribirse a un determinado espacio, en el cual tienen validez; esto es el territorio en el cual las autoridades facultadas pueden actuar y en su caso, aplicar sanciones con carácter coactivo, aun en contra de la voluntad de la persona infractora.

¹¹ GARCIA Vizcaino C. Op. cit. Pág.314.

El ámbito espacial de validez va mas allá del territorio en sentido geográfico, ya que conforme al orden jurídico mexicano, la llamada zona económica exclusiva no forma parte del territorio Nacional; sin embargo, la Constitución establece en el artículo 27, Párrafo octavo que en dicha zona, la nación mexicana ejerce derechos de soberanía y jurisdicción. La zona económica exclusiva es de 200 millas náuticas fuera del mar territorial. A su vez el artículo 42 constitucional precisa lo que se entiende por territorio nacional. En caso necesario, en cualquier parte del territorio nacional y en la zona económica exclusiva, pueden regir las disposiciones fiscales federales.

Al respecto, existen tres criterios de atribución de los hechos imponibles:

1. - Político (principio de nacionalidad).
2. - Social (principio del domicilio y de la residencia).
- 3.- Económico (principio de la fuente).

De acuerdo a su dinámica, los hechos imponibles se clasifican en:

- 1.- Instantáneos
- 2.- Periódicos

Es instantáneo el hecho imponible, cuando se realiza en un instante y así, a cada repetición del mismo hecho se configura otro

hecho imponible, propio y diferente a los anteriores, dando origen a tantas obligaciones como hechos imponibles se presentaron.

Como ejemplo de un hecho instantáneo tenemos el impuesto al valor agregado, ya que cada hecho imponible que se presente al respecto, debe considerarse perfeccionado. Sin embargo, por razones de simplificación recaudatoria, la ley conjunta los hechos imponibles en un solo momento (salvo el caso de importaciones definitivas), ya sea mensual o trimestral.

Son periódicos los impuestos con hecho imponible instantáneo, cuando la norma jurídica tiene por realizado el hecho imponible en un determinado momento, pero por una ficción jurídica la ley establece un periodo determinado, ejemplo: el periodo del ejercicio para efectos sobre la renta y para efectos del impuesto al valor agregado, etc. comprende de enero a diciembre.

CAPITULO QUINTO

LOS SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

SUMARIO: Los Sujetos de la relación tributaria.
A. Generalidades. B. El Sujeto Activo de la relación tributaria. C. Sujetos Pasivos de la relación tributaria.

A. GENERALIDADES.

La deuda tributaria, es conocida en nuestros tiempos como obligación tributaria, como el deber del contribuyente de pagar al Estado determinada cantidad de dinero, al llevarse a cabo el presupuesto del hecho establecido en la ley. La relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria la especie.

La obligación tributaria, es considerada como la parte más relevante en el derecho tributario, ya que en ella nace el crédito del sujeto activo y la deuda del contribuyente.

El derecho tributario tiene sus propias características:

1.- Reconoce como fuente exclusiva la Ley, por lo que siendo una obligación de derecho público, se observa siempre el principio de

legalidad, al estar el Congreso de la Unión facultado para establecer tributos.

2.- La obligación tributaria es de tipo patrimonial, dar dinero y por excepción bienes al Estado.

3.-La Obligación tributaria establece una relación jurídica personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

La ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al mencionar en su artículo 31 "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos":

Fracción XI.- "cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales."

Fracción XXV.- "Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

Se observa en la citada Fracción XI, el sujeto que ostenta el poder tributario, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; sin embargo,

cabe la posibilidad de que el titular del poder tributario, que en todos los casos es el Estado, no necesariamente coincida con el sujeto activo de la obligación tributaria, ya que el primero puede delegar la competencia en otros entes jurídicos, quienes serán los acreedores de la obligación tributaria. En el caso de México, precisamente se presentó lo antes dicho, al entrar en vigor la ley del Sistema de Administración Tributaria, el primero de julio de 1997, estableciendo al respecto lo siguiente:

Artículo 1º.- “El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley”.

Artículo 2.- “El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración

tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación”.

Artículo 3.- “El servicio de administración tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones”.

Artículo 7.- “El servicio de administración tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la policía fiscal de la Federación;

III.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos generales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones

deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

V.- Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal correspondan a la administración tributaria;

VI.- Solicitar y proporcionar a otras instancias e Instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las Leyes y Tratados Internacionales en materia fiscal y aduanera;

VII.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII.- Participar en la negociación de los Tratados Internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar Acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX.- Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados Acuerdos o participen en

Convenciones Internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes, información y documentación que sea objeto de la solicitud.

X.- Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en las materias fiscal y aduanera.

XI.- Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII.- Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como la aplicación de las Leyes, Tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y

XIII.- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su Reglamento Interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

B.- EL SUJETO ACTIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA.

De acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución, son cuatro los sujetos activos.

La Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

Artículo 31.- “Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos 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”.

Federación.- La integran la totalidad de las Entidades territoriales que constituyen la República Mexicana, mismas que en un pacto consagrado por la Constitución, convinieron en someterse a la autoridad de un poder soberano (Federación) que llevaría a cabo determinadas funciones de gobierno en forma exclusiva, al rebasar éstas el ámbito local de las Entidades Federativas, como son establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, emisión de moneda, política internacional, defensa nacional, etc.

El artículo 40 Constitucional establece “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de ésta ley fundamental”.

A su vez el artículo 41 de la propia Constitución indica:

“El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal.

Por otra parte, el artículo 115 Constitucional establece:

“Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre.....”.

Como se observa en las disposiciones normativas constitucionales enunciadas, existen cuatro sujetos activos de las contribuciones, donde se encuentra formalmente establecida la esfera de competencia de cada uno de ellos. Sin embargo, cabe la posibilidad de que tanto la Federación, como el Distrito Federal, los Estados y los Municipios al hacerse presente ante los gobernados en el cumplimiento de sus respectivas facultades de recaudar las contribuciones correspondientes, cabe la posibilidad de que al grabar un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, exista duplicidad o triplicidad impositiva, con la consiguiente afectación económica a los contribuyentes, pudiendo llegarse a cometer abusos por las

autoridades fiscales, al realizarse lo que pudiera ser exacciones fiscales, al incidir sobre las mismas fuentes tributarias.

A fin de evitar que suceda la anarquía de la competencia en materia impositiva, la Constitución establece disposiciones normativas al respecto, a fin de evitar que coexistan casos de doble tributación, las cuales se transcriben a continuación:

Artículo 73.- “El Congreso tiene facultad:

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

IX.- Para impedir que en comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para aplicar las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

XXIX A.- Para establecer contribuciones:

1° Sobre el Comercio Exterior;

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4to. y 5to. del artículo 27;

- 3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación
- 5° Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) Explotación forestal y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria determine.

Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Como se observa, es competencia del Congreso de la Unión legislar en materias de singular importancia que para el desarrollo de nuestro país representa la economía, por renglones como minería, energía eléctrica, comercio, etc.

El Estado tiene soberanía financiera y por consiguiente potestad tributaria para establecer las contribuciones requeridas para obtener los ingresos que se requieren para hacer frente al Presupuesto de Egresos de la Federación. Asimismo se faculta al Congreso para determinar las materias sobre las que se establecerán contribuciones, como son comercio exterior, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina, producción y consumo de cerveza.

Si bien podemos decir que no existe una marcada distribución radical entre la competencia federal y estatal, sí es ciertamente compleja; sin embargo, en la mayoría de las fuentes de ingresos tributarios existe concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, como se desprende de la interpretación de los artículos 73, fracción VII y 124 de la propia Constitución, así como también existen determinadas materias que la facultad impositiva es

exclusiva de la Federación, como lo ordena el artículo 73 fracción XXIX-A.

Así mismo, existen limitaciones precisas a la potestad tributaria de las Entidades Federativas, como son las establecidas por la Constitución en el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, relativo a emitir estampillas, papel sellado, gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, prohibir o gravar la entrada a su territorio o la salida de mercancías nacionales o extranjeras.

Así también, de acuerdo al artículo 118, tampoco pueden las Entidades Federativas, sin consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje en puertos, ni imponer contribuciones sobre importaciones o exportaciones.

Este último artículo indica que las Entidades Federativas no pueden realizar ciertos actos, como el descrito, si no es con el consentimiento del Congreso de la Unión; de lo cual se infiere legalmente que es susceptible de llevarse a cabo con el debido consentimiento.

El artículo 124 constitucional precisa que “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

En este sentido, se desprende del precepto en cita, que existe una marcada división de competencia entre la Federación y los Estados, toda vez que lo que no está expresamente atribuido a la Federación, es competencia de los Estados.

C.- SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Se entiende por sujeto pasivo de la relación tributaria a la persona físicas o moral, ya sea mexicana o extranjera, que lleve a cabo hechos previstos en la ley, esto es, que se encuentre dentro de la hipótesis normativa, independientemente de su nacionalidad, domicilio, edad, sexo, etc.

La relación jurídica tributaria que se establece entre dos partes, siendo una de ellas el titular del crédito fiscal, sujeto acreedor o sujeto activo y por la otra, la persona obligada al pago, denominada sujeto pasivo. El Estado, con base en la potestad normativa contributiva, emite las leyes fiscales. La potestad contributiva, en base a la soberanía del Estado la consagra el artículo 31 fracción IV constitucional.

El derecho fiscal mexicano no define lo que debe entenderse por sujeto pasivo y sólo hace referencia como sujetos del crédito fiscal a la persona físicas o moral, mexicano o extranjero, que de acuerdo a las disposiciones legales está obligado al pago de la contribución.

En la relación fisco-contribuyentes y una vez que nace la obligación contributiva, en donde el Estado en su carácter de sujeto activo, exige de una persona determinada, ya sea físicas o moral, denominada sujeto pasivo o contribuyente, el pago de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El Código Fiscal de la Federación vigente en nuestro país, establece en su artículo 1°. “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas...” “La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente”.

“Los Estados extranjeros, en caso 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”.

En base a lo establecido por el citado Código Fiscal, existen dos clases de sujetos pasivos: Personas físicas y personas morales.

1.- Personas físicas, es persona singular, entendiéndose como tales al ser humano, hombre o mujer, individuo dotado de capacidad de goce, y por consiguiente titular de derechos y obligaciones. En el Derecho Tributario, el concepto de sujeto pasivo es muy amplio, ya que aun los menores de edad, así como los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden ser sujetos pasivos de las contribuciones.

2.-Personas Morales.- Además de las personas físicas existen otras personas más complejas, que son personas colectivas, personas jurídicas, legalmente llamadas personas morales. Las personas colectivas son agrupaciones orientadas hacia determinados fines, alrededor de los cuales se integra un grupo de individuos interesados en su constitución. Estas personas colectivas son entidades formadas por un conjunto de personas físicas generalmente, las cuales son consideradas por el derecho como una sola entidad que actúa y se desarrolla como tal durante su vida jurídica.

La diferencia existente entre la persona colectiva o moral y la persona física, es que aquella está integrada por varios individuos que actúan como unidad.

Las personas colectivas o morales tienen personalidad jurídica propia e independientemente de la de sus integrantes. El concepto de

personalidad en estas personas se entiende como sinónimo de capacidad jurídica de las personas físicas, Jurídicamente diríamos que por personalidad se entiende la capacidad de ser persona, ya que las personas morales tienen personalidad o capacidad jurídica, al tener derechos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas.

El Derecho Positivo concede personalidad jurídica a entidades que no son seres humanos.

De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil Federal, son personas morales:

- I.- La Nación, los Estados y los Municipios,
- II.-Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley,
- III.-Las sociedades civiles o mercantiles,
- IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal,
- V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas,
- VI.- Las asociaciones distintas a las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley,

VII.- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Asimismo el propio Código Civil Federal menciona en su artículo 26 que “Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución”.

A su vez, el artículo 27 del ordenamiento en comento, establece: “Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos”.

Nuestra legislación tributaria establece dos tipos de sujetos pasivos, que son:

- El responsable directo;
- El responsable solidario,

Se entiende por responsable directo a la persona física o moral, nacional o extranjera que lleva a cabo el hecho generador de la contribución, obteniendo por ello un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o

en el extranjero, siempre que en este último caso, la persona tenga su domicilio fiscal en territorio nacional.

Se entiende contribuyente u obligado directo, porque sobre el mismo recae el deber tributario, al colocarse en la hipótesis normativa prevista en la Ley fiscal.

El principal sujeto pasivo de la relación tributaria y por consiguiente el primer destinatario de las normas jurídicas tributarias, es el obligado directo, al que se le denomina contribuyente, que al realizar en forma directa el hecho impositivo, causa el gravamen correspondiente.

Se entiende como responsable solidario a la persona física o moral, mexicana o extranjera que al llevar a cabo una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición de la norma tributaria aplicable, adquiere la obligación de pagar un tributo, concomitantemente con el sujeto obligado directo.

CAPITULO SEXTO

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

SUMARIO: Clasificación de los ingresos del Estado.

A. Generalidades; A.1. Introducción; A.2. Facultades del Congreso de la Unión; A.3. Limitaciones Tributarias a los Estados. B. Clasificación de los ingresos según la doctrina; B.1. Introducción; B.2. Margain Manatou; B.3. Rafael Bielsa; B.4. Arrijoa Vizcaíno. C. Clasificación adoptada por la Constitución; C.1. Federales; C.2. Distrito Federal; C.3 Estatales; C.4. Municipales. D. Clasificación de los ingresos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación; D.1. Introducción; D.2. Definición de Impuestos; D.3. Aportaciones de seguridad Social; D.4. Contribuciones de Mejoras; D.5. Derechos; D.6. Accesorios de las Contribuciones. E. Ley de Ingresos de la Federación; E.1. Ingresos Federales para el Ejercicio 2003. F. Clasificación de los Impuestos. G. Concepto e Importancia de los Impuestos. H. Definición de impuestos; H.1. Introducción; H.1.a. Eheberg; H.1.b. Nitti; H.1.c. Vitti de Marco; H.1.d. Álvarez De Cienfuegos; H.1.e. Leroy Beaulieu; H.1.f. E. R. A. Seligman; H. 2. De la Garza; H.2.a. Berliri; H.2. b. Giannini; H.2.c. Villegas; H.3. Jiménez González A. H.3.a. Micheli, H.3.b. Geze; H.3.c. Cortés Domínguez; H.3.d. La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania.; H.3.e. Ley General Tributaria de España. H.3.f. Modelo de Código Tributario de América Latina. H.4. García Vizcaíno. H.5. Cambios en Código Fiscal de la Federación.

A.- GENERALIDADES

A.1.- INTRODUCCIÓN

Si bien la fracción 1V del artículo 31 constitucional establece la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, es el Congreso de la Unión el organismo en que se deposita el poder legislativo federal, cuya principal función es la creación de leyes con sus características propias de generales, impersonales y abstractas.

A.2.- FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece las facultades que tiene el Congreso de la Unión, como se indica a continuación:

Artículo 73. "El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

XXIX. - Para establecer contribuciones:

1.- Sobre el comercio exterior;

2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5.- Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

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

XXX- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión”,

Esta última fracción del artículo 73 establece la facultad que corresponde al Congreso de la Unión, ejercida por la Cámara de Senadores y la de Diputados.

La concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, en materias distintas a las indicadas en la fracción XXIX del citado artículo 73 Constitucional, se justifica desde el punto de vista de la necesidad financiera de la Federación, ya que al facultarse al Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, permite a éste decretar cualquier impuesto que sea requerido para hacer frente a los gastos que debe efectuar la Federación para atender los servicios y diversas necesidades públicas a cargo de los diferentes órganos, mismos que han sido autorizados a través del Presupuesto de Egresos respectivo.

Al respecto, el tratadista Tena Ramírez¹ indica que “Si se concediera a la Federación la facultad limitada sobre ciertos impuestos, se daría margen a que en muchas circunstancias quedara sin recursos suficientes el gobierno nacional, o bien se le obligaría a adoptar un sistema de impuestos ruinosos para las fuentes de riqueza por él gravables”.

Asimismo, la fracción X del citado artículo 73 constitucional establece: El Congreso tiene facultad:

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y

¹ TENA Ramírez F. *Derecho Constitucional*. Editorial Porrúa. México 1992. Pág.335.

sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123”.

A.3.- LIMITACIONES TRIBUTARIAS A LOS ESTADOS

Por su parte, el artículo 117 constitucional, mantiene relación en la esfera de distribución de competencias para la Federación, en materia económica y fiscal, como sigue:

Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

B.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS SEGÚN LA DOCTRINA.

B.1.- INTRODUCCIÓN

A través del tiempo han existido diversas clasificaciones relativas a las fuentes de ingresos del Estado, dentro de las que se encuentran las siguientes:

B.2.- Margain Manatou,² citando a Griziotti, menciona que “los recursos del Estado se clasifican según su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones.

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

² MARGAIN Manatou E. Op. cit. Pág.66. Menciona Griziotti.

De las presentes generaciones las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Con cargo a las futuras generaciones, se pueden recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda”.

B.3.- Bielsa³.- Este tratadista argentino clasifica a los ingresos del Estado en tres grupos, tomando en cuenta la persona jurídica que los percibe, la permanencia del ingreso y el origen de los mismos, siendo éstos los siguientes:

- a) Nacionales, Provinciales y Municipales;
- b) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficit presupuestarios, y
- c) Originarios y derivados, siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público y, los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

³ MARGAIN Manatou, E. Op. cit. Pág.66.

B.4.- Arrijoa Vizcaíno⁴ clasifica los ingresos del Estado como sigue:

I.- Ingresos Tributarios:

- a) Impuestos,
- b) Aportaciones de Seguridad Social,
- c) Derechos,
- d) Contribuciones Especiales,
- d) Tributos o Contribuciones Accesorias,

II.- Ingresos Financieros:

- a) Empréstitos,
- b) Emisión de Moneda,
- c) Emisión de Bonos de Deuda Pública,
- d) Amortización y Conversión de la Deuda Pública,
- e) Moratorias y Renegociaciones,
- f) Devaluaciones,
- g) Revaluaciones,
- h) Productos y Derechos,
- i) Expropiaciones,
- j) Decomisos,

⁴ ARRIOJA Vizcaíno A. Op. cit. Pág.82.

k) Nacionalizaciones,

L) Privatizaciones.

C.- CLASIFICACIÓN ADOPTADA POR NUESTRA CONSTITUCIÓN.

De acuerdo al artículo 31 fracción IV, los ingresos del Estado mexicano por concepto de contribuciones, se clasifican en:

C.1.- Federales,

C.2.- Distrito Federal,

C.3.- Estatales,

C.4.- Municipales.

D.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DE ACUERDO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

D.1.- INTRODUCCIÓN

I.- Impuestos,

II.- Aportaciones de Seguridad Social,

III.- Contribuciones de Mejoras.

IV- Derechos,

D.2.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS

El propio Código Fiscal,⁵ en su artículo 2 fracción 1 define a los impuestos como “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 que sean distintos de los señalados en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

D.3.- DEFINICIÓN DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Fracción 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”.

D.4.- DEFINICION DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Fracción III.- Contribuciones de Mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

⁵ Código Fiscal de la Federación correlacionada.2003, Editorial Themis, S.A. de C. V. vigésima octava edición, enero 2003, México.

D.5.- DEFINICION DE DERECHOS

Fracción 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”.

D.6.- ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

A su vez el último párrafo del mencionado artículo 2 establece que “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas”.

E.- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

E.1.- INGRESOS FEDERALES PARA EL EJERCICIO 2003

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2002 se publicó la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, del cual extraemos un resumen como sigue:

CONCEPTO	Millones De Pesos	%	%
IMPUESTOS			
Impuesto sobre la Renta	\$352,947.20		44.68
Impuesto al Activo	11,500.1		01.46
Impuesto al Valor Agregado	225,154.30		28.50
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	148,412.20		18.78
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	12,707.80		01.61
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	5,030.80		0.63
Impuesto de Importación	25,538.70		3.24
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	1,802.0		0.22
Impuesto a la Venta de Bienes y Serv. Suntuarios	250.0		0.03
Accesorios	6,698.7		0.85
I. TOTAL de Impuestos	\$790,041.80	51.81	100.00
Aportaciones de Seguridad Social	98,905.20	6.48	
Contribución de Mejoras	16.0	0.00	
Derechos	198,845.0	13.04	
Contribuciones de Ejercicios Anteriores	267.70	0.00	
Productos	5,254.6	0.31	
Aprovechamientos	67,576.3	4.00	
Financiamientos	51,288.8	3.36	
Otros Ingresos (Organismos Descentralizados)	312,650.3	21.00	
Totales	\$1,524,845.7	100.00	

F. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario atraer las principales clasificaciones que la doctrina ha desarrollado, mismas que se exponen a continuación:

F.1.- En base a la incidencia de los impuestos:

Directos e Indirectos.

F.2.- En base a la materia imponible:

Personales y Reales.

F.3.- En base al objeto de los impuestos:

Generales y Especiales.

F.4.- En base a la determinación del monto del impuesto:

Específicos y Ad-Valorem.

F.5.- En base a la finalidad de los impuestos:

Con Fines Fiscales y con Fines Extrafiscales.

F.6.- En base a la persona jurídica que recibe el impuesto:

Federales, Estatales y Municipales.

F.7.- En base al tiempo y circunstancias:

Ordinarios y Extraordinarios.

F.8.- En base a los recursos económicos gravados:

Sobre la Renta, sobre el Capital y sobre el Consumo.

F.9.- En base a la forma de pago:

En Dinero y en Especie.

F.10.- En base al período en que se causan los impuestos:

Instantáneos y Periódicos.

F.11.- Con base en la proporción de la base para el cálculo del impuesto:

Fijos, Proporcionales y progresivos.

G.- CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos representan el ingreso tributario más importante que obtienen las Haciendas Públicas para hacer frente a las necesidades sociales. Son prestaciones en dinero o en especie que las personas físicas y morales pagan al Estado, quien tiene la obligación de proteger la vida de las personas, de su patrimonio, buscar el bienestar y desarrollo integral tanto de las personas como de las familias.

En la antigüedad se exigían de una manera arbitraria e inhumana, a través de la fuerza bruta, como resultado de las conquistas, guerras e invasiones territoriales. De esa manera, los Estados conquistadores se apoderaron de las riquezas materiales, frutos de la tierra, ganadería, pesca, fuerza de trabajo, y con el transcurso del tiempo de los rendimientos de actividades industriales,

o de capital, formando grandes imperios; al respecto, la historia da testimonios como son Roma, Egipto, Mesopotamia, China, México, España, Francia, Inglaterra y Estados Unidos entre otros.

Sánchez Gómez ⁶ indica a continuación que:

“en el pasado las excesivas cargas impositivas provocaron muchos descontentos entre la población que las soportaban, dando lugar a rebeliones, manifestaciones, protestas y levantamientos armados de grupos insurgentes, y que en cierta forma, ello marca el comienzo de la caída de tales imperios, su debilitamiento con la búsqueda de la independencia de los pueblos sojuzgados; paralelamente se hizo un replanteamiento institucional de la obligación contributiva de los particulares para con el Estado; es así como surgieron los primeros ideólogos de la doctrina y la legislación tributaria, como Adam Smith, Quesnay y otros que pugnaron por darle certidumbre, fijeza, comodidad, equidad y proporcionalidad al deber de los súbditos del Poder Público, para aportar una parte de su riqueza, ingresos capital o ganancias para sufragar el gasto público; para que cada quién entregue lo que está a su alcance, según sus posibilidades económicas, y sin que ello lo arruine, empobrezca o lo deje en la miseria, para que el sacrificio sea el mínimo, y que se libere de pago a los que no tienen manera de hacerlo por su escasa riqueza o falta de ella.

⁶ SÁNCHEZ Gómez Narciso. *Los Impuestos y la Deuda Pública*, Editorial Porrúa, México. 2000. Págs. VII y VIII.

Los precitados principios se elevaron a rango constitucional para que todo deber contributivo quede enmarcado dentro de la regla de legalidad, que constituye el hilo conductor de los actos de autoridad, de esta manera se puede evitar la arbitrariedad, desproporción, injusticia manifiesta, desvío del poder o el abuso al establecer, determinar, requerir y controlar la suerte principal y los accesorios legales de los impuestos; instituidos por la Federación, Entidades Federativas y Municipios, y ante la posibilidad de que el fisco no se ajuste a esa máxima jurídica, se han creado los medios de defensa a favor del gobernado, como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo en materia fiscal, para restablecer el derecho violado y el respeto a las garantías individuales”.

En nuestra legislación tributaria existen cinco clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos, que son impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorios de las contribuciones. Los impuestos representan el principal ingreso del Estado mexicano, al igual que la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental, convirtiéndose en la contribución por excelencia. Los impuestos reflejan con gran fidelidad el objetivo que el Estado pretende a través de la relación jurídico-tributaria que consiste en obligar a los ciudadanos a contribuir en base a sus respectivas capacidades económicas para los gastos públicos.

El impuesto tradicionalmente se ha considerado como un acto de soberanía por parte del Estado, acto que deriva del ejercicio del poder público; es una imposición de la autoridad, que se debe acatar aun en contra de la voluntad del destinatario. El ciudadano que paga sus impuestos, no recibe del Estado nada en forma directa, si bien de manera general se beneficia de las obras y servicios públicos que el propio Estado lleva a cabo con los ingresos recaudados de los contribuyentes.

El cumplimiento correcto y oportuno del pago de los impuestos no da origen a una contraprestación, como es el caso de los derechos.

El concepto impuesto deriva de la raíz latina, *impositus*, que significa tributo o carga.

El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.⁷

Se entienden los impuestos como las contribuciones que de acuerdo a la ley, exige el Estado con carácter general, obligatorio e

⁷ GIL Valdivia, G. *Impuestos*. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S. A., México 1992, Tomo III, Pág. 1638.

impersonal a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y que tiene como finalidad destinarlo al gasto público, sin esperar recibir el sujeto pasivo un beneficio directo. Se trata de que las personas físicas y morales se desprendan de parte de los ingresos o utilidades que han obtenido en la realización de actividades económicas, a fin de contribuir a la realización de funciones colectivas del Estado para que cumpla con su obligación de proporcionar bienestar a la sociedad, a través de la aplicación de los ingresos tributarios al gasto público.

H.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS.

H.1.- INTRODUCCIÓN

Diversos tratadistas de varias naciones han emitido su propia definición de Impuestos. Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención a las siguientes:

H.1.a.- Para Eheberg, "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".⁸

⁸ FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.

H.1.b.- Para Nitti⁹ “El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de utilidad general y de naturaleza indivisible”.

H.1.c.- Para Vitti De Marco¹⁰ “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.

H.1.d.- Para Álvarez De Cienfuegos¹¹ “El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte”.

H.1.e.- Para Leroy Beaulieu¹² “El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno”.

⁹ FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.

¹⁰ FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.

¹¹ FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.

¹² FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 36.

H.1.f.- Para E. R. A. Seligman¹³ “Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios aplicables prestados”.

H.2.- Por su parte, De La Garza, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención del concepto de Impuestos. Definiéndolo como “una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex -lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación Jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.

H.2.a.- Para Berliri¹⁴ “La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión de un tercero de una obligación tributaria”.

H.2.b.- Para A. D. Giannini,¹⁵ “La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su

¹³ FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 36.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. México. 2001. Pág. 377.

¹⁵ DE LA GARZA, S. Obra citada. Pág. 340.

potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada”.

H.2.c.- Para Villegas,¹⁶ “Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo éstos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.

H.3.- Jiménez González A.,¹⁷ en su obra *Lecciones de Derecho Tributario*, incluye conceptos vertidos por algunos estudiosos de la materia tributaria, como se expone a continuación:

H.3.a.-Micheli,¹⁸ Impuesto es “La prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo, sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido”.

¹⁶ DE LA GARZA, S. Op. cit. Pág. 340.

¹⁷ DE LA GARZA, S. Op. cit. Pág. 340.

¹⁸ JIMENEZ González, A. *Lecciones de Derecho Tributario*. ECASA, México 1991. Pág.62.

H.3.b.- Geze,¹⁹ “El impuesto es una prestación pecuniaria y obtenida de los particulares, por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida para cubrir los gastos públicos”.

H.3.c.- Cortés Domínguez,²⁰ “El Impuesto es una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la Ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa”.

H.3.d.- La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania²¹ del 16 de marzo de 1976, consigna en su artículo 3 a la letra lo siguiente:

“Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho, al que la Ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingreso puede ser un fin secundario”.

¹⁹ JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.

²⁰ JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.

²¹ JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.

H.3.e.- A su vez, la Ley General Tributaria de España²² en su artículo 26, inciso c), establece: “Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta”.

H.3.f.- Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina,²³ preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, en su artículo 15 dice:

“Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

H.4.- García Vizcaino,²⁴ define al Impuesto precisando que “Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de Ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionado con dicha prestación”.

²² JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.64.

²³ JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.64.

²⁴ GARCIA Vizcaino C. *Derecho Tributario*. Vol.1. Edit. Depalma, Buenos Aires, Pág. 67.

H.5. CAMBIOS EN CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

H.5.a.- Por lo que respecta a la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación, vigente hasta el 31 de marzo de 1967, en su artículo 2°. Define los impuestos en la siguiente forma: “Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos, cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.

H.5.b.- El citado Código Fiscal sufrió reformas el 30 de diciembre de 1966, y entrando en vigor las mismas el 1º de abril de 1967, y en su artículo 2°. Precisa: “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”.

H.5.c.- Así mismo, el Código Fiscal en comento fue reformado el 31 de diciembre de 1981, entrando en vigor dichas reformas el 1º de enero de 1983, y en su artículo 2°. define los impuestos en los siguientes términos: “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 que sean distintas de las señaladas en las fracciones II; III y IV de este artículo”.

Analizando las definiciones de Impuestos mencionadas anteriormente, llegamos a la conclusión de que todas presentan elementos comunes y valederos, de aceptación en lo general, encontrándose en dichas definiciones aspectos básicos como son:

- 1.-Es una prestación generalmente en dinero y por excepción en especie.
- 2.-El impuesto es de carácter obligatorio, forzoso, no voluntario, y se establece por mandato constitucional.
- 3.- Se destina a satisfacer los gastos públicos.
- 4.-El Estado no se obliga a contraprestación alguna.
- 5.-Se establece mediante leyes, decretos y reglamentos.
- 6.-Se justifica por el hecho de que las personas forman parte de una comunidad política organizada.
- 7.-A través de los impuestos, son prestados o retribuidos servicios indivisibles proporcionados por el Estado, que si bien benefician a toda la comunidad, no es posible particularizar a determinadas personas.

Por lo que respecta a la definición que de impuestos establece el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º; al indicar que impuestos son las contribuciones, no es lo indicado, podría utilizarse la palabra “prestaciones” en lugar de “contribuciones”, tal como estaba

antes de la reforma, ya que al decir prestaciones, se entiende un pago sin compensación alguna. Por otro lado, la palabra contribuciones comprende no solamente a los impuestos, sino además aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y en esos casos, el contribuyente recibe a cambio un beneficio particular.

Además, se define la especie (Impuestos), haciendo mención al género (Contribuciones) en principio y excluyendo en la parte final de la definición, las contribuciones correspondientes a las fracciones II, III y IV que se refieren respectivamente aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Obviamente que si son impuestos, no son ninguno de los tres conceptos señalados.

El Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca, Eusebio González, en coautoría con el también catedrático Ernesto Lejeune ²⁵ definen el impuesto como “una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”

De la definición anterior se aprecia el carácter coactivo del impuesto por un organismo público, así como la inexistencia de

²⁵ GONZÁLEZ, García, Eusebio. y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria ediciones. Salamanca 2000, Págs.173-174.

contraprestación alguna por parte del público. Asimismo, se requiere la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto, mismo que se destinará a cubrir el gasto público.

Los puntos principales de ésta definición de impuestos son la coactividad, la capacidad contributiva y el destino al gasto público.

“Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.²⁶

Como se observa, es característica distintiva en esta definición el no existir contraprestación por parte de la administración tributaria, a diferencia de los derechos.

La definición comprende la esencia del hecho imponible, negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica y recoge la realidad del ordenamiento tributario. Es importante la manifestación de la capacidad contributiva, derivada de la capacidad económica relacionada con la renta, patrimonio o consumo.

²⁶ Ley General Tributaria de España 230/1963. Art. 26-I. *Legislación Financiera y Tributaria básica*, Editorial Colex, Madrid, 2002.

Estos últimos conceptos son desde el punto de vista económico la capacidad misma.

CAPITULO SEPTIMO

CRÍTICA AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DE 1987.

SUMARIO: Crítica al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 1987.

A. Generalidades. B. Análisis del artículo 13 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. C. Crítica a la Jurisprudencia que declara constitucional del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; C.1. Generalidades; C.2. Resoluciones Jurisprudenciales; C.2.a. Proporcionalidad de las contribuciones debe determinarse analizando las características particulares de cada una. C.2.b. Impuestos, Proporcionalidad de los. Naturaleza. C.2.c. Impuestos, Proporcionalidad y equidad de los. C.2.d. Proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional; C.2.e. Impuestos, concepto de Capacidad Contributiva; C.2.f. Activo. La tasa fija del 1.8% que establece el artículo 2º de la ley de dicho impuesto, no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; C.2.g. Renta. La tasa fija del 35% que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto relativo no es violatoria del Principio de Proporcionalidad Tributaria; C.2.h. Proporcionalidad. C.3. Argumentos contra la tesis jurisprudencial que acuerda la constitución del artículo 10 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta; C.3.a. La SCJN desconoce tesis de Jurisprudencia emitida en 1985 donde la proporcionalidad debe fijarse de acuerdo a la capacidad económica y aplicando tarifas progresivas; C.3.b. Indica la SCJN que al analizar otros impuestos, las tarifas proporcionales o fijas son constitucionales; C.3.c. Establece la SCJN que la tarifa progresiva no es la única apegada al principio de proporcionalidad, que la tasa única del 35% también puede reunir el requisito de proporcionalidad.

A. GENERALIDADES

El objetivo del presente estudio es determinar si el contenido del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se apega al ordenamiento establecido en el artículo 31 fracción 1V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como determinar si el propio contenido de la citada fracción 1V es el

adecuado y requerido por un sistema tributario justo, o bien hay la necesidad de reformarlo y actualizarlo en aras de que prevalezca la justicia tributaria en la relación fisco-contribuyentes.

En principio se transcriben los contenidos de ambos ordenamientos jurídicos:

Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el 1º de enero de 1987 hasta la fecha “Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35 %.

En forma complementaria al artículo citado, se publican en el Diario Oficial de la Federación el 1º de enero de 2002 disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la marcada con el numeral LXXXII establece: “Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35 %, durante el ejercicio fiscal de 2003 se aplicará la tasa del 34 % y durante el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará la tasa del 33 %”.

**B. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA VIGENTE HASTA 1986.**

“Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la siguiente tarifa:¹

	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	2000.00		Exenta
De	2000.01	a	3500.00		5.00
De	3500.01	a	5000.00	75.00	6.00
De	5000.01	a	8000.00	165.00	7.00
De	8000.01	a	11000.00	375.00	8.00
De	11000.01	a	14000.00	615.00	9.00
De	14000.01	a	20000.00	885.00	10.00
De	20000.01	a	26000.00	1485.00	11.00
De	26000.01	a	32000.00	2145.00	13.00
De	32000.01	a	38000.00	2925.00	16.00
De	38000.01	a	50000.00	3885.00	18.00
De	50000.01	a	62000.00	6045.00	19.00
De	62000.01	a	74000.00	8325.00	20.00
De	74000.01	a	86000.00	10725.00	21.50
De	86000.01	a	100000.00	13305.00	22.50
De	100000.01	a	150000.00	16455.00	24.10
De	150000.01	a	200000.00	28505.00	26.76
De	200000.01	a	300000.00	41885.00	29.64
De	300000.01	a	400000.00	71525.00	34.00
De	400000.01	a	500000.00	105525.00	38.00
De	500000.01		En adelante	210000.00	42.00

Como se observa en éste artículo, el impuesto se determinaba aplicando al resultado fiscal la tarifa que contenía 21 estratos o escalones para que los contribuyentes personas morales, de acuerdo a su capacidad económica y por ende de su capacidad contributiva, se ubicaran en el estrato que correspondiera a su utilidad gravable, calcularan y pagaran el impuesto respectivo. Nótese que la tarifa era progresiva, comprendiendo en el primer estrato utilidades que estaban

¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Edit. Themis. México. 1986.

exentas del pago de impuesto y existían 20 estratos que gravaban utilidades desde un 5% hasta un máximo de 42%.

Pues bien, a partir de 1987 se deja sin efecto la tarifa progresiva y en su lugar se autoriza la tasa única del 35% aplicable a los contribuyentes personas morales sin distinción alguna, no importando lo precario de sus utilidades obtenidas.

El propio artículo 10 establece en la parte final la forma de determinar la base gravable. El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por éste título.

II.- A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine el ejercicio fiscal.

En la exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales

para el ejercicio 2001 presentada por el Ejecutivo Federal al Honorable Congreso de la Unión, hace mención a lo siguiente:

Con la llegada al gobierno de esta nueva Administración, se han puesto en marcha una serie de acciones cuya finalidad es lograr un país que tenga entre sus ejes principales, una nueva Hacienda Pública Distributiva, con la cual sin duda, se podrá construir un México de menos contrastes y más justo.

Uno de los principales retos de esta Administración es mejorar la actitud de las personas a cumplir con sus obligaciones fiscales. La nueva cultura del cumplimiento fiscal debe basarse en el compromiso de asegurar que cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones, se vincule estrechamente con el ejercicio transparente y honesto del gasto público, bajo un estricto sistema de rendición de cuentas; mediante el cual se declare a la sociedad los gastos e inversiones realizadas.

Un México de menos contrastes se construirá en la medida en que se aplique mayor contribución al gasto público, lo que posibilitará ampliar los programas para combatir la pobreza, mismos que hoy en día son insuficientes.

Con un mejor sistema tributario se tendrá un México más justo al recaudar más y mejor, entendiéndose por esto que sean

contribuciones equitativas y pagadas por todos los mexicanos de manera proporcional a su capacidad contributiva.

La nueva Hacienda Pública Distributiva, se basa en criterios de estabilidad macroeconómica y flexibilidad microeconómica, creando compromisos compartidos entre el gobierno y la sociedad como una fórmula imprescindible para lograr un país más próspero, en donde el primero se comprometa a ofrecer un sistema tributario eficiente; equitativo, moderno, competitivo y transparente, que reduzcan los costos de cumplimiento y otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes; en tanto que la sociedad sea responsable en desarrollar una nueva cultura de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C. CRITICA A LA JURISPRUDENCIA QUE DECLARA LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

C.1. GENERALIDADES

Llevado a cabo el estudio y análisis de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, quien resolvió en el sentido de que es constitucional el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente de 1987 a la fecha, a continuación presentamos argumentos tendientes a determinar que dicha resolución es incorrectamente fundada y por ende inconstitucional, en base a que si bien, la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un

concepto complejo, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público. Ello, por lo menos por lo que respecta a los impuestos, ya que no soslayamos el hecho de que la garantía de proporcionalidad tributaria presenta diferentes matices en tratándose de otro tipo de contribuciones.

C.2.- RESOLUCIONES JURISDICCIONALES.

1.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica: “sin embargo, cabe estimar fundada la parte restante del agravio que se hace valer porque, como afirma la autoridad recurrente, tratándose de personas morales no es preciso establecer una tarifa progresiva para satisfacer el principio constitucional de proporcionalidad tributaria”.

C.2.a. PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

Al respecto, la misma Suprema Corte de Justicia estima que la garantía de proporcionalidad está en relación con la capacidad económica de los contribuyentes, que la capacidad contributiva se va a gravar con tarifas progresivas en forma diferencial; esto es aplicable y válido en relación al Impuesto Sobre la Renta. En ese sentido se

encuentra la Jurisprudencia del Pleno J.4/1990, la cual a partir de 1995 lleva el número 273, que dice:

“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.—La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al Impuesto Sobre la Renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo”.²

C.2.b. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que

² La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Op. cit. Volumen IV, Págs. 3195—3199; Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917—1995, jurisprudencia, Tomo 1, Materia Constitucional, México, 1995. Pág. 255.

ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es “en atención a sus facultades” es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un “sacrificio”, tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión con la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que “todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se reparten entre todos los españoles en proporción a

sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones:

1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos.

2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y

3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que “las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad”, por lo que “es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos”.

Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un “sacrificio” que deben satisfacer todos

por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 30, fracción II, que “es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”, principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 40 del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que “Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión “justos intereses de la patria” por la de “intereses de la patria”, el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la

Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: “Art. 31.- Es obligación de todo mexicano:

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

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

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque si a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su

sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está acorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340.) Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser “en atención a sus facultades” (posibilidades), como propuso dicha declaración, o “en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades” del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que “todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad”. Estos “criterios de progresividad” son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción

impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Época:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles

Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos.”³

³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 86, Pág. 158.

C.2.c. IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

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 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...”.

Amparo en Revisión 2595/85. - Alberto Manuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2980/85. - Jesús Farías Salcedo.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85. - Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85. - Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85. - Jean Vandenhautte Longard.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava.”⁴

⁴ SCJN. Apéndice de 1995. Séptima Época. Pleno. Tomo 1, Pág. 171, tesis 170. Precedentes: Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhautte Longard. 26 de noviembre de 1986. Unanimidad de diecisiete votos.

C.2.d. "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

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 a 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 cualitativa 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.

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 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.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3446/83. Fabrica de Loza "El Ánfora", S.A. 1 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos “La Imperial”, S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos.”⁵

C.2.e. “IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos del tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad económica de contribuir a los gastos públicos, potencialidad que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de obligación.

⁵ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, Pág. 1991.

Amparo en revisión 113/95. *Servitam de México, S.A. de C. V.*, 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguinao. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis".⁶

Las jurisprudencias antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Otro elemento que se observa en las jurisprudencias citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los tributos, éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis P. XXXI/96, Pág. 437.

Al respecto, cabe mencionar de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, que para que se cumpla con dicho principio, no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Claro ejemplo de ello, según, lo mencionamos es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en ciertos casos la aplicación de tarifas progresivas.

Sin embargo, a pesar de lo anterior, cabe señalar que la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que no obstante que un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional, siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias:

C.2.f. ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITUDAD TRIBUTARIA.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y

equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de la utilización de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Angel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana de Aluminio, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2322/97. Schlumberger Servicios, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia." ⁷

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis P./J. 67/98, Pág.8.

C.2.g. "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.⁸

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera

⁸ Amparo en Revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C. V., México, Distrito Federal, Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a la sesión del día cuatro de marzo de 1997.

fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López.

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C. V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz

C.2.h. PROPORCIONALIDAD.

La fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

Esto no significa prohibir la progresividad del impuesto. La progresividad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad.

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas.

han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

La Corte Suprema ha entendido que la proporcionalidad que menciona la Constitución quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esa graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes. La conclusión jurisprudencial es que la proporcionalidad que establece la Constitución no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes. La Corte Suprema ha dicho que el impuesto progresivo ha sido aceptado como legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal (Fallos, 195:270).

El impuesto a pagar deberá calcularse conforme a una tarifa progresiva. Por último indica la ejecutoria que “al resultar fundado el agravio de la autoridad y correlativamente infundados los agravios de la quejosa, debe negarse el amparo a la quejosa en contra del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que el único vicio aducido por la quejosa para obtener la protección federal en contra de dicho precepto, fue el relativo a la inconstitucionalidad de la tasa fija por infracción del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que la

justicia de la Unión no ampara ni protege a Porcelanite, Sociedad Anónima de Capital Variable en contra de los actos reclamados”.⁹

Así lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno por mayoría de ocho votos de los Ministros Azuela Güitrón, Castro y Castro, Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia, Román Palacios, Sánchez Cordero, Silva Meza y Presidente Aguinaco Alemán; los Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero y Gudiño Pelayo votaron en contra.

C.3.- ARGUMENTOS CONTRA LA TESIS JURISPRUDENCIAL QUE ACUERDA LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL ISR.

C.3.a. LA SCJN DESCONOCE TESIS DE JURISPRUDENCIA EMITIDA EN 1985 DONDE LA PROPORCIONALIDAD DEBE FIJARSE DE ACUERDO A LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y APLICANDO TARIFAS PROGRESIVAS.

El propio Pleno de la SCJN establece que es cierto que el Tribunal en Pleno sustentó la tesis de jurisprudencia en 1985 denominada “IMPUESTOS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”. Donde se establece que “conforme al principio de proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción 1V, de la Constitución Federal, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la Capacidad Económica de los sujetos pasivos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de

⁹ Amparo en Revisión 1516/94, PORCELANITE, S.A. DE C. V.; México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Correspondiente a la sesión del día cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete.

medianos y reducidos recursos, para luego concluir que el cumplimiento de ese principio se realiza a través de tarifas progresivas; ya que mediante ella se consigue que cubran un impuesto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno, inferior los de menores ingresos, estableciéndose así, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos”.

Lo antes citado por el propio Pleno de la Suprema Corte, efectivamente es una aseveración de la Justicia Tributaria, toda vez que la garantía de proporcionalidad tributaria se cumple cuando los impuestos se establecen en relación a la Capacidad Contributiva de los obligados a su pago, por lo que opinamos inclusive, que se establezca como Principio Constitucional el que a un ingreso superior le corresponda cualitativamente una contribución mayor, aplicando tarifas progresivas, atendiendo a la realidad de las empresas medianas cuyas utilidades son reducidas, comparativamente con las grandes empresas. El establecimiento de un límite máximo del 35% y la autorización en la ley respectiva de peldaños varios como existía en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 13 que tenía 21 peldaños y que en 1987 fue reformado para establecer la tasa única del 35%.

C.3.b. INDICA LA SCJN QUE AL ANALIZAR OTROS IMPUESTOS, LAS TARIFAS PROPORCIONALES O FIJAS SON CONSTITUCIONALES

Continua señalando el máximo Poder Judicial que “por otro lado, este Tribunal en Pleno, al analizar la constitucionalidad de otros impuestos y atendiendo igualmente a las características propias de cada tributo, así como a la mecánica de su causación, ha considerado que son constitucionales aun cuando establecen tarifas proporcionales o fijas, porque se estimó, precisamente, que este tipo de tarifas no necesariamente generan desproporción en la tribulación, sino que también atienden proporcionalmente a la capacidad contributiva o económica de los causantes.

Ejemplo de estos criterios lo es la tesis de jurisprudencia de dicho Tribunal Pleno número 20/90, que dice “Activo de las empresas, impuesto al. El artículo 2º De la ley que establece la tasa fija del 2% no viola el principio de proporcionalidad tributaria”.

“Sostener criterios generales rígidos e inflexibles en cuanto a la constitucionalidad de los sistemas de cuotas, tasas o tarifas que deben utilizarse en la imposición, conducirá a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el Constituyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque

cada tributo tiene sus características propias y pesa sobre distintos grupos sociales o económicos”.

Opinamos que la aseveración anterior es confusa e imprecisa al indicar que “ha considerado que son constitucionales aun cuando establezcan tarifas proporcionales o fijas, porque se estimó precisamente que este tipo de tarifas no necesariamente generan desproporción en la tributación”. Esta aseveración no tiene sustento técnico, ya que las tarifas no pueden ser proporcionales o fijas; serán progresivas, estableciendo parámetros entre mínimos y máximos de utilidad gravable y estableciendo porcentajes por ejemplo desde el 1% hasta el 35% distribuido en determinado número de renglones, como lo contemplaba el mencionado artículo 13 reformado. Lo que genera desproporción en la tributación es precisamente la tasa única del 35% establecida en el actual artículo 10 de la citada Ley del Impuesto Sobre la Renta, al grabar por igual a todos los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, independientemente de si la empresa es pequeña, mediana o grande y si tiene utilidades bajas, regulares o elevadas.

Por otra parte, la máxima autoridad judicial cita como ejemplo la tesis jurisprudencial del Tribunal en Pleno número 20/90 que dice:

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS IMPUESTO AL. EL ARTÍCULO 2º.-
DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA
EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.**

En el caso que nos ocupa, el problema en cuestión es el Impuesto Sobre la Renta y no el Impuesto al Activo, que es otro supuesto muy diferente, y no vale la comparación, sin necesidad de entrar al análisis de éste último y de la procedencia o improcedencia constitucional de la tasa fija del 2%.

Además, indica el máximo Tribunal que “ sostener criterios generales, rígidos e inflexibles en cuanto a la constitucionalidad de los sistemas de cuotas, tasas o tarifas que deben utilizarse en la imposición, conducirá a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el contribuyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque cada tributo tiene sus características propias y para distintos grupos sociales o económicos”.

Al respecto, opinamos en el sentido de que precisamente el establecer la tasa única del 35% vigente desde 1987 hasta la fecha (con sus variables de reducirlo al 34% para 2003, 33% para 2004 y 32% para 2005, en base al artículo transitorio LXXXII) lo que se traduce en aplicar un criterio general, rígido e inflexible, conduciendo ello a un

tratamiento inequitativo, al no aplicar el principio de igualdad tributaria, consistente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, toda vez que no existe homogeneidad en los contribuyentes, ya que abundan los que tienen poca o regular capacidad económica y por ende contributiva, y a la vez existen menos empresarios que tienen gran capacidad económica, y sin embargo se les da el mismo tratamiento, beneficiando a los menos y afectando a la mayoría de los empresarios que, una vez cubierto el impuesto del 35% que para la mayoría resulta impactante; el remanente o utilidad neta, no les permite ahorrar y reinvertir utilidades, que de otra manera coadyuvarían al desarrollo económico del país, generando empleo útil y productivo, tan necesario en nuestro México y, a su vez producir mayor cantidad de bienes y de esa manera satisfacer las necesidades del mercado interno y por ende de la comunidad. Ante una mayor actividad empresarial, a su vez se reactiva la economía nacional y se genera mayor captación tributaria al proporcionar empleo a miles y miles de jóvenes que cada año requieren y exigen oportunidades de trabajo, los cuales serán nuevos contribuyentes que aunque en cantidades reducidas, coadyuvan en la obtención de los ingresos que el Estado requiere para hacer frente a la prestación de los servicios públicos, y a las funciones de administración del país.

Diremos que las circunstancias económicas de los contribuyentes son muy diferentes a las de otros países considerados desarrollados como Estados Unidos, Inglaterra, Suecia, Alemania, Francia, etc.,

dónde la situación económica es considerada buena y todos los contribuyentes en términos generales pueden pagar la misma tasa impositiva; además de que en esos países, los servicios públicos son eficientes y existe bienestar general en un buen porcentaje de la población.

C.3.c. ESTABLECE LA SCJN QUE LA TARIFA PROGRESIVA NO ES LA ÚNICA APEGADA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, QUE LA TASA ÚNICA DEL 35% TAMBIÉN PUEDE REUNIR EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD.

El citado tribunal en pleno indica que no por el hecho de que en la primera tesis de jurisprudencia citada se haya sostenido que la tarifa progresiva satisface el principio de proporcionalidad, debe considerarse que tal tarifa, tratándose de personas morales, sea la única que se apega a ese principio de proporcionalidad consignado por el Constituyente, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal y que, por el contrario, la cuota del 35% contenida en el artículo 10 que se examina, sea contraria al texto del artículo 31 fracción IV Constitucional, pues bien pueden ambos en su interpretación satisfacer los requisitos de proporcionalidad y equidad exigibles por el citado precepto constitucional.

Opinamos al respecto que pueden ser aceptadas tanto las tarifas progresivas como la tasa única, aplicadas en los diferentes tipos de impuestos que existan en un sistema tributario, en el entendido de que deberán ser aplicadas tarifas progresivas, o tasa única para

determinado impuesto en particular, pero no que pueda aplicarse uno u otro, siendo indistinto cualquiera de los dos, mucho menos decir que los dos puedan ser aplicados. Sin embargo, tratándose del Impuesto Sobre la Renta, en particular para las personas morales, por lo antes mencionado diremos que es perfectamente aplicable el impuesto en base a tarifas progresivas; aceptar que pueden ambas en su instrumentación satisfacer los requerimientos de proporcionalidad y equidad exigidos por el citado precepto constitucional, es una aseveración fuera de toda lógica jurídica, ya que técnicamente la ambivalencia no es posible.

Continúa precisando el Tribunal en comentario que.... “si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación a los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “ de la manera” proporcional y equitativa que dispongan las leyes, resulta claro, sea cual fuere el criterio interpretativo que se maneje, que en la expresión “de la manera” tienen perfecta cabida no sólo la tasa progresiva sino también la proporcional, esto es el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios de legalidad tributaria contenidos en el mismo”.

“En efecto, pagar tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero

también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades mercantiles”.

En otro punto continua indicando el mencionado Tribunal en Pleno, “Efectivamente, la base gravable viene a respetar la garantía de proporcionalidad tributaria, desde el momento en que el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, en el caso, las sociedades mercantiles, obtienen distintos niveles de renta social producto de su explotación mercantil, es decir, de los resultados positivos que provienen de la actividad principal de la sociedad sujeta al impuesto”.

Así, cada sociedad, según el resultado de su actividad mercantil, tendrá una base gravable proporcionalmente distinta a la de las otras, lo que producirá que la cuota fija del 35% haga soportar cuantitativamente en forma distinta a cada contribuyente, por ejemplo, si una sociedad tiene una base gravable de \$100.00 pagará \$35.00; en cambio si otra sociedad tiene una base gravable de \$400.00 deberá pagar \$140.00, obteniéndose así que en cuanto mayor sea el valor de la base gravable, más alto será el monto del impuesto, pero el impacto personal de la cuota, respeta las garantías de proporcionalidad y equidad, exigida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que cada sociedad pagará según su capacidad contributiva”.

CAPITULO OCTAVO CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

A. Consideraciones Generales. B. Evolución conceptual del Principio de Capacidad Contributiva. C. Concepto de Capacidad Contributiva; C.1. Justicia; C.2. Exactitud; C.3. Comodidad; C.4. Economía D. La Fuerza económica, base de la Capacidad Contributiva. E. El Principio de Capacidad Contributiva. F. El Concepto de Capacidad Económica. G. Capacidad Económica, hecho imponible y estructural del tributo. H. Capacidad Económica como aptitud para tributar. I. Capacidad Económica como medida de igualdad. J. Capacidad Económica y Justicia Tributaria. K. Capacidad Económica y estructura del Tributo. L. Capacidad económica en el derecho comparado. M. Jurisprudencia; M.1. Jurisprudencia Constitucional Española. M.2. Jurisprudencia Constitucional Italiana; M.3. Jurisprudencia Constitucional Alemana. N. Doctrina; N.1. Doctrina Alemana. Española e Italiana.

A.- CONSIDERACIONES GENERALES .

En el ámbito tributario se emplean conceptos diversos que parece ser tienen el mismo significado, sin embargo han existido confusiones en su utilización. Se trata de la capacidad de obrar en el ámbito tributario, relacionándose este concepto con el de capacidad tributaria, capacidad contributiva, así como capacidad económica. Nos encontramos en primer lugar, ante una cuestión previa, referente al significado de las palabras, ante una cuestión semántica. Pese a su similitud terminológica, capacidad tributaria, capacidad contributiva y capacidad económica, se entienden como sinónimos. Se denomina contribuyente, a quien de acuerdo a la norma jurídica, debe soportar el tributo, por ser titular de la respectiva capacidad económica. Se aprecia

que se pretende hacer referencia a la capacidad contributiva y que sin embargo se emplea la expresión capacidad tributaria.

Por capacidad contributiva entendemos el principio según el cual los sujetos cumplirán sus prestaciones tributarias en base a sus rentas y sus patrimonios, o sea en función a la riqueza imponible de la que es titular.¹ En el ordenamiento tributario español, capacidad económica es igual a capacidad contributiva, sin que se establezca diferencia alguna entre ambos conceptos.

La capacidad tributaria es equivalente a capacidad jurídica, cuando esta surge en base a las relaciones jurídicas tributarias, y dentro de estas se encuentra la obligación tributaria.

El ordenamiento constitucional de contribuir se basa en la capacidad contributiva del sujeto obligado; el llamado al cumplimiento de ese deber se mide por esa capacidad contributiva, que es un principio garantista, donde todos darán cumplimiento a ese deber en atención a su aptitud económica en la obtención de ingresos, utilidades o rendimientos .

De acuerdo con García Quintana,² el vocablo “capacidad económica” se utiliza en lugar de “capacidad contributiva”, como proponía el Congreso de los Diputados (proyecto aprobado en pleno el

¹ SAINZ De Bujanda, F. *Notas de Derecho Financiero*. T. I, Vol. II, Pág. 624

² ALBIÑAGA García. Quintana. *Comentarios a la Constitución*. Artículo 31 de la Constitución Española de 1978. Tomo III, Ederso, Madrid, 1978, Pág. 306.

21 de julio de 1978). La expresión “capacidad contributiva”, dentro de su eufemismo y ambigüedad, permite el gravamen de capacidades no económicas, por ejemplo, actos o negocios jurídicos carentes de contenido económico.

Al pronunciarse la Constitución, según las modificaciones introducidas por el senado, por la capacidad económica bien pudiera entenderse que donde no existe un valor económico, no podrá la ley construir una capacidad económica como soporte del tributo”. Este autor concluye que los términos capacidad económica y capacidad contributiva se refieren a realidades diferentes. Por su parte Da Silva Martines Ives Gandara, opina que la capacidad económica sirve de base a la capacidad contributiva y así ésta última se convierte en una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular. Capacidad económica, es la exteriorización de la potencialidad económica, de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder. Esta última siempre alude a la necesaria presencia de una riqueza para la justificación de las contribuciones. Así donde no exista un valor económico, no podrá la ley construir una capacidad económica para soporte del tributo. Para este autor, capacidad económica y capacidad contributiva no se confunden, si bien ambos son dimensiones de la capacidad de pagar tributos del contribuyente, tienen connotación distinta; capacidad contributiva es la capacidad económica del contribuyente relacionada con la imposición específica o global, siendo

por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización económica de alguien independientemente de su vinculación al referido poder.

Los conceptos capacidad económica y capacidad contributiva utilizados en el sistema Tributario español e italiano respectivamente, surgen como una forma para retener la justicia en la tributación y conducen hacia una misma finalidad, esto es determinar límites materiales al poder tributario.

Tanto la capacidad económica como la capacidad contributiva se basan en índices de riquezas y, son dos normas constitucionales con contenido idéntico, esto es que de acuerdo a la justicia tributaria, se regule y limite la potestad impositiva del Estado.

De acuerdo con Pont Mestres,³ el hecho de que a la palabra capacidad se le una económica o se le añada contributiva, no altera su significado, pues la atención interpretativa ha de centrarse en la expresión capacidad, que es la que la distingue de la riqueza económica.

Como la Proporcionalidad y la equidad tributaria no presentan un contenido ético cuantificable ni proporcionan por sí mismas criterio

³ PONT Mestres, M. *La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*. Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1981, Pág. 382.

cuantitativo acerca de cual es la distribución justa de la carga tributaria, es indispensable que los principios impositivos que le sirven de base para su aplicación como el de capacidad económica, igualdad y progresividad no solamente tengan un significado y contenido ético sino que además puedan concretarla en términos operativos.

El concepto de capacidad económica se puede separar en dos elementos, el objetivo, que es la riqueza misma y el subjetivo, que relaciona el poder económico con su titular, toda vez que la capacidad económica hace referencia a una cualidad, a una aptitud del sujeto.

Si bien, el poder económico es una unidad para cada contribuyente, no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de capacidad económica. Cada uno de estos hechos presenta una parte de la posibilidad económica personal, y todos en conjunto configuran su situación económica global.

Por tanto, la riqueza se entiende en función de las magnitudes que expresan la disponibilidad económica total de una persona física o jurídica. Estas manifestaciones de riqueza requieren de unos parámetros que permitan cuantificarla y por consiguiente exigir el gravamen sobre ello.⁴

⁴ CORTÉS Domínguez, M. Op. cit. Civitas, 1977. citado por POST MESTERS. Pág. 420.

Por lo tanto, para hacer efectivo el contenido otorgado a la capacidad económica para que se aplique en la práctica, se requiere de índices para medirlo, normalmente. Los índices más representativos de la capacidad económica son la renta, el patrimonio y el gasto.

Como índice personal, se pueden tomar en cuenta las circunstancias que en cada caso particular restringen su disponibilidad. Esta característica posibilita ser un instrumento primordial de la progresividad, lo cual favorece la adecuación de la carga a los diferentes niveles de renta.

Si bien la renta (utilidad) obtenida por la persona física o jurídica puede ser utilizada como criterio adecuado para el reparto de las cargas públicas, y también se puede considerar como la mejor expresión de la capacidad económica; sin embargo, es insuficiente para comprender todo el concepto de poder económico o de riqueza disponible. Actualmente, la renta es considerada como el indicador principal para la contribución a los gastos públicos.⁵

B.- EVOLUCIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Giovanni Botero en 1589 decía: “los pueblos gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país o se levantan contra el Príncipe , o se entregan a los enemigos” , por lo que el príncipe no torturará ni

⁵ GOODE, A. *El Impuesto sobre la Renta*, I. E. F, 1973. Págs. 25- 30.

atormentará a los súbditos con impuestos inusitados y desproporcionados con relación a sus posesiones. Ni permitirá que los impuestos normales y convenientes sean o cobrados por la violencia o aumentados por los ministros codiciosos”.⁶

Celorico Palma indica:

“En cuanto a la emanación del principio de justicia social, condición sine qua non de justicia social, el principio de capacidad contributiva está profundamente ligado a valores e ideales perennes e inmutables, que, mientras tanto, reflejan los conceptos de igualdad, justicia, bien común y utilidad, habiendo asumido diversas connotaciones a lo largo de los tiempos.”⁷

Para lograr una justa distribución de la carga tributaria, debe iniciarse con una evaluación de la capacidad contributiva, de los individuos, de las empresas, de los sectores económicos y sociales, al igual que determinar una política fiscal adecuada que tenga por objeto la satisfacción de las necesidades colectivas, sustentables de acuerdo con la capacidad contributiva gravable.

⁶ DELLA. RAGION DI STATO, Traducción portuguesa. bajo el título Da Razão de Estado, hecha por el Centro de Historia de la Sociedad y la Cultura de la Universidad de Coimbra. Instituto Nacional de Investigación científica, Coimbra, 1992.

⁷ CELORICO Palma C. Asesora General del Director General de Contribuciones e Impuestos. Portugal.

C.- CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Adam Smith ⁸ en 1776 en su obra la Riqueza de las Naciones, establecía que la generalidad de los impuestos debería obedecer a cuatro máximas, a saber:

C.1.- Justicia.- “Los súbditos de todos los Estados deben contribuir para el mantenimiento del gobierno en la mayor medida posible, en proporción a las respectivas capacidades, es decir, en función del beneficio que respectivamente usufructúen bajo la protección del Estado”.

C.2.- Exactitud.- “El impuesto que todo individuo está obligado a pagar debe ser exacto y no arbitrario. El momento de pago, el modo de pago, la cantidad a pagar, todo debe ser claro y siempre para el contribuyente y para todas las otras personas”.

C.3.-Comodidad.-“Todo impuesto debe introducirse en el momento o modo más conveniente para el contribuyente”.

C.4.- Economía.- “Todo impuesto debe ser diseñado de forma tal que se saque el mínimo posible del bolsillo de las personas para destinarlo al tesoro público”.

⁸ Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations,

En las ideas expuestas por Adam Smith, vemos que se preocupa porque la contribución para el Estado sea atendiendo a criterios de justicia, relativos a la capacidad económica y al beneficio que recibe el contribuyente del Estado.

La Justicia Fiscal implica que todos aquellos que se encuentran en las mismas condiciones deben pagar el mismo monto de impuesto (igualdad horizontal), debiendo aquellos que se encuentren en condiciones diferentes pagar montos diversos de impuestos, de forma que la carga tributaria recaiga más intensamente sobre aquellos que estén en mejores condiciones (igualdad vertical).⁹

De acuerdo con el principio de capacidad contributiva, la capacidad que cada persona tiene de pagar, debe ser la medida ideal de tributación, pagando el mismo impuesto aquellos que demuestren la misma capacidad de pago, y debiendo pagar impuestos distintos las personas que tengan diferentes capacidades de pago.

La influencia del principio de capacidad contributiva comienza su desarrollo en el Estado liberal, fortaleciéndose en el Estado social, después de la segunda guerra mundial.

⁹ Grundsatz Gerechter und Okonomisch Rationaler Steuerpolitik.
J. C. B. Mohr, Tübingen, 1970 (edición española por el Instituto de Estudios Fiscales) Madrid, 1994 .

Como indica el profesor De Sousa Franco,¹⁰ “ El principio de capacidad contributiva o de las facultades contributivas presupone que los contribuyentes son tratados con igualdad y que sus pagos implican como consecuencia que los contribuyentes con iguales rendimientos o facultades contributivas pagan iguales prestaciones; y también que los contribuyentes con diferentes rendimientos pagan diferentes prestaciones”.

Ligado a los principios de solidaridad e igualdad, el principio de capacidad contributiva, es un criterio fundamental de Justicia en la creación y repartición de los impuestos.

En el siglo XX el impuesto deja de ser visto exclusivamente desde la perspectiva financiera, para dar cabida a fines extrafiscales, en lo político, social y económico, considerándose como un instrumento de promoción económica y social , así como de realización de Justicia .

Por lo que respecta a las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, el principio en comento se encuentra consignado en forma expresa en las constituciones de España, Italia, Francia, Grecia, etc.

La Constitución española establece en su Art. 31-I que todos contribuirán al gasto público en función a su capacidad económica a

¹⁰ DE SOUSA Franco, A. *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*, II, 4ª. Ed. Coimbra, 1992, Págs.185 y ss.

través de un sistema fiscal justo, fundamentado en principios de igualdad y progresividad, que no revertirá en caso alguno la naturaleza de una confiscación. El artículo 53 de la ley fundamental italiana indica que “todos los individuos deben contribuir al gasto público en proporción a la respectiva capacidad contributiva”; el artículo 4 de la Constitución griega afirma que “Los ciudadanos helénicos contribuyen indistintamente a los gravámenes públicos en consonancia con sus respectivas capacidades”; el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, prevé que para el mantenimiento de la fuerza pública, al igual que para los gastos de administración es indispensable una contribución común.

Para Constantino Rodríguez¹¹ esta debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en función de sus facultades .

La carga tributaria resulta de la obligación que tienen los integrantes de la sociedad de proporcionar los recursos necesarios para cubrir el gasto público.

El concepto de capacidad contributiva está íntimamente ligado al de proporcionalidad y significa que la carga impositiva sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable. Como afirma Carlos Luqui¹² que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar; según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una

¹¹ CONSTANTINO Rodríguez, H. (Argentina). *Fundamentos de la Tributación*. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002.

¹² LUQUI, Carlos, J. *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires. Pág. 54.

cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseja una razonable prudencia. Aquí el autor menciona la vinculación entre los conceptos capacidad contributiva, proporcionalidad y presión tributaria.

Dino Jarach.¹³ Opina que la Capacidad Contributiva “es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona, o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria, según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y respectivamente, de indicar a los legisladores cuales situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.

Asimismo, la constitución de Argentina, de manera semejante a constituciones de otros países, protege a los contribuyentes garantizando el respeto al principio de la capacidad contributiva que debe regir a la imposición, a través del reconocimiento a la inviolabilidad de la propiedad.

(Art. 17 de la Constitución Nacional de Argentina).

¹³ DINO JARACH. *El hecho imponible*, Abelardo Perrot 3ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 87.

El tributo no solo debe ser legal, sino que necesariamente debe ser justo, sin el cumplimiento de este requisito, puede producirse un conflicto entre la norma jurídica que lo crea y la conciencia responsable del ciudadano.

Del principio de capacidad contributiva se infiere que solamente los actos jurídicos o hechos que son índices representativos de la capacidad económica, pueden ser considerados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Sin embargo, la estructura del tributo, así como la medida en que cada uno contribuirá, no está determinada solamente por la capacidad económica del contribuyente, sino también por razones de justicia social y del bien común.

La capacidad contributiva es por consiguiente una apreciación de la riqueza de las personas llamadas a contribuir, y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado, mismos que aplicará con eficiencia, honradez y transparencia a satisfacer los gastos públicos para obtener el bienestar común, valor social requerido y anhelado desde siempre.

Para García Vizcaíno¹⁴, la capacidad contributiva también llamada capacidad de pago, consiste en la aptitud económico - social para contribuir al sostenimiento del Estado.

¹⁴ GARCÍA Vizcaíno. C. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, 1996, Pág. 55

A la capacidad económica se le mide por sus índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios, etc.).

Algunos autores como Giuliani Fonrouge¹⁵ consideran que la doctrina de Griziotti y sus seguidores, con relación a la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tomado en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico.

Frente a lo dispuesto por el artículo 53 de la Constitución Italiana (todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en principios de progresividad), sostiene que no representa otra cosa que la adopción de una forma de justicia distributiva que rige para toda la imposición, y que es como dice Giannini, "una exigencia ideal, cuya realización, como en todo otro campo de la vida social queda librada a la prudente apreciación del legislador. Entiende que no es conveniente introducir el concepto de capacidad contributiva en el texto constitucional, porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extra fiscales, determinada por circunstancias de orden

¹⁵ GARCÍA Vizcaíno. Op. cit. Pág. 56

social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas.

Por otra parte, los principios y garantías aseguradas por nuestra Constitución, así como el sistema de control judicial instituido, “son vallas contra la arbitrariedad.”¹⁶

Otros autores entienden que las garantías sustanciadas del contribuyente contenidas en la Constitución nacional se refieren a este principio. Por ejemplo, Villegas¹⁷, citando a Micheli, explica que la valoración del legislador puede ser errónea, y si el principio de capacidad contributiva se halla incierto en el orden jurídico de un país, le estará prohibido al legislador elegir un hecho que de ningún modo pueda constituir un signo de capacidad contributiva.

Si bien este principio de capacidad contributiva no ha sido consagrado expresamente por la Constitución Nacional; a diferencia entre otros como, el Art. 31 de la Constitución Española, el Art. 53 de la Constitución Italiana y de Art. 71 de la Constitución de la Provincia de Córdoba, se halla inserto en los principios sustanciales reconocidos por nuestra Constitución. De ese modo hemos aceptado su aplicación, sin que ello implique que los tribunales deban manifestarse acerca de la conveniencia, eficacia económica o social del criterio legislativo.

¹⁶ FONROUGE, Giuliani, C. M. *Derecho Financiero*, Depalma, 1986, Vol. I, Pág. 15. citado por García Vizcaíno, C., Pág. 56

¹⁷ VILLEGAS H. B. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002, Pág. 61.

Para el tratadista argentino Héctor B. Villegas¹⁸ la capacidad contributiva consiste en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a cubrir los gastos públicos; que cada persona contribuya a cubrir los gastos en proporción a su aptitud económica de pago público, esto es en función a su capacidad contributiva.

Ekmekdjian,¹⁹ al referirse a la igualdad fiscal afirma: “Esto no significa la identidad aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes. Por el contrario conforme al principio acuñado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones.

En otras palabras, no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo que será leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros”.

El tributarista alemán Neumark²⁰ reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto preciso. Sin embargo, opina que es posible definir con exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones o ideales similares, ciertos criterios decisivos para definir y caracterizar el principio.

¹⁸ GARCÍA Vizcaino C. Op. cit. Pág. 56

¹⁹ EKMEKDJIAN. *Manual de la Constitución Argentina*. Pág. 383.

²⁰ NEUMARK. *Principios de imposición*. Pág. 125.

El estadounidense Groves²¹ no ve que la cosa pueda ser de otra manera y destaca que razones del más elemental sentido común explican el consenso que logra este concepto.

¿Que más natural y justo que repartir las cargas de acuerdo con la capacidad de pago de cada uno?

Ferreiro Lapatza²² indica que los textos constitucionales actuales consagran el principio de “capacidad económica” esta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es en un prisma de cristal, un punto de vista sobre lo que en realidad debe entenderse por igualdad y generalidad.

Un modo de aplicación que se halla hoy universalmente consagrado. No puede sino admitirse, sencillamente, porque no debe hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna como al más humilde de los ciudadanos.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, nos parece correcto el de Sainz De Bujanda,²³ según el cual la capacidad contributiva supone en el sujeto Tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer

²¹ GROVES Harold M. *Finanzas Públicas*, Trillas, México, 1965. Pág.41/47. Citado por García Vizcaíno C. Pág. 54/55.

²² FERREIRO Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid. Pág. 323.

²³ SAINZ De Bujanda. *Hacienda y Derecho*. T.3. Pág. 190.

frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos ineludibles del sujeto.

Coincidimos con éste autor al considerar como base del impuesto su capacidad contributiva, como modificación de su patrimonio vía percepción de un nuevo ingreso, que dependiendo del monto, (si es alto, medio o bajo) el pago del impuesto será por consiguiente en ese orden; esto significa que el impuesto se determina no sólo en forma cuantitativa, sino también cualitativa; no sólo aritméticamente sino geoméricamente.

En una línea de pensamiento semejante, García Belsunce²⁴ define la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulte de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.

Para Villegas,²⁵ al analizar el concepto de capacidad contributiva, indica que le parece correcto el que presenta Sainz De Bujanda, según el cual la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles de un sujeto.

²⁴ GARCÍA Belsunce. *Temas de Derecho Tributario*. Pág. 107.

²⁵ VILLEGAS, H. Belisario, Op. cit. Pág. 263. Pág.263.

Asimismo indica que la capacidad contributiva presenta cuatro implicaciones trascendentales:

a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.

b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.

c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva .

d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola.

La opinión del autor en cita, es coincidente en términos generales con la doctrina respecto al concepto de capacidad contributiva, así como a las principales implicaciones que presenta la capacidad contributiva, lo cual conjuntamente con otros principios constitucionales colaterales traerá como consecuencia la justicia

tributaria que siempre debe imperar en la relación fisco-contribuyentes.

D.- LA FUERZA ECONÓMICA, BASE DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las cargas impositivas, deben establecerse en base a la aptitud contributiva de los contribuyentes, tomando en cuenta los criterios generales de riqueza emanados del legislador. La aptitud implica capacidad económica para pagar al Estado el tributo.

La fuerza económica de los contribuyentes se exterioriza a través de la capacidad contributiva. El origen de la contribución no está en el poder de imperio del Estado, ni se establece por capricho del legislador, sino en base a la aptitud económica de las personas.

La obligación de contribuir contenido en los artículos 53 de la Constitución Italiana; el 31.I Del ordenamiento superior español y el 31 IV de la Carta Magna Mexicana, en relación a la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público, así como la correlativa facultad de la autoridad legislativa de establecer contribuciones, se refiere a la capacidad económica como presupuesto fundamental de la capacidad contributiva.

Solo la realidad económica tiene una garantía de certeza necesaria para hacer constar la libre acción del legislador.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas jurídicas al término del ejercicio fiscal determinan contablemente su situación financiera y la utilidad obtenida, representando ésta última (previos ajustes fiscales a ingresos y deducciones), la utilidad fiscal que se grava; esa es la realidad económica-fiscal de todos y cada uno de los contribuyentes. En base a que las utilidades gravables son diferentes para los contribuyentes, dado que existen empresas grandes, medianas y pequeñas, y que por consiguiente en términos generales sus utilidades también serán diferentes. Por lo tanto, esa situación debe ser tomada en cuenta por el legislador, para efectos de la determinación del impuesto aplicable; que se tome en consideración la capacidad económica, de la que deriva su capacidad contributiva y de pago por consiguiente; para tal efecto, es deseable que el Congreso de la Unión tomando como base el Principio de Equidad (tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales) emita tarifas progresivas con diferentes escalones o peldaños, a efecto de que en ella se coloquen todos los contribuyentes atendiendo precisamente a su real capacidad contributiva.

Entre la capacidad económica y la capacidad contributiva existe una interdependencia, la una presupone la existencia de la otra.

Para que exista la capacidad contributiva, es necesaria la presencia de riqueza, manifestada vía ingreso, patrimonio o gasto.

Las contribuciones están directamente relacionadas con la capacidad económica, de no ser así, se gravarían actos carentes de capacidad contributiva.

Queralt Martín ²⁶ opina que: La capacidad contributiva es mayor en la medida que aumente el ingreso, el rendimiento o la utilidad gravable; por consiguiente si la carga tributaria aumenta, el impuesto se incrementa en forma progresiva, técnica empleada para medir el impacto de la carga impositiva, atendiendo al nivel de la capacidad contributiva correspondiente a cada contribuyente. En el aspecto tributario, el aspecto económico es indispensable para establecer un sistema progresivo.

E.- EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Art. 8 de la Constitución de Cádiz establecía: “también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado.

En Italia, las alteraciones introducidas son claras y significativas.

Los cambios en relación a la Constitución del siglo XIX, consisten esencialmente en modificar el elemento de referencia sobre el que se asienta la contribución, de haberes se pasa a “capacidad económica” o

²⁶ QUERALT, Martín, J. Op. cit. Pág. 165.

“contributiva”; y la medida de la contribución en función de tal capacidad, de proporcional a progresiva.

El principio de generalidad está expresamente aludido por el término “todos” y el de igualdad se plasma en la referencia a un mismo elemento para medir la contribución de todos: la capacidad contributiva. La vigencia del principio de proporcionalidad es, sin embargo, más dudoso pero este último principio puede entenderse implícito en la nueva formulación²⁷ y ello explica, en opinión de algunos autores, la obligada referencia al principio de progresividad, así como la utilización en el primer párrafo del artículo 53 de la Constitución italiana de los términos “in ragione”.²⁸

Y del mismo modo, al principio de capacidad contributiva cabe atribuirle una función en el ordenamiento jurídico de garantía del ciudadano frente al Estado.

El principio de capacidad contributiva está tomado de la ciencia económica, en cuya elaboración sobre el principio de capacidad de pago, destaca su función como criterio de distribución de los impuestos. Su inclusión en los textos constitucionales pretende servir de legitimación a las exacciones tributarias en general, tanto en el plano político como en el jurídico.

²⁷ SÁINZ DE BUJANDA, F. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2, Madrid 1967. Pág. 193, citado por Moschetti, F. *El Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid 1987. Pág. 21.

²⁸ MANZONI, Op. cit. Págs.15-16 y Berliri, A “corso istituzionale de diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1974. Pág.116 (citada por Moschetti Francisco, *El Principio de Capacidad Contributiva*, Traducción de Calero Gallego, Ed. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1980, Pág. 21.).

Por su parte, un sector importante de la doctrina considera que sólo los impuestos basados en índices directos de capacidad económica están legitimados por el principio constitucional.²⁹ Además debe tomarse en cuenta que la proporcionalidad ya no es el criterio de correspondencia entre la carga fiscal y la capacidad contributiva. Ese criterio ha sido sustituido por el de progresividad.

El cambio de proporcionalidad a progresividad para efectos de los impuestos directos, obedece a criterios de justicia tributaria al aplicarse el principio de igualdad, y toda vez que el valor del dinero no representa lo mismo para grandes, medianos y pequeños contribuyentes, toda vez que los que no son considerados grandes contribuyentes, necesitan destinar la mayor cantidad posible de sus utilidades para crecer, lo cual se lograría generando nuevo empleo, mejorando sus instalaciones, adquiriendo maquinaria y equipo con nueva tecnología; esto último permitiría mejorar la productividad con lo que se coadyuvaría al desarrollo económico del país. Probablemente los grandes empresarios ya cuentan con la infraestructura necesaria para operar con eficiencia, además de que estén consolidados en el mercado y sí bien también requieren de un constante desarrollo, se encuentran en mayor ventaja que el resto de los contribuyentes, al aplicárseles la misma tasa impositiva a todos.

²⁹ LA ROSA. *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968. Pág. 50/51. Citado por Moschetti, F. *El Principio de capacidad Contributiva*, Padova, Italia, 1973. Pág. 22. Traducción Calerio Gallego, J. M. Madrid, 1980

La función garantista que la capacidad contributiva tiende a cumplir en el ordenamiento constitucional, es ya en gran medida inconciliable con las actuales necesidades de la Hacienda Pública. Algunas instituciones utilizadas por la moderna Hacienda en la procuración de ingresos han nacido o han sido desarrollados al margen de la consideración del principio de capacidad contributiva, o incluso, lo contradicen.

Las conclusiones que de ésta situación cabe deducir son que, o bien de este modo se viola un principio constitucional y, en consecuencia, tales instituciones son ilegítimas, o bien que actualmente no pueda pretenderse la realización unívoca de la justicia tributaria. A nuestro juicio, la primera conclusión tiene mayor fundamento, ya que si bien el precepto constitucional tributario establece que las contribuciones deben apegarse a los Principios de Proporcionalidad y Equidad, el Congreso de la Unión debe interpretar fielmente el espíritu constituyente, si no es así, la norma secundaria no es legítima, por lo que se torna inconstitucionalidad.

También cabe la posibilidad que el ordenamiento de la obligación contributiva, no sea suficientemente claro y preciso, permitiendo al legislador actuar en un sentido o en otro; en este supuesto, cabe la posibilidad de emisión de disposiciones jurídicas contrarias, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las personas jurídicas que hasta 1986 se aplicaba una tarifa

progresiva con 21 escalones (justa y equitativa) y a partir de 1987 se aplica la tasa única del 35%, para todos los contribuyentes, independientemente de su capacidad económica (injusto e inequitativo). En este último caso se aprecia que ante la carencia de precisión conceptual constitucional, da margen a la creación de normas que afectan a los contribuyentes que tienen baja capacidad contributiva. Ante ésta eventualidad, sería conveniente que el ordenamiento tributario constitucional se reformara y en consecuencia también la normatividad secundaria del artículo 10 de la citada Ley.

La relación capacidad contributiva-principio de progresividad que se hace inexcusable en la interpretación del precepto, se traduce, en opiniones de uno de sus autores, en convertir al impuesto progresivo sobre la renta en la espina dorsal del sistema tributario,³⁰ lo que permite cierto control, desde luego mas político que jurídico.

Es el principio de capacidad económica el que se pretende establecer como punto de referencia para la igualdad y la justicia.

El sistema tributario cumplirá por su exacta adecuación a los principios constitucionales. En la formulación de este tipo de normas, el legislador puede sentirse inclinado a proclamar una alteración en el orden de los valores propugnados por el Estado.³¹

³⁰ LA ROSA. Op. cit. Pág. 22

³¹ DUVERGER, M. *Hacienda Pública*, Bosch, Barcelona, 1968. Pág. 65. Citado por Moschetti, F. Op. cit. Pág. 28

Los límites del ejercicio de la potestad normativa tributaria en las constituciones de algunos Estados contemporáneos.

Además de los Estados Unidos, otros países han precisado los principios informadores de la potestad tributaria .³²

El artículo 53 adquiere gran importancia en el Derecho Tributario como norma exponente de los fundamentados criterios de justicia y racionalidad fiscales. Se le atribuye al principio de capacidad contributiva un particular significado en el cuerpo constitucional.

La doctrina no tardó en señalarlo:

³² MOSCHETTI, F. Op. cit. Pág. 53.

En las constituciones de Somalia, Santo Domingo y Turquía, la tributación está vinculada al respeto del Principio de Capacidad Contributiva.

En las constituciones de Albania, Bulgaria, Chile, Ecuador, Gabón, Grecia y Marruecos, se establece que los tributos deben adecuarse a las posibilidades o capacidades económicas, a la propiedad, y a la renta. ALBANIA (15 de marzo de 1946): “Todos los ciudadanos están obligados al pago de los impuestos en proporción a sus posibilidades económicas” (Art. 37).

BULGARIA (4 de diciembre de 1947): “Las cargas fiscales se distribuyen entre los ciudadanos en proporción a su capacidad contributiva” (art.94).

ECUADOR (31 de diciembre de 1946): “Ningún impuesto u otro ingreso puede crearse sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente” (art. 182).

GABÓN (31 de mayo de 1963): “Todos deben contribuir en proporción a sus rentas a los gastos públicos” (art. 1).

GRECIA (29 de septiembre de 1968): “Los ciudadanos griegos contribuyen sin distinción, según sus posibilidades a las cargas públicas” (art. 7).

JORDANIA (10 de enero de 1952): “Ninguna tasa o impuesto puede ser aplicada sino por ley... En el establecimiento de tributos el gobierno debe ser guiado, por el principio de la imposición progresiva, de modo que asegure la igualdad y la justicia social y a condición de que tal imposición no supere las posibilidades financieras de los contribuyentes o exceda la demanda de fondos del estado”.

SANTO DOMINGO (28 de noviembre de 1966): “Todo ciudadano tiene el deber de concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva” (art. 9, e).

SOMALIA (1 de julio de 1960): “Es deber de todos contribuir a los gastos públicos según su capacidad contributiva. La ley establece un sistema de imposición basado sobre los principios de la justicia social” (art. 48).

TURQUÍA (19 de julio de 1961): “Para hacer frente a los gastos públicos todo individuo está obligado a pagar los impuestos en proporción a su capacidad contributiva” (art. 61).

La invocación de la aceptación usual del término, de los trabajos preparatorios, de la tradición histórico-constitucional en materia de principios distintivos de los impuestos, del significado de la tributación progresiva y de los principios constitucionales en materia de relaciones económicas, llevó a demostrar de manera decisiva que el concepto de capacidad contributiva lejos de carecer de significado, tiene un propio contenido concreto: la referencia a una potencia económica.

El ordenamiento de que todos contribuirán a las cargas públicas en relación a su capacidad contributiva, se hace alusión a una capacidad contributiva absoluta, que indica por consiguiente un límite a la contribución y en particular al legislador. Por el contrario, al fijar la regla de acuerdo a la cual la carga tributaria individual no se limita a crecer de manera simplemente proporcional, en cuanto al aumento de la capacidad contributiva del sujeto, sino en una medida progresiva, establece la capacidad contributiva relativa, sobre varios sujetos comparativamente.³³

Se tiene una capacidad contributiva absoluta cuando se incide fiscalmente respecto a una riqueza cierta, no vista en atención a una función económica social, ni controlada de acuerdo a una riqueza cierta, no vista en atención a una función económica social, ni controlada de acuerdo a un aspecto cuantitativo ni cualitativo.

³³ GRIZIOTTI, citado por GARCÍA BUENO, M, C. en *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Ed. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002. Pág. 134.

Simply se busca satisfacer la necesidad del Estado de allegarse recursos. En este caso, el sujeto que exprese una manifestación de riqueza, se entiende posee una capacidad contributiva absoluta.

En el entendido de que la capacidad contributiva absoluta es la riqueza general susceptible de gravarse, la capacidad contributiva relativa indica no una aptitud abstracta para contribuir, sino la determinación del impuesto como un atributo del sujeto.

La capacidad contributiva sólo puede ser considerada como la cantidad de dinero que puede soportar el contribuyente en el pago de sus cargas tributarias.

La capacidad contributiva relativa presenta una fuerte vinculación con el principio de igualdad tributaria.

Para que la contribución se apegue al principio de capacidad contributiva, es preciso cumplir tres requisitos relativos a aspectos materiales, temporales y cuantitativos, por lo que la contribución incidirá sobre rendimientos netos objetivos, se cuantificará por un período impositivo y la riqueza susceptible de gravar será real. En base a lo anterior diremos que el reparto de las cargas tributarias sólo podrá considerarse legítimo si se inspira en la justicia.

La carga impositiva debe adecuarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual constituye el presupuesto de la imposición.

De esa manera sólo quien tenga real capacidad contributiva podrá ser llamado a concurrir para los gastos públicos.

Esta circunstancia sirve de límite de validez para la creación de las contribuciones. La elección de el legislador debe ajustarse a los límites de la Constitución, tomando en consideración la aptitud contributiva de las personas y definiendo el ámbito de validez sobre el cual opera la carga impositiva, bajo pena de declarar la inconstitucionalidad de tales contribuciones.

La capacidad contributiva funciona como parámetro al resguardar del tributo, establece un equilibrio entre la riqueza y la suma de su exacción coactiva; a una manifestación de la primera corresponde una medida de la segunda.³⁴

La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirma como principio de la uniformidad de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino a asegurar uniformidad de tratamiento a igualdad de condiciones, No pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso:

³⁴ MANZONI, *Il Principio della Capacità Contributiva nell' Ordinamento Costituzionale Italiano*, Giappichelli, Torino, p.14-15, citado por García Bueno. *Op. cit.* Pág.141.

carga impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor.³⁵

De no observarse el principio de capacidad contributiva como parámetro, se corre el riesgo de que se declare por el Tribunal Superior, la inconstitucionalidad de la exacción. El legislador debe, por tanto, establecer los confines de las cargas tributarias allí donde termine la aptitud contributiva de cada particular. Si el presupuesto del tributo carece de un índice efectivo de capacidad contributiva, se entiende que el legislador ha abusado de la facultad otorgada por la Constitución, y sobre todo, que no ha respetado los límites al poder de imposición.³⁶

Estamos de acuerdo con Cortés Domínguez³⁷ en que lo ideal exige que el legislador al momento de crear las contribuciones tenga presente los criterios económicos representativos de una capacidad contributiva general, y los exteriorice a través de una eficaz elección de los hechos imponible. Su función no termina ahí, debe señalar, de manera específica, la obligación de cada uno de los sujetos obligados de aportar una parte justa de sus ingresos, es decir, resaltar la importancia del quantum de la obligación tributaria, representada por medio de las cuotas tributarias. Así, esta última “ debe reflejar, de la

³⁵ MANZONI, El Principio de la Capacità Contributiva Nell Ordenamiento Constitucional de Italiano, Giappichelli, Torino, p.14-15, citado por García Bueno. Op. cit. Pág.142.

³⁶ CORONADO Ollero. *El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la imposición indirecta* // Revista Española de Derecho Financiero No.34, Madrid, 1982. Pág.186.

³⁷ CORTÉS Domínguez. El Principio de Capacidad Contributiva. Pág.1038.

manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente”.

La Constitución Italiana establece en la primera parte del artículo 53 una función de garantía, al indicar que todo tributo debe cumplir con el principio de capacidad contributiva bajo pena de ser ilegítimo.

La capacidad contributiva en su carácter de principio constitucional, establece los límites y las condiciones a los cuales se subordina el ejercicio del poder tributario del ente público. Coincidimos con Manzoni³⁸ que toda obligación legislativa relativa a la creación de los tributos debe operar, en consecuencia, dentro del ámbito constitucional, respetando las garantías de quienes se ven obligados a cumplirlas. Este planteamiento acredita la naturaleza jurídica del principio, y le otorga la naturaleza vinculante reconocidos por el común de la doctrina.

Lo práctico del principio de capacidad contributiva es que rige para cada impuesto en particular, y permite al contribuyente defenderse de las contribuciones que estén en contra del precepto constitucional.

³⁸ MANZONI Op. cit. Pág.49.

F.- CONCEPTO DE CAPACIDAD ECONOMICA

Pérez Royo,³⁹ catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, indica que: “Dentro de los criterios o principios materiales contenidos en el apartado 1 del artículo 31, sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamiento constitucional, al que podemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto, que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario, hasta el punto de que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Así también desde el punto de vista lógico, siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica.

Martínez Lago y García De La Mora,⁴⁰ profesores titulares de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, opinan que “ la capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir

³⁹ PÉREZ Royo, F. *Derecho Financiero y tributario*. Civitas ediciones, Madrid, 2002. Pág.35.

⁴⁰ MARTÍNEZ Lago, M. A. y GARCIA De La Mora. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002, Págs.34- 35.

a sostener al gasto público, además de representar en cada caso concreto, la medida o razón de cada contribución individual.

A la luz de lo que dispone el artículo 31. I de la Constitución Española, calificamos a la capacidad económica como el presupuesto lógico y conceptual de los principios que conforman el deber de contribuir, esto es: como la noción base para que ese propio deber que se constitucionaliza pueda desenvolverse y orientarse hacia un justo reparto de la carga tributaria, y por ello representa la fuente común de los restantes principios, enunciados por el citado precepto constitucional. Las consecuencias que se desprenden de dicha caracterización pueden sistematizarse como sigue:

1.- La capacidad económica no es el criterio exclusivo que ha de guiar la imposición, ni por lo tanto el único que exprese la idea de justicia en materia tributaria. La capacidad económica convive con otros principios (igualdad, progresividad...), y es la suma de todos ellos lo que puede brindar que, al valorar nuestro sistema tributario, en un momento dado, nos indique si el mismo es más o menos justo.

2.- La capacidad económica es el presupuesto base de la imposición, el criterio que permite hacer operativos los principios conformadores del tributo, la noción integradora de los mismos. Si un determinado supuesto de hecho no es revelador de capacidad económica, no ha de ser gravado. En cambio, todo aquello que revele capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos, podrá someterse a gravamen de conformidad, como ha señalado el Tribunal Constitucional: la capacidad económica, a efecto de contribuir a los gastos públicos significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí dónde la riqueza se encuentra, con los demás principios de igualdad, generalidad, progresividad y sin que el tributo llegue a ser confiscatorio.

G.- CAPACIDAD ECONÓMICA, HECHO IMPONIBLE Y ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.

Cuando el contribuyente ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la norma tributaria y, por consiguiente está en aptitud de tributar en términos abstractos, para concretizarla se presenta el principio de capacidad económica como medida o proporción para soportar el pago de un tributo concreto en una cuantía determinada por el contribuyente. Es en ese momento cuando se valora en qué medida el titular de nueva riqueza, del aumento de su patrimonio implica capacidad económica. No basta que se tenga una renta, un patrimonio o se consuman bienes o servicios, es necesario además una relación justa entre los índices de capacidad económica y el valor de la cuota del tributo que los grave. El tribunal Constitucional de España ha establecido en relación a la capacidad económica como medida de la tributación considerando que “la carga tributaria a que

cada sujeto ha de hacer frente es en función de su capacidad económica”.⁴¹

La relevancia del hecho imponible y la inclusión del principio de capacidad económica en los textos constitucionales como parámetro de Justicia Tributaria condujo a que se le asignara al hecho imponible la misión de reflejar dicha capacidad económica sirviendo como fundamento del mismo. De esta manera, el hecho imponible asume “la cualidad de presupuesto legitimador del tributo, pues es en él donde deben manifestarse los criterios de capacidad económica y en general de justicia, que autorizan al legislador a imponer la prestación cuando ha sido realizada por un particular”.⁴²

La medida de tributar en base a la capacidad económica se debe establecer como límite para el poder legislativo en la configuración de las contribuciones y obligar a que estos tomen como presupuesto de hecho circunstancias que sean inductivas directa o indirectamente de capacidad económica, capacidad que puede ser real o potencial. La obligación de las contribuciones ha de adecuarse a la capacidad económica de las personas físicas y morales.

Concluimos, adhiriéndonos a la doctrina y legislación española, indicando que para que las contribuciones sean justas, deben ser proporcionadas en su cuantía a la capacidad económica de los

⁴¹ STG 45/1989, de 20 de febrero, F. J. 4.

⁴² MARTÍN Queralt, LOZANO Serrano, C. CASADO Ollero O. y TIJERIZO López, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. 1998. Pág. 328.

contribuyentes. Asimismo, la capacidad económica debe hacer referencia a una capacidad real, individual y efectiva, esto es, considerando una riqueza existente en cada contribuyente, persona física o moral.

H.- CAPACIDAD ECONÓMICA COMO APTITUD PARA TRIBUTAR.

Cazorla,⁴³ establece que: “en el principio de capacidad económica, se ha querido observar, junto a una pauta en la distribución de la carga tributaria, una norma de lógica fiscal en virtud de la cual la incidencia tributaria en cada persona debía tener en cuenta como elemento definitorio de la riqueza material poseída por cada uno, pues el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama, como tal, no puede gravar más de lo que posea cada ciudadano.

El Tribunal Constitucional español, en una de las primeras sentencias, la SCT 27/1981, 20 de julio, F. J. 4º; entendió que la capacidad económica, a efecto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, “tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.⁴⁴

⁴³ CAZORLA Prieto L. *Artículo 31 de la Constitución Española*, en AAVV, comentarios a la Constitución Española, dirigidos por GARRIDO Fallo, Civitas, Madrid, 1985. Pág. 642.

⁴⁴ Esta afirmación la repite el Tribunal Constitucional en el STC 150/ 1990, de 4 de octubre, F. J. 9º y la 233/ 1999 de 16 de diciembre, F. J., 23

Esta riqueza se manifiesta, por la existencia de hechos como la obtención de renta, la posesión de patrimonio, el consumo de bienes, los cuales son utilizados como índices directos o indirectos de capacidad económica que permiten cuantificarla y requerir el gravamen correspondiente.

Esta relación lógica, es la que proporciona un adecuado significado a la capacidad económica como fuente de la tributación y refuerza la adecuación a la justicia material de los tributos.

Casado Ollero⁴⁵ indica “el contenido jurídicamente necesario de la capacidad económica es que ésta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo”, convirtiéndose en un mínimo lógico exigible para salvar la arbitrariedad del legislador tributario, y agrega que, “la exigencia lógica impuesta por la capacidad es la de gravar situaciones que demuestren aptitud e identidad para la tributación; situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el Tribunal Constitucional, al estar aquél condicionado por el doble vínculo de un límite mínimo y un límite máximo a la imposición”. “De esta forma la necesaria existencia de capacidad económica actúa así como presupuesto y límite para el establecimiento de los Tributos”.⁴⁶ La

⁴⁵ CASADO Ollero G. El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta. Civitas, Revista española de Derecho Financiero, número 32. Madrid. 1981. Pág. 191.

⁴⁶ QUERALT, Martín, J. LOZANO Serrano, C. CASADO Ollero, G y TIJERIZO López, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid. 2000. Pág. 116.

capacidad económica significa, la aptitud de las personas para enfrentarse al cumplimiento de los tributos que los gravan.⁴⁷

Respecto a la capacidad económica de los sujetos, o si se prefiere, al principio de capacidad contributiva,⁴⁸ el tribunal español confirma que: “este principio no agota en sí mismo el principio de Justicia Tributaria. Martín Delgado ha escrito que: a) la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la Justicia Tributaria y b) que la Justicia Tributaria requiere junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva”, criterios que en opinión de Pérez de Ayala, serían la proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica del contribuyente y los principios de igualdad y generalidad . Para Lejeuve Valcárcel,⁴⁹ “el principio de capacidad contributiva no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación, y como consecuencia, la Justicia Tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar las diferentes obligaciones tributarias”.

El Tribunal Constitucional considera el principio de capacidad económica como una “exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentre”, un presupuesto de tributo, en palabras de

⁴⁷ PÉREZ De Ayala, J. y GONZÁLEZ, E, *Derecho Tributario I*. Civitas. Madrid. 1991. Pág. 102.

⁴⁸ CORTÉS Domínguez, M. y MARTÍN Delgado J. *Ordenamiento Tributario Español*. Op. cit. Pág.71 y sig.

⁴⁹ MARTÍN Delgado. Op. cit. Pág. 66 y E. LEJEUVE Valcárcel. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*. Edersa, Madrid, 1980. Pág.120.

Cazorla Prieto,⁵⁰ o un “principio medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad”, según la versión de Casado Ollero. Sin embargo, de acuerdo con el sentir del tribunal, no parece exista duda, la primacía del principio de capacidad económica respecto de los demás principios materiales de Justicia Tributaria.

I.- CAPACIDAD ECONÓMICA COMO MEDIDA DE IGUALDAD

Desde una perspectiva general se señala la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, y no sólo como límite negativo que excluya supuestos concretos de legislación arbitraria.

En los casos de España e Italia, cuyas constituciones recogen expresamente el mencionado principio, se destaca su peso específico como criterio constitucional.

En palabras de Soler Roch,⁵¹ “la capacidad económica como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es, ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber, a partir de ese momento,

⁵⁰ CAZORLA Prieto. Op. cit. Pág. 645.

⁵¹ M.T.SOLER ROCH. *La Tributación de las actividades ilícitas*. Cita. Pág. 21.

representado por su manifestación constitucional; aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador y es, precisamente por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico-jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo”.

En esa misma idea ha insistido recientemente Moschetti,⁵² “no existe tan solo el límite extremadamente genérico de lo ilógico de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien, existe el límite del principio de capacidad contributiva, este no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo, de sujeción a una norma superior que al estar expresado en la Constitución, actúa como presupuesto, límite máximo y parámetro del gravamen.⁵³

La doctrina alemana destaca la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto o medida de la imposición.⁵⁴ (lo que exige preguntarse por la carga impositiva total que soporta el contribuyente), y reconoce en este principio no sólo un mero criterio lógico para aplicar el principio de igualdad evitando decisiones arbitrarias, sino también una exigencia del principio del Estado social, y de otros procesos constitucionales.⁵⁵

⁵² F. MOSCHETTI. *La capacidad contributiva en la obra colectiva*, dirigida por A. Amatucci trattato di Diritto Tributario, Padova, CEDAM, 1994, Vol. I, 1. Padova, Milán. Pág. 230.

⁵³ F. MOSCHETTI. Op. cit. Págs. 228- 229.

⁵⁴ k. Tipke, Die Sfeuerrechtsordnung. Cita. Vol. I. Pág. 499.

⁵⁵ k. Tipke, Die Sfeuerrechtsordnung. Cita. Vol. I. Pág. 490

La existencia de un derecho constitucional a ser grabado de acuerdo con la capacidad económica se encuentra en la doctrina española⁵⁶ y alemana,⁵⁷ si bien no se han desarrollado hasta ahora todas las consecuencias de esta tesis, cuyos antecedentes se encuentran en el pensamiento Jurídico italiano de posguerra.⁵⁸

La Jurisprudencia constitucional alemana deduce el principio de capacidad económica del derecho a la igualdad.

El principio de capacidad económica adquiere un peso específico que conduce a numerosas declaraciones de inconstitucionalidad.

La rehabilitación de la capacidad económica en la jurisprudencia constitucional alemana se basa en tres puntos capitales: consideración de la capacidad económica como medida general de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y necesidad de establecer un control de proporcionalidad.

El Principio de Igualdad Tributaria requiere y reclama de las disposiciones normativas un tratamiento similar para los contribuyentes, evitando incurrir en arbitrariedades propiciadas por imprecisiones terminológicas o por emitir normas que violenten los preceptos constitucionales al no interpretar fielmente el espíritu del

⁵⁶ BERLIRI, Luqui. V. *El Impuesto Justo*. Madrid, IEF. 1986. Pág. 80.

⁵⁷ BERLIRI, Luqui. V. *Op. cit.* Pág. 80.

⁵⁸ BERLIRI, Luqui. V. *Op. cit.* Pág. 81.

Constituyente. La igualdad jurídica tributaria precisa diferentes posturas, mismas que deben contener las leyes de la materia.

Con el advenimiento de la revolución francesa y tomando a la igualdad como principio, se transforma el sistema tributario, por lo que las expresiones y privilegios que disfrutaban los nobles, reconocidos como injustos y arbitrarios, coadyuvó a la elaboración de un sistema tributario justo, basando en la capacidad económica.

La revolución francesa marcó un nuevo sendero en el ser humano, al desconocer los privilegios de la nobleza y el clero. Entre las varias causas que motivaron a la revolución francesa y al derrocamiento del antiguo régimen francés fue la extrema desigualdad que prevalecía, origen de los grandes problemas sociales.⁵⁹

El principio de capacidad económica, junto con el de igualdad tributaria son fundamentales para combatir la arbitrariedad y la injusticia, asimismo se complementan para integrar la justicia tributaria.⁶⁰

Considerando el principio de igualdad como situación, requiere un trato similar para todos, esta es la idea elaborada por creadores del sistema liberal francés, llamada igualdad formal. El principio de

⁵⁹ GARCÍA Bueno, M. C. Op. cit. Pág. 181.

⁶⁰ CALVO Ortega. Derecho Tributario I. Civitas. Madrid. 2000. Pág. 84.

igualdad tributaria comprende un contenido substancial: “La igualdad de hechos entre los hombres”.⁶¹

Esta igualdad tributaria es la que permite distinguir tomando en cuenta la capacidad económica y por ende la capacidad contributiva de cada persona en su carácter de contribuyente. En este sentido, la igualdad de hecho resulta como consecuencia del principio de igualdad tributaria, siempre y cuando existan situaciones que ubican a los contribuyentes en un plano de desigualdad manifiesta: “En la búsqueda para llevar a cabo el principio de igualdad tributaria, se necesita discriminar entre los sujetos. De no ser así, el tributo sólo expresa un carácter absoluto, en lugar de cumplir con la idea de igualdad desemboca en el igualitarismo, “entendida como la más perfecta antítesis de la libertad, su propia negociación”.⁶² La igualdad en consecuencia presenta matices de relatividad. El hombre, en su esencia, tiene caracteres que lo distinguen de sus congéneres. Sus aptitudes lo ubican en planos diferentes, esto exige un tratamiento diferenciado, que no pugna con el mandato constitucional. Cuando se habla de equidad prontamente se alude a la regla general que implica tratar igual a los iguales, diferente a los desiguales. Esta postura no detalla todas las circunstancias para especificar el grado de igualdad o desigualdad entre las personas, circunstancia que debe tratarse en atención a la cuantía de la riqueza personal y sus circunstancias

⁶¹ Citado por GARCÍA Bueno, M. C. Op. cit. Pág. 184 Lejeune. *L'eguaglianza*, “*Trattato di Diritto Tributario*”, Vol. primo. Tomo 1. CEDAM, Padova, 1994. Pág. 129.

⁶² LEJEUNE, Op. cit. Pág.136. “En efecto la igualdad como situación es un objetivo constitucional de carácter instrumental, según se ha indicado antes. La igualdad como principio es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe estructurarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación”.

personales. No es únicamente el grado de riqueza el que determina las situaciones de equidad de una persona con respecto a otra, es necesario, por otra parte, atender a su origen.⁶³

La igualdad, tal y como la concibe Palao Taboada,⁶⁴ tiene una doble connotación, como principio netamente formal que busca el trato igual para quienes se encuentran en situación igual, sin que se establezca ningún criterio de diferenciación; y como criterio de prohibición de discriminación, al ofrecer un contenido material. Este último criterio, según lo expuesto, no es una medida adecuada para el establecimiento efectivo de la justicia tributaria. Esto se deduce de la interpretación que al respecto ha realizado recientemente el Tribunal Constitucional Alemán.

J.- CAPACIDAD ECONÓMICA Y JUSTICIA TRIBUTARIA.

El principio de capacidad económica es sin duda alguna un requerimiento de justicia; se siente en la capacidad económica una relación con la justicia tributaria en el ordenamiento justo del pago de los tributos. Para el tratadista Abiñana García-Quintana,⁶⁵ el principio de capacidad económica “constituye el más calificado criterio material para la distribución justa de impuestos”.

⁶³ NEUMARK, Op. cit. Págs.159-160

⁶⁴ Un estudio recientemente sobre la trascendencia de la interdicción de la arbitrariedad en la jurisprudencia alemana puede verse en HERRERA Molina, Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán, Marcial Pons, Madrid 1998, Pág.26 y ss.

⁶⁵ ALBIÑAGA García-Quintana, A, C. *Comentario al artículo 31*. 1996. Pág.412.

Al respecto, el maestro Pérez De Ayala expuso las diferentes actitudes académicas acerca del principio de la tributación en base a la capacidad económica, como sigue:

a) Estudiosos que desde una filosofía positivista del Derecho y de la Justicia niegan toda relevancia al principio como criterio de equidad.

b) Otro sector de pensamiento no positivista reconoce la necesidad de unos criterios éticos y de justicia fiscal que están por encima del Derecho positivo, pero no considera que el principio de capacidad económica pueda encuadrarse entre ellos. Unos por entender que el principio está vinculado a la filosofía utilitarista que juzgan superada, otros, consideran que no ha sido demostrada la conexión y ven al principio como un tópico o criterio orientador construido por vía inductiva para resolver los problemas del reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos.

c) Otros autores encuentran al principio impreciso y poco determinado y proponen reducirlo o sustituirlo por otro más claro como por ejemplo el de igualdad ante el impuesto .

d) Algunos derivan este principio de capacidad económica del concepto de justicia que ha predominado en el pensamiento filosófico europeo continental a lo largo de la historia .

e) Finalmente el propio autor considera que la noción de capacidad económica, dentro de la teoría de la justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas”.⁶⁶

Respecto al alcance de la vinculación entre la justicia y el principio de capacidad económica, el tribunal constitucional español se ha pronunciado descartándolo como criterio único de justicia al afirmar que “a diferencia de otras constituciones, la española, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además lo hace sin agotar en ella, el principio de justicia en materia contributiva”.⁶⁷

García Dorado⁶⁸ establece que “sin dejar de considerar que el deber de tributación ha de realizarse de acuerdo con la capacidad económica, también tenemos que afirmar, además, que dicho deber habrá de llevarse a cabo mediante un sistema tributario justo inspirado en otros principios.

⁶⁶ PÉREZ De Ayala, J. L. *Las cargas públicas: principio para su distribución*. Cita. 1979. Págs. 88-90.

⁶⁷ STC 27 / 1981, de 20 de julio, F. J. 4º

⁶⁸ GARCÍA Dorado. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber*. Edit. Dykinson, Madrid, 2002, Pág. 58.

A su vez Pérez De Ayala⁶⁹ señala que la noción de capacidad económica “dentro de la Teoría de los Principios de Justicia Social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas. Al igual que García Dorado,⁷⁰ coincidimos con la opinión de Pérez de Ayala, en el entendido de que “la capacidad económica no es en sí un principio autónomo, ya que como opina Ferreiro Lapatza, la capacidad económica más que un tercer principio es un prisma o punto de vista para aplicar los de generalidad e igualdad”.

EL tema de la justicia tributaria es de trascendental importancia y nos lleva a creer en la existencia de la justicia impositiva como una verdad que aun cuando difícil de concretar, permite concebir la idea de contribuciones, justas.⁷¹

La justicia tributaria debe ser vista desde diversos ángulos: justicia conmutativa que se refiere a la relación existente entre los seres humanos; justicia distributiva, entendida como un deber de la sociedad para con los ciudadanos; la justicia legal o general, respecto al deber de los ciudadanos para con la sociedad; justicia horizontal, relativa al tratamiento semejante de personas que se encuentran en situación

⁶⁹ GARCÍA Dorado. Op. cit. Pág. 58.

⁷⁰ FERREIRO Lapatza, J. L., *Curso de Derecho Financiero Español*. Cita. 1991. Pág.323.

⁷¹ BERLIRI Luigi V. Op. cit. Pág.

semejante y justicia vertical, se refiere al tratamiento diferente de personas que se encuentran en situación diferente.⁷²

Los postulados de justicia pretenden regular la distribución de los impuestos entre las personas, de manera que resulte satisfactoria desde el punto de vista ético.

Es difícil descubrir principios constitucionales que contenga un concepto completo de lo que es la justicia. Por consiguiente, en el aspecto tributario no es posible encontrar la justicia tributaria en un solo principio, sino en base al conjunto de ellos.

El principio de capacidad contributiva se mueve en un doble plano: vertical y horizontal. En el primer caso se exige que la carga tributaria individual aumente de manera progresiva, al aumento de la riqueza.

En la medida que predominan impuestos con tales características se limita la regresividad del sistema. En cambio, el ámbito de actuación horizontal busca dar un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales.

Como son legalidad, generalidad, capacidad económica o contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Para un

⁷² NEUMARK Fritz. *Principios de los Impuestos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974. Pág. 101.

adecuado funcionamiento del ordenamiento jurídico, es necesario que la Constitución establezca principios realizables, que tiendan a elevar el aspecto jurídico, económico y moral de la sociedad.

En la distribución de las cargas, el principio de justicia ocupa un papel preponderante. No es suficiente con que el tributo sea legal, es además necesario que sea justo. En la materia tributaria el principio de justicia no puede marginarse, puesto que es parte integral de ella su cimiento y razón de ser.

Si bien existe una serie de principios que permiten conceptuar la justicia tributaria en el ordenamiento impositivo, podemos decir que la justicia opera a través del concepto de capacidad contributiva, con un fondo jurídico y no de carácter preponderantemente económico, valorado a través de los restantes principios constitucionales.

La doctrina de la capacidad contributiva posee un gran valor como medio de instaurar un sistema tributario justo y equitativo Manzoni⁷³ lo considera como una expresión de la fuerza económica, constituyendo el presupuesto, límite y parámetro de la imposición.

Moschetti determina la distribución de las cargas públicas en base a criterios de solidaridad, al "hablar de una tributación perfecta

⁷³ MANZONI. *El principio della capacità contributiva nell' ordinamento costituzionale italiano*, Grappichelli. 1965. MOSCHETTI Francesco. *El principio de la capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

como un cometido un tanto utópico de alcanzar, toda vez que tendríamos que encontrarnos en un Estado con un gran equilibrio social, económico, y político, donde las necesidades mas urgentes de la población, como viviendas, alimentación, educación , sanidad y trabajo le estuvieran garantizadas; donde la armonía y la igualdad fueran verdaderos principios de convivencia, donde el ser y no el tener fuera el objetivo más importante a satisfacer en la vida. Sin embargo, para que ello fuere así tendría que cambiar la naturaleza humana, y para cambiar se requieren muchos años de evolución. Nuestro concepto de la justicia podrá ser muy amplio, pero mientras el sentir y la actuación de la humanidad no cambien, no podremos hacer de ella el principio cardinal de la convivencia entre los hombres”.

El concepto de justicia en general es complejo, dado el conjunto de elementos que lo integran. Por lo que respecta a la justicia tributaria, de suyo muy difícil de precisar.

A pesar del alto grado de dificultad, se pretende establecer los principios constitucionales que integren el concepto de justicia tributaria; esta no puede encontrarse en un solo principio sino que se requiere la conjunción de todos los que giran en torno a la problemática tributaria, como la capacidad contributiva, la igualdad, la progresividad, la generalidad, la obligatoriedad y la no confiscatoriedad. Estos principios deben adecuarse a la realidad social imperante en el tiempo que tengan viabilidad, y que coadyuven al desarrollo armónico integral de los ciudadanos en los aspectos

económicos, sociales, culturales, políticos, jurídicos y morales del pueblo.

El legislador debe tomar en cuenta en la elaboración de las leyes tributarias, el grado de riqueza generado vía ingresos, utilidades o rendimientos, a efecto de determinar la participación individual en la contribución para los gastos públicos, tomando en cuenta que cada uno de los diferentes tipos de impuestos puede presentar cierta redistribución de la riqueza, gravando más a quienes más riqueza tienen y favoreciendo a los que menos o poco tienen.

Como menciona Neumark Fritz⁷⁴ lo que se pretende con estos principios es resolver la existencia de intereses antagónicos entre el fisco y los contribuyentes, garantizando la afluencia de recursos al erario público, y permitiendo una carga fiscal apegada a la aptitud económica de cada sujeto.

Se puede decir que los países que tienen un mayor desarrollo económico, traducido en mejor nivel de vida de sus ciudadanos, presentan sistema tributario justo, reconocido como tal por los ciudadanos, quienes de esa manera dan un mayor cumplimiento a sus obligaciones impositivas.

⁷⁴ NEUMARK, Fritz. Principios de los Impuestos. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1974. Pág. 101.

Como indica Yáñez Franco⁷⁵ Un sistema tributario eficaz y justo es un primer paso en el desarrollo armónico y racional de una sociedad y su cultura. Un segundo paso, llegado el desarrollo económico y cultural, es recoger las experiencias de países más avanzados que permitan llevar a cabo, una simplificación tributaria y la modernización de su maquinaria administrativa, disminuyendo el número de ordenamientos fiscales y fortaleciendo el órgano que imparte justicia.

K.- CAPACIDAD ECONÓMICA Y ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.

A) Respecto a la base imponible.

Una vez que se ha incorporado una manifestación de capacidad económica como presupuesto de hecho en la norma tributaria, se requiere conocer en que medida la capacidad se presenta en cada uno de los sujetos del impuesto,⁷⁶ para estar en posibilidades de determinar la prestación tributaria correspondiente. En efecto, no sólo es necesario que la capacidad económica se identifique con unos índices que como hechos imponibles conducen a quienes tienen capacidad económica y por ende a quienes tienen capacidad contributiva, sino que además, como indica Sainz De Bujanda,⁷⁷ es necesario averiguar en que medida tal capacidad económica se da respecto de cada sujeto, esto es cual es

⁷⁵ YÁÑEZ Franco. *Perspectiva de la Imposición en los sistemas Modernos*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1991.

⁷⁶ Seminario de Derecho Financiero de La Universidad de Madrid, Notas de Derecho Financiero T. I.

⁷⁷ Homenaje a SAINZ De Bujanda F. Vol. I. IEF, Madrid, 1991. Pág. 88.

la capacidad contributiva relativa y en base a ella, determinar la carga tributaria.

La base imponible o gravable es precisamente el elemento que enlaza el hecho imponible con la cuota. En efecto por una parte, cuantifica el presupuesto de hecho y por la otra, proporciona el monto del impuesto al aplicarle el tipo impositivo, esto es la tarifa o tasa correspondiente.

La lógica determina que si la carga tributaria ha de distribuirse de acuerdo a la capacidad económica, el medio de cuantificación del pago, está en relación con la materia que se quiere gravar, con la real y concreta capacidad económica. Como indica Cortés Domínguez,⁷⁸ la base debe referirse a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador.

En realidad no existe un tributo único que grave la capacidad económica total de cada persona, sino que existe un sistema de tributos en los cuales se grava una determinada manifestación de capacidad económica.

B) Con relación al tipo de gravamen.

Desde el punto de vista técnico, los gravámenes se clasifican en proporcionales, progresivos y regresivos. El establecimiento de tipos

⁷⁸ CORTÉS Domínguez. Op. cit. Civitas. 1977. Págs., 424- 429.

de gravámenes progresivos exige, por regla general, la configuración personal de los hechos imposables, lo cual hace difícil la aplicación de la progresividad a todas y cada una de las figuras impositivas.⁷⁹

El tributo será progresivo cuando la cantidad que se paga de impuesto, expresada en porcentajes de renta, crece al aumentar ésta. Será regresivo el tributo si el porcentaje disminuye al aumentar la renta. Será proporcional el tributo si el porcentaje no cambia al aumentar la renta.

La opción a elegir entre las tres formas de medir la carga tributaria es un juicio de valor que se determina por el consenso de la colectividad. En los últimos tiempos, casi todas las sociedades modernas coinciden en propugnar y mantener un sistema de imposición progresiva. En éste juicio, la capacidad económica aumenta relativamente cuando existe crecimiento de la renta.

El argumento a favor de la progresividad tributaria está en base a que se le considera una exigencia del propio postulado de la capacidad de pago. Si el objeto de la justicia tributaria demanda la personalización como el auténtico que ha de inspirar la distribución de la carga, esta se tendrá que graduar progresivamente conforme a la auténtica capacidad de cada sujeto. Es decir, la equidad exige la

⁷⁹ NEUMARK. F, Op. cit. Págs. 132- 136.

personalización de la capacidad económica y está, a su vez, la progresividad impositiva.⁸⁰

Si bien, actualmente se ha optado decididamente a favor del principio de progresividad, no quiere decir que todas las figuras impositivas operen en forma progresiva.

El principio de capacidad económica fundamenta al tributo, mas no siempre en la realidad dispositiva fundamenta el hecho imponible. Se puede entender que el hecho imponible no está vinculado especialmente con el principio de capacidad económica, sino que es todo el tributo el que debe ajustarse a este principio constitucional.⁸¹

Si se quiere ubicar en la estructura del tributo la especial manifestación de capacidad económica que haya querido gravar el legislador; debemos considerar al objeto del tributo, que se infiere, ciertamente de toda la estructura del tributo.

⁸⁰ GOODE, R. Op. cit. Págs. 32- 35.

⁸¹ MARTÍN Delgado, J. M. *Los Principios de Capacidad*. Págs. 86 a 92.

L.- CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL DERECHO COMPARADO

Introducción.-

El profesor Palao Taboada⁸² proponía considerar la capacidad económica como “una especificación del principio de igualdad”. Atendiendo al principio de capacidad económica, no se puede negar que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea.

La interdicción de la arbitrariedad como contenido de la igualdad fue adoptada por el Tribunal Constitucional Alemán y ha encontrado eco en la jurisprudencia constitucional de otros ordenamientos como Italia y España,⁸³ cuyas normas fundamentales recogen expresamente el principio de capacidad económica o capacidad contributiva.

La doctrina aboga por una rehabilitación de la capacidad económica, y en este sentido se orienta también la jurisprudencia constitucional alemana de los años ochenta y noventa.

⁸² PALAO Taboada; *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en *Estudios Jurídicos*. Homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, Tecnos, 1976, Vol. II, Pág. 400, Citado por Herrera Molina P. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, Pág.23.

⁸³ HERRERA M. Op. cit. Pág. 24.

Herrera Molina P. M.⁸⁴ indica, “pretendemos liberar la capacidad económica de adherencias perturbadoras, proponiendo una construcción doctrinal que destaque la existencia de un derecho fundamental a contribuir a las cargas públicas con arreglo a la propia capacidad económica”.

La doctrina alemana tiende a ver en el principio de capacidad económica un valor autónomo de la mera interdicción de la arbitrariedad, bien por considerarlo un auténtico criterio de reparto de las cargas públicas.⁸⁵

La jurisprudencia constitucional alemana deduce del principio de igualdad un motivo razonable para la diferencia de trato (a mayor capacidad económica, mayor tributación).

M. JURISPRUDENCIA

M.1.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA.

La Constitución Española reconoce expresamente el principio de capacidad económica, como medida general de Justicia Tributaria.

Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. El

⁸⁴ HERRERA Molina, P. M. Op. cit. Pág.25.

⁸⁵ HERRERA Molina, P. M. Op. cit. Pág.23.

servicio de esta lógica no asegura por si solo “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada en cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas”.

El principio de capacidad económica opera, como un límite al poder legislativo en materia tributaria, aunque la libertad del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional; el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria, sino que, es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando en cada caso, los límites establecidos en la Constitución.

Es constitucionalmente admisible que el Estado, en el ámbito de su competencia establezca impuestos que, sin desconocer decir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real en la

generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel precepto constitucional quede a salvo.

Su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo, su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la Justicia Tributaria.

M.2.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ITALIANA.

Para el profesor H. W. Kruse,⁸⁶ la imposición, ha de ser justa y justicia significa igualdad. La ley sólo será inconstitucional cuando el legislador obre arbitrariamente, es decir, cuando actúe sin motivación objetiva.

El profesor Kruse es igualmente escéptico sobre el principio de la capacidad económica: éste no deriva del principio de igualdad ni mide la idea de justicia, simplemente sirve para concretar las cuatro preguntas que deja abiertas el principio de igualdad qué es igual, qué es desigual y en qué consiste la igualdad y la desigualdad. El principio de la capacidad económica concierne con otros motivos de diferenciación, presupuestarios, de política financiera, y macroeconómicos.

⁸⁶ Citado por HERRERA Molina, P. M. Op. cit., Pág.25.

Herrera Molina⁸⁷ opina que la crítica de Kruse viene a coincidir con un giro en la jurisprudencia constitucional alemana, que rehabilita el principio de capacidad económica. Este “cambio” se une también a diversas propuestas doctrinales que tienden a reforzar el papel de la tributación con arreglo a la capacidad económica, como objeto de un derecho fundamental y con otra corriente que interpreta el principio de igualdad como exigencia de ponderación de bienes jurídicos.

M.3.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ALEMANA.

El Tribunal Constitucional Alemán, concede una creciente importancia al principio de la capacidad económica.

La argumentación inicial del tribunal parecía basarse en los siguientes criterios: cuando el trato desigual se opone a las prohibiciones de diferencias previstas por los derechos fundamentales, estas priman frente a las consideraciones de política económica, de practicabilidad administrativa (sentencia de 24-I-1962).⁸⁸ o de política presupuestaria, pues las necesidades financieras del Estado no bastan en ningún caso para justificar un impuesto inconstitucional (sentencia de 17-I-1957).⁸⁹

El tribunal afirma que es un principio fundamental de la justicia tributaria que la tributación debe regirse según el principio de

⁸⁷ HERRERA Molina, P. M. Op. cit., Pág.25.

⁸⁸ BVerfGE 6,55,80. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.31.

⁸⁹ BVerfGE 6,55,77. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.31.

capacidad económica. Esta consideración es esencialmente válida para el Impuesto sobre la Renta.

Las necesidades financieras del Estado no justifican un impuesto inconstitucional;⁹⁰ así el principio de capacidad económica adquiere un peso propio y no puede sacrificarse sin más a las necesidades financieras del Estado.

El legislador sólo puede aumentar la tributación de quienes perciben mayores rendimientos en la medida en que respeten el principio de igualdad horizontal de la tributación.

La capacidad económica puede desplegar su eficacia en un doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. En realidad, ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuanto es justo que pague cada contribuyente: fundamenta por tanto, su derecho a contribuir precisamente en esa proporción y no en una cuantía superior.

⁹⁰ BVerfGE 82,60,86. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.58.

N.- DOCTRINA

N.1.- DOCTRINA ALEMANA, ESPAÑOLA E ITALIANA

Se requiere la existencia de un derecho a que la contribución se configure por el legislador con arreglo a la capacidad económica de cada uno. En la literatura jurídica se observa también una rehabilitación del principio de capacidad económica. Por una parte, se acude a la capacidad económica como solución para diversos problemas tributarios.

El esfuerzo dogmático por rehabilitar el principio de capacidad económica se centra en los mismos puntos que hemos destacado en la jurisprudencia constitucional. La capacidad económica como medida de la igualdad y como elemento de un derecho fundamental cuyas restricciones exigen un control de proporcionalidad.

Desde una perspectiva general se señala la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, y no solo como límite negativo que excluyan supuestos concretos de legislación arbitraria.⁹¹

En los casos de España-Italia cuyas constituciones recogen expresamente el mencionado principio, se destaca su peso específico

⁹¹ HERRERA Molina, P, M. Op. cit. Pág. 74.

como criterio constitucional: en palabras de Soler Roch⁹² “La capacidad económica como medida de igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada se ha ordenado en un determinado momento histórico el cumplimiento de aquel deber; a partir de ese momento representado por su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos empezando por el propio legislador y es, precisamente por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo”. En ésta misma idea ha insistido recientemente Moschetti: “no existe tan sólo el límite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien existe el límite del principio de capacidad contributiva; éste no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo de sujeción a una norma superior” que al estar expresado en la constitución, actúa como presupuesto, límite máximo y parámetro del gravamen”.

La doctrina Alemana destaca la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto o medida de la imposición (lo que exige preguntarse por la carga impositiva total que soporta el contribuyente), y reconoce en este principio no solo a un mero criterio lógico para aplicar el principio de igualdad evitando decisiones

⁹² F. MOCHETTI. *La capacità contributiva*, en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci. *Trattato di Diritto Tributario*, Padova, CEEDAM, 1994, Vol. I. Pág. 230.

arbitrarias sino también una exigencia del principio del Estado social, y de otros preceptos constitucionales.⁹³

Los autores españoles y alemanes coinciden en señalar que la capacidad económica no sólo ha de actuar como medida distributiva de la imposición, sino como criterio orientador del gasto público.

La existencia de un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica se encuentra en la doctrina Española y Alemana, si bien no se han desarrollado hasta ahora todas las consecuencias de esta tesis, cuyos antecedentes se encuentran en la Constitución de Baviera.

El fin recaudatorio exige gravar las fuentes de riqueza, pero una afirmación tan genérica no ofrece ninguna justificación de los impuestos y, por tanto no suministra ninguna medida sobre su distribución. Como advierte el profesor Tipke,⁹⁴ si el reparto de la carga fiscal es injusto, la injusticia no desaparece por el hecho de que el acreedor tributario necesite recursos económicos y los contribuyentes sigan disponiendo de algo que pagar.

Además, la evolución de la jurisprudencia y la doctrina muestran la necesidad de elaborar un derecho fundamental de contribuir con

⁹³ En cuanto al principio de capacidad económica como exigencia de la cláusula del Estado social. K. Tipke, *Die. Steverrechtsordnung*, cit. Vol. I, Pág. 490. (citado por HERRERA Molina, Op. cit. Pág. 75).

⁹⁴ K. TIPKE, *Die Steverrechtsordnung*, Op. cit. Vol. II, Págs. 517-518.

arreglo a la capacidad económica. Es preciso trascender la pura mención de la capacidad económica en el Art. 31- I. C. E., y analizar su posición y fundamento en el orden constitucional. Este examen permitirá descubrir la relación de la capacidad económica con el común fundamento de los derechos fundamentales y con el deber de contribuir, hará posible desentrañar la estructura dogmática de la capacidad económica, basada en el derecho a la igualdad.

El objeto del deber constitucional de contribuir coincide con el ámbito protegido por el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica.

La capacidad económica es una concepción, una medida del principio de igualdad, pues deriva de la naturaleza de la actividad financiera pública.

El concepto de capacidad contributiva o económica ha existido a través de la historia de los pueblos, donde se tomaba a la riqueza en general como base de las contribuciones; sin embargo su significado no era tan depurado como lo entiende la doctrina alemana, italiana y española en los tiempos modernos. García Bueno cita a Martull-Ortega (la justicia y el impuesto sobre la Renta, Universidad de Santiago Compostela, 1973, p.75 y ss.); quien indica que la capacidad contributiva no es un principio de reciente creación, ya que en la Edad Media era común que se contribuyera en proporción a su aptitud c

facultad. En Inglaterra durante el mandato de la Reina Isabel, se utilizaba el concepto ability, como indicador de capital. En Francia, en el año 1789, las contribuciones se llevaban a cabo en base a las facultades de las personas, sin embargo se utilizaban impuestos proporcionales y no progresivos. El concepto de capacidad contributiva, es un vocablo mas completo y se entiende como la base, o fundamento de la obligación impositiva y también como un límite al legislador al crear las normas tributarias.⁹⁵

No se debe establecer ninguna contribución que contradiga a los principios constitucionales para que existan los impuestos, es indispensable que exista capacidad económica, ya que carece de toda lógica jurídica pretender gravar a quien no tiene capacidad económica.

La Constitución busca armonía entre las cantidades que se presupuesta recaudar y la determinación de la contribución justa a cubrir tanto por las personas físicas como por las jurídicas.

En la Constitución Italiana de 1948 se dio un avance muy significativo en el aspecto impositivo, al considerar un mínimo gravable, la progresividad impositiva y la justicia distributiva.⁹⁶

A su vez España, en su nueva Constitución de 1978; y acorde al artículo 53 de su similar italiana, afirma la capacidad económica como

⁹⁵ YEBRA Martull-Ortega. *La Justicia y el Impuesto Sobre la Renta*. Universidad de Santiago de Compostela, 1973, Pág.75 y siguientes. (Citado por García Bueno, Op. cit. Pág. 64.).

⁹⁶ MOSCHETTI. Op. cit. Págs.257-268.

criterio indispensable de que la contribución se basa en la riqueza, en la generación de medios económicos para ser sujeto de obligación tributaria y aplicando el principio de progresividad.

Tanto en la nueva Constitución Italiana, como en la española se presenta la capacidad contributiva o económica y la progresividad como normas fundamentales, como piedras angulares determinantes de la justicia contributiva, al establecer el pago de los impuestos de acuerdo a la real capacidad contributiva de las personas, y aplicando tasas o tarifas progresivas. Con base en las reformas constitucionales referidas, se fortalecen sobre manera los cimientos del sistema impositivo.

Estas reformas constitucionales son de trascendental relevancia, no sólo por la función que desarrollan, sino porque dichos ordenamientos están establecidos en el máximo ordenamiento jurídico que es la Carta Magna; considerando que como indica Lejeune Valcarcel⁹⁷ "Una Constitución no es solo la norma fundamental del ordenamiento jurídico, cuyo conocimiento queda mas o menos reservado a los juristas, sino que es a la vez un texto de carácter político en el que se contienen las directrices a las cuales ha de acomodarse la vida social. Y es entonces claro que en un texto de esta naturaleza moderna progresista, no puede dejar de decirse de forma

⁹⁷ LEJEUNE Valcárcel. *El Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*, en seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario.

expresa y rotunda que los impuestos han de ser progresivos, idea ésta asumida por la común conciencia política y social.

La vigente Constitución Española que nace con la transición política de 1978 evolucionó de tal manera que transformó la vida política, económica y social del pueblo español, al indicar en su artículo 31-I La estructura del sistema tributario general al indicar: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

A su vez el artículo 9 de la propia constitución establece:

1º- Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

2º- Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social .”

Es precisamente en el citado artículo 31-I donde se precisa la actual estructura del sistema tributario, que toma como base la justicia

que se obtiene en el cumplimiento de los principios constitucionales establecidos en la relación existente entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, los que se materializan en las leyes ordinarias correlativas.

Cazorla Prieto⁹⁸ indica que “el principio de capacidad económica es tradicional en el campo tributario. En él se ha querido observar, en primer lugar, una regla en virtud de la cual la incidencia tributaria en cada persona debe tener en cuenta como elemento definidor la riqueza material de cada uno, dato de lógica fiscal, ya que el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama de posibilidades, y como tal no puede grabar mas que en concordancia con lo que cada ciudadano posea de ella”.

Examinando la relación del principio de capacidad económica con el valor de justicia en materia tributaria, a la luz del artículo 31-I de la Constitución Española, el principio de referencia no representa por si mismo el postulado de justicia tributaria, ya que conjuntamente con otros como el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad integran la justicia tributaria. Sin embargo, el principio de capacidad económica es un elemento de suma importancia para el logro de aquella en toda su integridad.

⁹⁸ CAZORLA Prieto, L, M. *Derecho Financiero y Tributario*. 2001, Navarra, España, Págs.106, 107.

Por lo que respecta al alcance, el principio de capacidad económica “no es un axioma del que pueda extraerse, por simple deducción lógica; consecuencias positivas, precisas y concretas”.⁹⁹

El principio en comento se exige principalmente de los impuestos en concreto, sin perjuicio de que pueda aplicarse en el sistema tributario en general.

En los impuestos, el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas, o si lo hace, es de una manera indirecta; esto quiere decir que hay tributos como los impuestos, en los que frente a otros, la presencia del principio de capacidad ha de ser más intensa dada su configuración. Sin embargo, dentro de los mismos impuestos, la presencia del principio que nos ocupa es más exigente en unos (los directos) que en otros (los indirectos), en base a las características propias de los mismos.

Para un amplio sector de la doctrina europea, el principio de capacidad económica es el más importante en materia tributaria, y en ese sentido los demás principios jurídicos relacionados con el que se comenta auxilian a perfilar su alcance.

⁹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, 11 de diciembre (RTC1992, 221).

El principio de capacidad económica significa que los tributos deben ser cubiertos por personas que manifiestan una real aptitud económica para contribuir a satisfacer los gastos públicos. La función primaria del principio de capacidad económica es servir como presupuesto legitimador de los tributos, de manera que en el establecimiento de las contribuciones se deberán tomar en consideración las situaciones objetivas de carácter económico, como son la renta, el patrimonio y el gasto. De estos aspectos, la doctrina en buena parte considera que el índice más significativo de capacidad económica en los diversos contribuyentes es su renta, siguiéndolas el consumo o gasto y su patrimonio.

El tratadista Menéndez Moreno,¹⁰⁰ opina que no solo ha de tomarse en cuenta en la configuración del hecho imponible, sino también al describir en la ley los demás elementos determinantes en la cuantificación del tributo, como lo son la base y el tipo de gravamen, elementos que constituyen la estructura de los tributos.

Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López.¹⁰¹, en relación al principio de capacidad económica indican:

Al igual que ocurre con los demás principios constitucionales tributarios, el principio de capacidad económica encuentra su

¹⁰⁰ MENÉNDEZ Moreno H. *Derecho Financiero y Tributario*, Edit. Lex Nova, Valladolid 2002 Págs. 80- 81

¹⁰¹ MARTÍN Queralt, J. LOZANO Serrano. CASADO Ollero y TIJERIZO López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, Madrid, 2001, Págs. 120- 122.

formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.

En el ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en proporción a los haberes), (de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir), etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario, omnímodo y arbitrario tratando de orientar el ejercicio de ese poder, encauzándolo a través del Derecho.

La igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

Parece, pues, claro que la exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario.

Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento, la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta y con intensidad diferente según cada figura tributaria. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imposables de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica es un principio básico de justicia, en los impuestos que junto con los demás principios fortalecen las garantías del contribuyente ante las autoridades fiscales. Debemos tomar en cuenta que la capacidad económica no es el único criterio de justicia en los tributos, máxime que el sistema tributario justo no se concibe sin los principios de igualdad y progresividad. Debemos entender que la justicia tributaria, integrada por la unión de los principios constitucionales, no se puede despojar de ninguno de ellos.

La capacidad económica debe entenderse como el criterio de medición de la carga tributaria.

Al hablar de capacidad económica, nos encontramos ante un principio que conduce al sistema tributario en su conjunto, que como piensa Eseverry¹⁰² “exige el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados con independencia de las consecuencias puramente económicas de estos sacrificios”. Es justo, siempre que las cargas no sean desproporcionadas y en cualquier caso, nos encontramos ante un principio que orienta al sistema tributario en su conjunto, proyectándose con el mismo alcance y contenido sobre todos y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales, (Federación, Estados y Municipios).

El principio de capacidad económica, “no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas”¹⁰³, cumple con tres funciones principales:

- 1.- Como fundamento de las contribuciones.
- 2.- Limita la actuación del legislador en el ejercicio de su autoridad en el ámbito del poder tributario.
- 3.- Sirve de programa y orientación al propio ordenamiento tributario en la aplicación del citado poder.

¹⁰² ESEVERRY, E. y LÓPEZ Martínez, J. N. *Temas prácticos de Derecho Financiero*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999. Pág. 169.

¹⁰³ STC 211/ 1992, citado por ESEVERRY. Op. cit. Pág. 169.

Los conceptos capacidad económica y capacidad contributiva, suelen manejarse como sinónimos; en Italia y Argentina se usa el concepto capacidad Contributiva y en España y Alemania, capacidad económica; sin embargo pueden distinguirse al considerarse a ésta última como la generación de riqueza, nuevos ingresos o utilidades que manifiestan al patrimonio del contribuyente; que anteriormente no tenía y ahora sí, y por capacidad contributiva entendemos la valoración concreta que lleva a cabo el legislador de la riqueza de referencia, para considerarla susceptible de gravarse.

Eseverry indica que “la capacidad contributiva como aptitud para allegar medios económicos a la Hacienda Pública ha de ser estudiada desde una doble perspectiva: como capacidad contributiva absoluta, concebida como aquella aptitud abstracta para concurrir a la financiación de los gastos públicos; y como capacidad contributaria relativa, entendida ésta como un criterio que ha de ordenar la determinación de la carga tributaria.¹⁰⁴

La anterior concepción pone de manifiesto la auténtica definición práctica que representa el principio de referencia, en torno a las dos vertientes.

El legislador elige los presupuestos de hecho que se traduzcan en capacidad económica, para determinar la capacidad contributiva.

¹⁰⁴ ESEVERRY, E. Op. cit. Pág. 170.

En éste orden de ideas, la actuación del legislador, debe ubicarse en la identificación de los diferentes hechos generadores de las contribuciones, eligiendo tanto índices directos, como la percepción de una renta gravable o indirectos como gravámenes al consumo que reflejen una capacidad económica suficiente para soportar cargas impositivas.

Para la determinación de la capacidad contributiva, una vez que el legislador ha determinado los diferentes hechos gravables, debe establecer con precisión los elementos de cuantificación que permitan graduar la capacidad económica obtenida en cada caso concreto cada contribuyente. De esta manera el principio de capacidad económica se conecta necesariamente con los principios de igualdad y progresividad.

En base a lo anteriormente expresado, se infiere que el principio de capacidad económica, es fundamental por la obtención de la justicia tributaria, en unión directa con los demás principios constitucionales.

Para que proceda el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos, es necesario que existan elementos que originan el nacimiento de la obligación contributiva y que sean relevadores de la capacidad económica.

El principio de capacidad económica tiene carácter constitucional y una importancia básica para la producción y aplicación de normas tributarias. En definitiva su estudio puede considerarse fundamental para el Derecho Tributario. Su propia denominación es sumamente expresiva de su significado y lo mismo sucede si utilizamos otras denominaciones incorporadas por algunos autores a la ciencia económica o jurídica: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación económica concreta por parte de una Administración Pública. La capacidad económica es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones financieras determinadas, realizadas por personas físicas o jurídicas. Las personas jurídicas tienen un carácter permanente, siendo titulares con carácter indefinido de situaciones patrimoniales.

CAPITULO NOVENO PRINCIPIO DE IGUALDAD

Sumario: Principio de Igualdad.

A. Antecedentes B. Generalidades. C. Diferencia entre Igualdad General e Igualdad Tributaria. D. Constitución española de 1978. E. La igualdad en España. F. La igualdad en Argentina. G. La igualdad en México H. Jurisprudencia Española. I. Jurisprudencia Argentina. J. Jurisprudencia Mexicana.

A.- ANTECEDENTES

La historia del principio de igualdad se remonta a tiempos antiguos. En la época medieval se le reconocía como derecho fundamental, sólo que se le confundía con el principio de legalidad, al identificarla como un derecho para la observancia de las disposiciones normativas vigentes. La ley se consideraba justa e igualitaria por el hecho de manifestarse a través de un ordenamiento, y como todo lo concebido por el hombre, trasciende las barreras del tiempo y cambia su contenido, así, en la actualidad se admite que el principio de igualdad implica otorgar un trato semejante a los semejantes, y diferente a los diferentes. Puede considerarse como el tiempo de cambio del principio de igualdad el año de 1789, con el advenimiento de la Revolución Francesa.

La igualdad jurídica requiere de diferentes posturas ante la ley, como es el caso de la actividad tributaria, que en mayor o menor

medida, ha estado presente en las diferentes civilizaciones. En la antigüedad, la distinción entre las personas que estaban obligadas a efectuar aportaciones para los gastos del soberano, llamado rey, emperador, señor feudal, etc., se hacía en relación a la situación social a la que se pertenecía; eran siempre los cultivadores de la tierra, los comerciantes o los pueblos vencidos en las confrontaciones bélicas, quienes tenían la obligación contributiva. Por consiguiente, el criterio de justicia dependía de la situación política y social que sustentaba el contribuyente, así los ricos y el clero, por lo general estaban exentos del cumplimiento de obligaciones tributarias, esgrimiendo como argumento el que sus funciones eran necesarias para el desarrollo del Estado.

Al respecto, menciona García Bueno¹ que “una época de transición en las ideas políticas se presenta con el derrumbamiento del régimen de privilegios encarnado en la Francia de Luis XVI. Momento álgido en la historia de la humanidad, que al grito de libertad, igualdad y fraternidad pugnaba por un cambio en la concepción de la justicia. La igualdad como principio, inicia así su función transformadora. Las exenciones o privilegios de que gozaba la nobleza eran vistas como injustas y arbitrarias, razón que motivo la búsqueda de un sistema fiscal, equitativo, sustentado en la aptitud económica. Tal proceder no ha sido fácil, la clase económicamente dominante siempre ha argumentado lo inicuo de tal proceder.

¹ GARCIA Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*. Pág. 180- 181.

Al ser ellos los generadores de la riqueza y, por lo tanto, los sostenedores del sistema económico, argumentan que al establecerse cargas tributarias a su riqueza, se atenta contra el Estado. Semejante situación se presenta actualmente en México con las rentas del capital, las cuales son gravadas de forma similar a aquellas otras que provienen del trabajo, o en otros casos, están exentos de gravamen, atentando así contra el principio de capacidad contributiva, generalidad e igualdad tributaria.

El movimiento revolucionario de Francia, marcó un nuevo rumbo en la vida del hombre, al romper y abolir los privilegios de clase de un sector de la población que comprende a la nobleza y al clero.

Una de las razones que ocasionaron el derrumbamiento del antiguo régimen francés fue la desigualdad tan drástica y el absolutismo, causas de graves problemas sociales.

García Bueno cita a Pizzorusso² Alessandro, quien indica que la importancia del principio de igualdad, el cual ha estado presente en la concepción cristiana del mundo, así como en las confrontaciones bélicas que irrumpieron al final del siglo XVIII, como en su caso fue el inicio de la Revolución Francesa a través de la toma de la Bastilla.

² PIZZORUSSO, Alessandro. *Lecciones de Derecho Constitucional*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1984. Pág. 163.

B.- GENERALIDADES

La igualdad es uno de los valores fundamentales, sólido pilar del Estado de Derecho.

A través de la historia ha evolucionado la igualdad jurídica hacia la igualdad real; la primera implica la igualdad formal de las personas, igualdad y libertad por el solo hecho de ser tales; la segunda, o sea la igualdad real, implica igualdad en oportunidades y posibilidades de carácter material, que no implica caer en el igualitarismo forzando la entrada en moldes preexistentes, sino la conjunción con la libertad, valor que acompaña siempre a la igualdad.

Podemos hablar de la igualdad como valor o principio general de todo un ordenamiento jurídico, y de igualdad respecto de determinada rama del sistema; aunque puede pensarse que habría una relación de género a especie, no hay una igualdad tributaria diferente de una igualdad civil o de una igualdad administrativa, sino una especificación del principio de igualdad en el campo tributario, en base a las particularidades que la autonomía científica propia concede a la rama jurídica de que se trate.

Martínez Lago³ cita varios sentidos en que se puede entender la igualdad, a la luz de la Constitución española:

- 1) como valor superior del ordenamiento jurídico Art.1;
- 2) como situación a alcanzar, o sea igualdad material Art.9.2;
- 3) como regla de tratamiento entre semejantes Art. 14;
- 4) como principio informador del sistema tributario justo Art. 31.1.

En nuestro país, el artículo 1º de la Constitución Federal, contiene el principio de igualdad de todas las personas que se encuentran en territorio nacional, al otorgarles el goce de los derechos que la Constitución consagra sin distinción de nacionalidad, raza, religión o sexo.

La igualdad ante la ley se entiende principalmente como principio de no discriminación. La ley puede hacer distinciones entre las personas, concediéndoles y reconociéndoles diferentes derechos, sin embargo, el trato desigual será ilegítimo si se basa en criterios de raza, sexo, religión, origen social, etc. La Constitución reconoce la no-discriminación en el artículo 3º, fracción II, inciso c, en relación a los principios que rigen la educación, o en el artículo 4º, en lo referente a la igualdad entre el hombre y la mujer. En el caso de los impuestos, de acuerdo al artículo 31 fracción IV Constitucional, deben ser proporcionales y equitativos; esto quiere decir que la desigualdad en

³ MARTINEZ Lago, Miguel. *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición confiscatoria*. Pág 614. Citada por NAVIERA Gustavo J. *El Principio de no confiscatoriedad*, Mc. Graw Hill. Madrid. 1997 Pág.130.

materia tributaria, solamente se justifica por las diferencias en ingresos y en la utilidad gravable de los diferentes contribuyentes.

Asimismo, podemos decir que se requiere algún grado de igualdad material o real para que sea efectivo el goce y ejercicio de las garantías individuales. Al logro de esta igualdad real se orientan los derechos sociales, cuyo objetivo es asegurar a las personas un mínimo de bienestar económico y social.

La igualdad, como garantía de los derechos de los contribuyentes, no es tan antigua como la legalidad, aparece con el advenimiento del sistema republicano, que lo consagra como derecho natural al abolir diferencias por nacimiento, raza, sangre y religión.

En las pasadas monarquías existieron grupos sociales que estaban exentos de obligaciones tributarias, como el clero y la nobleza. La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley.

La igualdad es una garantía que autolimita al poder del Estado frente a las personas; está incorporada al sistema de la Constitución, que lo considera un derecho natural del ser humano, como la vida, la libertad y la propiedad; asimismo se considera como una institución del sistema constitucional. Por consiguiente, la igualdad es una norma de cumplimiento obligatorio para los tres órganos en que se divide el

gobierno y en base a los preceptos constitucionales citados con anterioridad, como es el artículo 31-IV. Se confiere al Poder Judicial la atribución de declarar inconstitucional la ley, el decreto o el acto administrativo que viole esa garantía.

La igualdad tributaria, se considera en razón del monto de las utilidades o riquezas de cada uno, que determinan la capacidad económica real. Es un concepto objetivo y real para apreciar la base sobre la que se determinará la igualdad. A iguales riquezas (capacidad económica), corresponden iguales tributos.

La capacidad económica, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, se convierte en la capacidad contributiva, esto es, en una capacidad, que si bien es cierto, descansa en la riqueza, ahora lo hace con fines concurrentes al fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social. La igualdad deja de reposar en la capacidad económica, es decir en la riqueza considerada en sí misma para tomar en cuenta la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas, tomando en cuenta aquellos fines. La igualdad seguirá la línea que marcan esos fines; por lo que a iguales capacidades contributivas se aplicarán iguales tributos.

La igualdad tributaria es diferente a la igualdad ante la ley general; tampoco es la igualdad aritmética. El artículo 16 de la Constitución española emplea el término igualdad en dos

oportunidades y con diferente significado, al decir: "Todos los habitantes son iguales ante la ley"; más adelante indica "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

Cuando se superó la interpretación de la igualdad aritmética, se comenzó a hablar de igualdad de condiciones o de situaciones. Al indicar que la igualdad es la base del impuesto, ha permitido que esa base pueda ser tanto la capacidad económica, como la capacidad contributiva.

Al hablarse en principio de capacidad económica y más tarde de capacidad contributiva, para significar que no se trataba de la igualdad de los contribuyentes, sino de sus riquezas, que son la base para determinar la igualdad tributaria.

C.- DIFERENCIA ENTRE IGUALDAD GENERAL E IGUALDAD TRIBUTARIA.

Estamos totalmente de acuerdo con Luqui⁴ en que al emplear los términos "base del impuesto", coloca la igualdad en un plano distinto de cuando se refiere a la igualdad de todos los habitantes. Aquí la igualdad es de la proporción o medida con que el tributo incide sobre las capacidades contributivas. De esto resultan consecuencias importantes, como son:

⁴ LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1993. Pág.47.

a) Que las personas, en materia tributaria, tienen relevancia en tanto exista una relación entre éstas y sus capacidades contributivas;

b) Que los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades contributivas,

c) Que no obstante ser iguales ante la ley, pueden no serlo ante las leyes tributarias,

d) Que no contradice, en consecuencia al principio constitucional de la igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas en las capacidades contributivas,

e) Que la proporcionalidad o la progresividad no basta, antes bien completa el principio de la igualdad tributaria.

La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todos los habitantes son iguales, en aquella no todos los habitantes son iguales ante la ley del tributo. Al contrario, es la ley la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales, es decir, frente a las "bases" que esas capacidades contributivas exteriorizan. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las

riquezas, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas.

D.- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

Art.1.1 España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. En éste artículo constitucional sumamente valioso, se proclama el Estado Social del Derecho.

Art. 9.2 Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica cultural y social.

Art. 9.3 La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Art. 14 Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Art. 31.1 Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Art. 40 Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

E.- LA IGUALDAD EN ESPAÑA

La Constitución de España le da relevancia al principio de igualdad al establecer que el sistema fiscal estará inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Sin embargo, nadie podrá ser gravado si no manifiesta un índice de capacidad contributiva, donde los sujetos a quienes se llame a contribuir atiendan a principios de igualdad y progresividad. El Tribunal Constitucional de España ha sostenido en sentencia 27/1981 de 20 de julio, FJ4; que un sistema fiscal justo no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del principio de igualdad. La igualdad se encuentra en este sentido, íntimamente enlazada con el principio de capacidad contributiva y de progresividad. De allí que un sistema fiscal que se digne de ser justo, debe estar acorde con los anteriores principios.

La igualdad y sus diversas concreciones en la Constitución española.

García Dorado⁵ establece al respecto: “El valor superior de la igualdad proclamado en el artículo 1.1. de la Constitución española se encuentra formulado en diversas manifestaciones o concreciones a lo largo del articulado constitucional. El tribunal constitucional señaló en sus sentencias 8/1986, de 21 de enero (F. J.4ª) y 19/1987, de 17 de febrero (F. J. 3ª), las numerosas manifestaciones específicas y concretas que el valor superior igualdad del Art. 1. de la Constitución tiene en el propio texto constitucional, afirmando en esta última que: el Art. 1.1. de la Constitución menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio el Art. 14, como es sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, mientras que el Art. 31.1. el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica es considerado como criterio inspirador del sistema tributario.

⁵ GARCIA Dorado, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación*. Dykinson. Madrid. 2002. Págs. 65-66.

Estos preceptos, el Art. 14. y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el Art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el Art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia”.

De entre éstas diversas concreciones, de mayor interés para nuestro estudio son dos de ellas, que podemos considerar como básicas. Por un lado, su formulación en el artículo 9.2. de la Constitución como igualdad material “del individuo y los grupos en que se integra”, correspondiendo a los poderes públicos promoverla y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud para que sea “real y efectiva”. Por otro lado, el derecho fundamental a la igualdad en su doble aspecto de igualdad hacia la ley y ausencia de discriminación, preceptuado en el artículo 14 de la Constitución, calificada como igualdad formal. Otra formulación, reflejo del valor superior igualdad, es la igualdad tributaria, contenida en el artículo 31.1. de la Constitución, objeto de nuestra atención como criterio inspirador de un sistema tributario justo. Y finalmente, la igualdad del artículo 139.1 de la Constitución, al garantizar, dentro de la diversidad de la organización territorial del Estado, que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”.

El principio de igualdad representa en el orden constitucional un valor superior en la obligación tributaria.

Para Sainz De Bujanda,⁶ la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia, por ende, el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Es clásica la afirmación de que el principio de igualdad exige el tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales.

El principio de igualdad, dentro del ordenamiento financiero también se pregona de los gastos públicos, como dispone el artículo 31. 2 de la Constitución española: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía”. Es decir, la igualdad se proyecta al ciclo financiero tanto a los ingresos como a los gastos.⁷

Estamos de acuerdo con Queralt Martín⁸ en las siguientes afirmaciones:

1.- El principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que -

⁶ SAINZ De Bujanda, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. 1993. Pág. 102.

⁷ QUERALT, Martín, Juan; LOZANO Serrano, Carmelo; CASADO Ollero, Gabriel; TEJERIZO López, José. *Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2001. Pág. 73.

⁸ QUERALT, Martín. Op. cit. Pág. 75.

situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera.

2.- El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación.

3.- El principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la misma.

4.- El principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales.

5.- El principio de igualdad debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales.

6.- La igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.

F.- LA IGUALDAD EN ARGENTINA

De acuerdo al artículo 16 de la Constitución Nacional de Argentina se dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este principio no hace alusión a la igualdad numérica, consistente en que

cada habitante pague el mismo importe, lo cual traerá las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad contributiva, comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable; excluye toda distinción arbitraria, injusta u hostil contra los contribuyentes.

García Vizcaíno cita a Jarach,⁹ quien afirma que si se interpretara la Constitución Nacional con el criterio de la ciencia de las finanzas, llegaríamos a la paradójica conclusión de condenar como inconstitucionales la mayoría o la totalidad de los impuestos existentes, por cuanto, por una o por otra razón todos son desiguales frente a rígidos criterios científicos, y el sólo impuesto igual sería un hipotético o utópico impuesto óptimo.

Por ende indica que se debe buscar en la jurisprudencia el significado que los jueces han atribuido al principio de igualdad, concluyendo que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden.

Sostiene este autor que un impuesto es desigual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. Si en cambio, el Poder Judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas

⁹ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas*. Cangallo. Buenos Aires. 1978. Pág. 321-323.

por el legislador, si no hay puntos de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el Poder Judicial considera que las distinciones hechas por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación, y por consiguiente los impuestos son desiguales.

García Vizcaíno¹⁰ indica que “La Corte Suprema Argentina establece que la igualdad consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos concurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquier otra inteligencia o acepción de éste derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social”. (Fallos 16-118; en el mismo sentido, fallos 101-401, 123-106 y 134-425).

G.- LA IGUALDAD EN MÉXICO

En México, el principio de igualdad tributaria como tal no existe en la Constitución Política Federal ni en la legislación ordinaria. Sin embargo, como ha dicho Margain Manatou¹¹, un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

¹⁰ GARCIA Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Depalma. Buenos Aires. 1996. Pág. 291.

¹¹ MARGAIN Manatou, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1967. Pág. 109.

Al respecto, podemos decir que el principio de equidad está constituido por la igualdad, lo que se entiende que para el debido cumplimiento del principio en cita, las normas tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminación alguna y, por consiguiente, contrarias a la justicia. En ese orden de ideas, el principio de equidad se entiende como la igualdad ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, mismos que deben recibir un trato idéntico respecto a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

En resumen la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo, con excepción de las tasas o tarifas. Esto quiere decir que la norma tributaria no debe hacer distinciones entre contribuyentes, al conceder por ejemplo mayores plazos para el pago de contribuciones a algunas personas y no a otras, o imponiendo sanciones diferentes al mismo tipo de infracción, etc.; teniendo cuidado en acatar el principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas aplicables contengan diferentes porcentajes, a fin de que cada persona contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

H.- JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

De acuerdo con el principio de igualdad no podemos decir que todos los sujetos a tributar soporten la misma carga. La igualdad supone según se desprende de la S. T. C. 76/1990, de 26 de abril España, igual trato a los iguales y desigual a los desiguales; podemos decir que los impuestos respetan este principio si el legislador:

a) Procura evitar que dos o más circunstancias de imposición claramente definidas, dentro de la categoría de situaciones sometidas del impuesto den como resultado cargas tributarias iguales, tras aplicar la ley.

b) Procura evitar que dos o más circunstancias de imposición claramente iguales o similares, dentro de la categoría de situaciones sometidas al impuesto den como resultado cargas fiscales diferentes, después de aplicar la ley.

c) Procura evitar que aquellas circunstancias de imposición de las que no pueda afirmarse con claridad si son iguales o distintas; sean discriminadas con diversas cargas tributarias, como consecuencia de la aplicación de la ley.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en innumerables ocasiones sobre esta materia en el campo tributario.¹²

Estamos de acuerdo con Queralt Martín Juan, Lozano Serrano C. y Poveda Blanco F.¹³ en cuanto a que en el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica. (STC 8/1986 de 21 de enero).

I.- JURISPRUDENCIA ARGENTINA

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Argentina, desde sus primeros fallos, reconoció que la igualdad no significa una igualdad aritmética, lo que definitivamente sería injusto. El estudio de la jurisprudencia nos conduce a la comprobación de una auténtica evolución sobre el alcance que se debe dar a la igualdad en materia tributaria. La Corte Argentina sostuvo que “El principio de igualdad de las personas ante la ley, no es otra cosa que el derecho a que no se establezca con excepciones o principios que excluyan a unos de lo que

¹² PEREZ De Ayala, J. L. y PEREZ De Ayala, Becerril, M. *Fundamento de Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho Reunidos. Madrid. 2002. Pág. 76.

¹³ QUERALT, Martín Juan; LOZANO Serrano, Carmelo; CASADO Ollero, Gabriel; TEJERIZO López, José. *Derecho Tributario*. Aranzadi. Navarra. Pág. 58.

se concede a otros en igualdad de circunstancias, de donde se infiere que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos concretos la ley de acuerdo a las diferencias existentes en ellos y que cualquier otra aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social. ("Fallos", t.16. Pág.118). Esta doctrina se mantendrá, con algunas variantes en cuanto a su terminología, en todos los pronunciamientos que posteriormente dictó el mismo tribunal. ("Fallos", t.95. Pág. 327,t.105. Pág.273; t.115. Pág. 111, t.117. Pág. 22, entre otros muchos.¹⁴

En base a la misma doctrina, la Corte Suprema ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias que no cumplieron el principio de la igualdad, al establecer: "Es inconstitucional la ley, que grava a determinadas personas o clases con exclusión de otras que representan gran parte de la fortuna privada, a fin de costear un servicio mediante los recursos de una parte de la población en beneficio de otra". ("Fallos",t.149, Pág. 200;t.157, Pág. 359; t.158, Pág. 144; t. 162, Pág. 240; t. 166, Pág. 84, entre otros).¹⁵

Sin embargo, el principio de igualdad tributaria no es obstáculo para reconocer que el Estado puede, a los efectos de una más razonable y justa aplicación de los tributos, formar grupos o categorías de contribuyentes, siempre que ellos no respondan a discriminaciones arbitrarias o de hostilidad hacia cierta clase de personas o grupos. Al

¹⁴ LUQUI, Juan Carlos. Op. cit. Pág.48.

¹⁵ LUQUI. Op. cit. Págs. 48 y 49.

respecto, ha dicho la Corte Suprema “La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución nacional, al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinada clase de personas, como lo ha enseñado la doctrina y jurisprudencia.(“Fallos”, t.132, Pág. 401, t.115, Pág. 11; t.138, Pág. 313; t.151, Pág. 359, entre otros).¹⁶

J.- JURISPRUDENCIA MEXICANA

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado las siguientes tesis y precedentes:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.¹⁷ De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero que se destine al

¹⁶ LUQUI. Op. cit. Págs. 48 y 49.

¹⁷ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Pág. 173, Tesis. 173.

pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios, Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.”¹⁸ 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 a 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 cualitativa 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. 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 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

¹⁸ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275.

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.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-¹⁹ De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI, Marzo de 2000. Pág. 35, Tesis: P./J.24/2000.

arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, p. 208.

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentra en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en la ley, y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

De lo antes analizado, es claro que también las disposiciones que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

Tal distinción se basa en la idea que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho (igualdad real) y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria (igualdad jurídica), ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento, y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.²⁰ El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV,

²⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./I. 41/97, página 43.

constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; e) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con la garantía de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada y el resultado que produce, así como el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.²¹ El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de

²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, página 36.

nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tomen en cuenta que los particulares ubicados en la misma actuación, deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor alguno. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

CAPITULO DÉCIMO EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

A. Concepto de Progresividad; A.1.Generalidades; A.2. Pérez de Ayala; A.3. Sánchez Serrano; A.4. Sainz de Bujanda y García Dorado; A.5. Martínez Lago y García de la Mora; A.6. Pérez Royo; A.7. Cazorla Prieto; A.8. Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco; A.9. Menéndez Moreno; A.10. Ernesto Eseverry y López Martínez. B. Funciones del Principio de Progresividad.; B.1. Cazorla Prieto; B.2. Frankfort Fritz Neumark. C. Puntos críticos de la progresividad; C.1.a. Complejidad legal y administrativa del impuesto; C.1.b. Blum y Kalven; C.1.c. Efectos económicos de la progresividad; C.2. Henry Simons; C.3. Louis Eisenstein; C.4. Harold Groves; C.5. Progresividad en forma de un Impuesto Sobre la Renta.

A.- CONCEPTO DE PROGRESIVIDAD

A.1.- GENERALIDADES

El concepto de progresividad impositiva se vincula con el carácter redistributivo de los tributos para manifestar el efecto positivo de un sistema tributario en aras de lograr una mejor distribución de la renta y la riqueza de la sociedad.

La característica de un impuesto progresivo se obtiene comparando los incrementos relativos de recaudación que el mismo produce con los incrementos relativos de la base gravada.

Si la relación es superior a la unidad, el impuesto es progresivo; si es igual a la unidad, es proporcional, y si es menor, regresivo. Por lo

tanto un impuesto es progresivo cuando su recaudación va creciendo en mayor proporción de la que lo hacen sus bases.

La forma que presenta un impuesto progresivo es la de una tarifa o escala con tipos impositivos crecientes que pueden establecerse por escalones de clases. En la progresividad por escalones, la base gravable se divide en fracciones y a cada una de ellas se le aplica un tipo impositivo distinto.

Como ejemplo tenemos la tarifa del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el año de 1986 y la tasa única del 35% vigente a partir de 1987 hasta la fecha.

Casos	Utilidad Fiscal	Impuesto con tarifa progresiva	Impuesto con tasa única	Diferencia
Primero	\$ 500,000.00	\$60,450.00	\$175,000.00	\$114,550.00
Segundo	\$1,000,000.00	\$133,050.00	\$350,000.00	\$216,950.00
Tercero	\$4,000,000.00	\$1,055,250.00	\$1,400,000.00	\$344,750.00

A.2.- Para Pérez De Ayala,¹ "La progresividad de un sistema fiscal consiste en que quien más capacidad contributiva tiene, pague más que proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente les graven". Esto es, a medida que se incrementa la riqueza de cada contribuyente, aumenta

¹ PÉREZ Ayala, J. L. *Las cargas públicas principios para su distribución*. Hacienda Pública Española, nº.59, 1979.

la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Así, los que obtienen mayor capacidad económica, por consiguiente tienen mayor capacidad contributiva y por ende contribuyen en proporción superior a los que tiene menos.

A.3.- Sánchez Serrano² establece que “Desde el punto de vista teórico, el fundamento de la progresividad debe buscarse en las teorías económicas de la utilidad marginal decreciente y del sacrificio en sus diversas versiones o modalidades, en especial las del sacrificio igual, proporcional o mínimo.

Estas teorías del sacrificio tuvieron desde un principio, ciertas dificultades para establecer en forma cuantitativa una escala de utilidad válida para todos y en consecuencia, la imposibilidad de construir una tarifa progresiva adecuada.³

Desde el punto de vista jurídico, el Principio de progresividad es un principio constitucional, debiendo ser entendido dentro del moderno constitucionalismo, e implica buscar su fundamento en otros principios constitucionales que deben estar consagrados en nuestra Carta Magna, como lo están en la Constitución Española y en la Italiana.

² SÁNCHEZ Serrano, L. *Principios de Justicia Tributaria, en A. A. V. V; Manual General de Derechos Financieros*, Tomo II; Derecho Tributario. Parte General, Art.; 1997 citado por GARCÍA DORADO, F, Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir, DYK—, 2002. Pág.76.

³ FERREIRO Lapatza, J. J. *Curso de Derecho Financiero español, volumen I*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Pág. 57.

A.4.- En relación con el ámbito de aplicación de la progresividad, las posiciones son diversas.

En general, la progresividad se pregona como rango global del sistema tributario y no de todos y cada uno de los tributos, como lo indica Sainz De Bujanda,⁴ ya que algunos tributos por su naturaleza son inadecuados para conseguir el efecto que se pretende con este principio.

Sin embargo, como opina García Dorado⁵ y que coincidimos totalmente, esto no debe condicionarnos a minimizar el alcance del principio en algunos tributos, porque es evidente que la progresividad del sistema depende de la cuota de la misma que cada figura tributaria aporte al sistema, y además, los tributos que por sus características puedan adaptarse a este principio, habrán de hacerlo necesariamente. No obstante, entendemos que la progresividad al sistema tributario esencialmente debe ser aportada por la imposición directa y en concreto por el impuesto que grave la renta global del contribuyente, por ser éste el que en forma más exacta y directa refleja su capacidad económica, y por lo tanto, el que tiene la posibilidad de realizar con exactitud el efecto que la progresividad pretende.

⁴ SAINZ De Bujanda, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, décima edición, universidad Complutense, Madrid, 1993. Pág.106.

⁵ GARCÍA Dorado, F. *Prohibición Constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, 2002. Pág.78.

Sin embargo, debe tenerse presente que la mayor o menor progresividad del sistema tributario en general, o de cada tributo en particular, no depende solamente de las tarifas progresivas que puedan articularse para discriminar cuantitativamente la materia impositiva. El grado de progresividad también depende de requisitos cualitativos que hacen referencia a una adecuada elección y tratamiento técnicos de la materia imponible.

Podríamos decir que el principal problema jurídico que presenta el principio de progresividad es determinar el grado de progresividad del sistema tributario que la Constitución propugna.

Resuelta la situación general, habrá que preguntarse qué progresividad deben aportar al sistema tributario cada una de las figuras tributarias que la conforman. Una vez establecido el sistema tributario y fijado el grado de progresividad, en caso de una posible reforma, cuales serían los límites, ya sea aumentando la progresividad o bien disminuyéndola.

El grado de progresividad del sistema tributario estaría relacionado con la justicia social del momento y de la idea que se tenga del principio constitucional de igualdad. Ante la falta de determinación del grado de progresividad por la Constitución, corresponde al legislador ordinario establecerlo, haciendo uso de su potestad tributaria. En este último caso, el grado de progresividad

mayor o menor, dependerá de la igualdad que mantenga o cual sea la tendencia del sistema tributario y en su caso, sus normas pueden ser objeto de un control por parte del Poder Judicial de la Federación, vía Tribunales , o bien la Suprema Corte de Justicia, actuando la Sala Administrativa o el Pleno de la Suprema Corte .

Es la imposición directa, la más apta para realizar los efectos que con la progresividad se pretenden, y por ende, debe ser la que mayor grado de progresividad aporte al sistema tributario.

El Principio de Progresividad consiste en un modo de tributación en que ésta es más que proporcional. Los tipos de gravamen aplicables varían aumentando progresivamente a medida que varían, aumentando también, las magnitudes de renta, patrimonio y eventualmente gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo.

A.5.- La progresividad entendida como una técnica instrumental al servicio de la redistribución, supone que la contribución que ha de hacer un sujeto, a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Como opinan Martínez Lago y García de la Mora⁶ se trata de que el resultado en términos de contribución se haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen. Concebida como técnica, la progresividad no

⁶ MARTÍNEZ Lago, M, y GARCÍA De La Mora. *Lecciones del Derecho Financiero y Tributario*; Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002. Pág.41.

puede estar presente en todos y cada uno de los tributos que integran el sistema, aunque sí deba estarlo, en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de la sociedad.

A.6.- Por su parte, el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, Pérez Royo⁷ indica que “se entiende por progresividad la característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa alusión al criterio de progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional español, que se ha inspirado en el italiano. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

En la doctrina antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica establecida generalmente en los textos constitucionales y

⁷ PEREZ Royo F. *Derecho Financiero y Tributario*. Edit. Civitas, Madrid, 2002. Pág. 47.

que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad.

En los momentos actuales, en España no hace falta detenerse en esta cuestión, ya que por lo que concierne a dicho ordenamiento, ha sido zanjada de manera expresa por el propio texto constitucional. La cuestión desde el punto de vista jurídico, es más bien la contraria: hasta que punto puede afirmarse que el legislador y los poderes públicos en general son obedientes al mandato de progresividad emanado del constituyente.

Continua indicando el catedrático Pérez Royo, también en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de distribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva con el concurso de los poderes públicos. La relación entre la progresividad y la igualdad es resaltada por el Tribunal Constitucional. Es por ello porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad; una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente lo que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario es que alienta la aspiración de la redistribución de la renta. La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto.

A.7.- Al respecto el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid, Cazorla Prieto⁸ establece que el tratamiento cualitativamente distinto, cuando de situaciones distintas hablamos, tiene uno de sus cauces de expresión más importantes a través de la progresividad. El artículo 31.1 de la Constitución reclama que la justicia se inspire fundamentalmente en la progresividad, al mismo tiempo que en la igualdad a la que complementa y en los restantes elementos que pueden ser tomados en cuenta para completar la noción de justicia.

Los sistemas tributarios modernos han ido adquiriendo poco a poco como rasgo más notable el de progresividad, que se instala como medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de la justicia material en el terreno tributario.

A.8.- Los señores Queralt Martín, Lozano Serrano y Poveda Blanco,⁹ catedráticos de la Universidad de Valencia los dos primeros y el tercero de la Universidad de Alicante, respecto al Principio de Progresividad, hacen mención a que “el artículo 31 de la Constitución Española exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, se realiza a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá el alcance confiscatorio.

⁸ CAZORLA Prieto, L. *Derecho Financiero Tributario*, Aranzadi Navarra, 2001. Pág. 112-113.

⁹ QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, J. y POVEDA Blanco. *Derecho Tributario*. Aranzadi, Navarra 2002, Pág.61

En el sentido análogo, dispone el artículo 40.I del propio texto constitucional que “los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica”.

La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines presuntos por el propio artículo 40 de la Constitución.

La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.

A.9.- Menéndez Moreno, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid¹⁰ indica que el Principio de Progresividad aparece por primera vez en la Constitución de España en 1978, inspirada en la Constitución Italiana de 1953; entiende por progresividad “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la

¹⁰ MENÉNDEZ Moreno, A. *Derecho Financiero y Tributario*, parte General, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2002. Págs. 86-87.

riqueza". Puede decirse que la progresividad supone la conjunción del principio de capacidad económica y el objetivo de redistribución de la riqueza.

Este principio de progresividad afecta al conjunto del sistema tributario, pero no a cada una de sus figuras tributarias individualmente consideradas, ya que algunas figuras del sistema tributario pueden no tener carácter progresivo.

A.10.- Los catedráticos de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada Ernesto Eseverry y López Martínez¹¹ opinan que "el principio de progresividad, como principio de justicia material en el tributo, ha de ser entendido desde una doble vertiente; donde su aspecto positivo, será aquella característica del sistema tributario, según la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.

El principio de progresividad sirve de concreción al principio de igualdad. Se trata de conseguir la efectiva igualdad ordenando que la carga tributaria se reparta de forma más que proporcional, atendiendo a los distintos niveles de capacidad contributiva de los administrados.

¹¹ ESEVERRY, E. y LÓPEZ Martínez. *Temas Prácticos de Derecho Financiero*. Aranzadi, Pamplona, 1999. Págs. 172-173.

La compatibilidad de ambos principios ha de determinarse en cada caso concreto y en función a la base imponible y no en razón del sujeto.

B. FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

B.1.- Cazorla Prieto¹² indica respecto a las funciones del principio de progresividad que el tratamiento cualitativamente distinto, cuando de situaciones distintas hablamos, tiene uno de sus cauces de expresiones más importantes a través de la progresividad.

El artículo 31. I de la Constitución española reclama que la justicia se inspire fundamentalmente en la progresividad, al mismo tiempo que en la igualdad, a la que complementa y en los restantes elementos que pueden ser tomados en cuenta, para completar la noción de justicia.

La progresividad impositiva ha sido relacionada con el carácter redistributivo de los tributos para mostrar el efecto positivo de un sistema tributario, en aras de lograr una mejor distribución de la renta y la riqueza de las personas físicas y morales.

¹² CAZORLA Prieto, L. Op. cit. Pág.115.

Los conceptos de imposición proporcional y regresiva, se refieren a sistemas tributarios cuyos efectos sobre la distribución de la renta y la riqueza se entienden neutros o negativos a la distribución deseada, según los juicios de valor prevalecientes.

La característica más precisa de un impuesto progresivo se obtiene al comparar los incrementos de recaudación que el mismo produce con los incrementos de las bases gravables.

La penetración y asentamiento definitivo de la imposición progresiva sobre la renta ha sido, en los sistemas fiscales más significativos, posterior a la presentación de las manifestaciones doctrinales. En el año 1909 tuvo lugar su definitiva implantación en Inglaterra, en 1913 en Estados Unidos, en 1914 en Francia, 1925 en Italia, 1932 en España. Sólo en 1891 se instauró la progresividad en Prusia, extendiéndose con posterioridad a los demás Estados alemanes.¹³

Para esas fechas, las teorías del sacrificio y la llamada política-social ligada al socialismo de cátedra alemán habían sido ya desarrollados. Con anterioridad a esos años, las manifestaciones normativas de imposición progresiva sobre la renta habían sido, en mayor o menor grado simples inicios legales, en su mayoría

¹³. BLUM, Walter J, KOLVEN, Jarry, JR. *El Impuesto Progresivo: un tema difícil*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, Pág.30.

meramente intuitivos, que obedecían en tantos casos a los agobios económicos derivados de la financiación de compromisos bélicos.

B.2.- El profesor de la Universidad de Frankfurt Fritz Neumark,¹⁴ presenta un interesante estudio acerca de los Principios de la Imposición, y uno de los aspectos más discutidos de la imposición según la capacidad de pago, es el problema relacionado con la llamada capacidad contributiva.

El punto clave de esta temática gira en torno a la siguiente interrogante: ¿aún está la capacidad impositiva de los sujetos pasivos proporcional o más que proporcional en relación con los indicadores de la capacidad contributiva o capacidad de pago?.

Al respecto, en primer lugar es preciso distinguir entre la estructuración más que proporcional-progresiva de la carga fiscal total correspondiente a un individuo o a un grupo de individuos y la respectiva estructuración de la carga mediante un impuesto específico, y que también es necesario proceder a otra distinción en orden a separar unos de otros los diferentes objetivos posibles que se pueden llevar a cabo con una imposición progresiva.

Obvio decirlo, que la imposición sobre la renta es el principal cambio de aplicación de la progresividad. Al analizar la estructura

¹⁴ NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973. Págs. 189 y 190.

racional de la política fiscal y, por tanto del sistema fiscal, es indispensable preguntarse cuál es la forma en que las cargas fiscales totales han de ser distribuidas entre los contribuyentes, de acuerdo con el principio de proporcionalidad. En el caso de que sea cierta la hipótesis de que la capacidad fiscal de pago aumenta relativamente con mayor intensidad que los indicadores de dicha capacidad. Si se acepta la renta como indicador de la capacidad impositiva, aunque también se tenga en cuenta la capacidad adicional de pago que se origina por el patrimonio; además del impuesto sobre la renta, es evidente que todos los demás impuestos tienen su origen en la renta.

Neumark indica lo siguiente: “Supongamos que la capacidad fiscal de pago aumenta como magnitud global de forma sólo proporcional con respecto a sus indicadores. Aún en este caso habría que aspirar lógicamente a la progresividad en ciertos impuestos a fin de contrarrestar los efectos regresivos de otras figuras impositivas. Si se piensa que la capacidad impositiva crece más que proporcionalmente con respecto a sus indicadores, es evidente que la progresividad de los impuestos que la requieren tendrá que ser más intensa que en el primer caso. Por último, la progresividad tendrá que ser todavía más acusada cuando, por medio de ella, se persiga una redistribución de la renta y/o patrimonio”.

Si la carga fiscal total ya no es proporcional, presentando más bien una cierta progresividad, esto origina que supuesta existencia de

una misma recaudación tributaria total, una misma distribución de la renta, etc., la progresividad del impuesto sobre la renta tenga que ser bastante más rigurosa, rigor que tendrá que ser mayor cuanto mayor sea la participación del rendimiento correspondiente al impuesto al consumo en la recaudación tributaria total.

En otro supuesto, en el que se intensifica la progresividad en el impuesto sobre la renta, el resultado final considerado como deseable, se recurre a la desgravación de los más débiles, a una ligera elevación de la carga total correspondiente a los de tipo medio y a un aumento relativamente fuerte correspondiente a los más ricos.

Debe ponerse de relieve que toda progresividad impositiva, cualquiera que sea su clase y configuración, puede justificarse teóricamente sólo en el ámbito de los principios. Esta idea rige para la cuestión eminentemente política de la redistribución causada con la progresividad.

Toda estructuración concreta de la progresividad lleva ciertamente una dimensión mayor o menor de arbitrariedad y refleja las ideologías político-económicas y las relaciones de poder dominantes en cada momento, pero que, a pesar de todo, el postulado de la progresividad está fuertemente unido al postulado de la capacidad de pago.

C.- PUNTOS CRÍTICOS DE LA PROGRESIVIDAD

C.1.a.- En los casos de la progresividad, desde el punto de vista de la complejidad legal y administrativa del impuesto, la progresividad implica una diferencia de trato impositivo entre sujetos, establece discriminaciones según cual sea la unidad contribuyente y genera la necesidad de practicar correcciones en las rentas percibidas irregularmente en diferentes períodos. Dichos problemas no aparecerían obviamente en impuestos proporcionales con alícuotas constantes.

C.1.b.- Blum y Kalven ¹⁵ destaca la carencia de criterios objetivos para establecer el cuánto de la progresividad y su graduación, lo que obviamente da cabida a un cierto grado de arbitrariedad en su fijación y modificación.

C.1.c.- Los efectos económicos de la progresividad se analizan resaltando sus efectos, tradicionalmente señalados sobre los incentivos al trabajo, a la asunción de riesgos en el proceso de inversión, y añaden al panorama tradicional el dilema de los países subdesarrollados, en los que la desigualdad presiona en pro de la progresividad, mientras que el desarrollo económico parece arriesgar con la progresividad unos efectos desincentivadores sobre las actitudes económicas básicas de los sujetos que son probablemente impulsores de la expansión económica.

¹⁵ BLUM WALTER J. y KALVEN HARRY. Op. cit. Pág.32.

La progresividad viene a constituirse así en el campo de batalla de uno de los conflictos más debatidos de la política económica, el de la equidad y el desarrollo.

Uno de los acontecimientos recientes más notables en la escena mundial ha sido la aparición de nuevas naciones. Cuando los dirigentes de estos países se han dirigido a los Estados más viejos buscando consejo, los problemas económicos de los países subdesarrollados se han discutido ampliamente; entre estos problemas, uno de los más trascendentales ha sido el de la política fiscal. La literatura sobre la política fiscal para los países subdesarrollados proporciona un segundo punto de apoyo para reflexionar de nuevo sobre la tributación progresiva.

Los observadores están de acuerdo, en general, en que hay un cierto número de características comunes a la mayor parte de los países en vías de desarrollo.

En primer lugar, hay diferencias altamente significativas de riqueza y de renta entre un grupo relativamente pequeño con renta elevada y una mayoría de la población, cuya renta se acerca a la subsistencia. En segundo término, el grupo de renta elevada es el núcleo, o más exactamente la esencia de cualquier estabilidad política o económica que exista. Este grupo, que debe su riqueza y posición a

grandes posesiones de tierras, tiende a dominar las estructuras social, política y económica de la nación. Finalmente, hay un fuerte deseo por ser considerada como nación progresiva moderna con autonomía política.¹⁶

Bajo estas condiciones, el desarrollo de la política tributaria queda entre la espada y la pared. Por un lado, hay una clara necesidad de preservar los incentivos económicos y no alejar a la élite económica, que es la fuente principal de estabilidad. Por otra parte, hay un evidente deseo de implantar impuestos fuertemente progresivos.

Dos razones del deseo de progresividad son de interés especial: Por una parte, el deseo de emular lo que se considera el estilo moral de los países adelantados, ya que un sistema de impuestos claramente progresivo se ve como señal de país civilizado. Al respecto se desea la imposición progresiva sobre la renta, simplemente porque se considera como uno de los símbolos de un Gobierno moderno. Hay además otra razón: un énfasis y un radicalismo que pueden ser alarmantes para quienes se encuentran condicionados por la tradición de la discusión política norteamericana. Las declaraciones políticas oficiales en los países subdesarrollados están redactadas claramente en términos de redistribución de la riqueza de la renta. Queda así claro que el atractivo de la progresividad para esas naciones estriba en que disminuirá las

¹⁶ Shirley, «Income Taxes for Lesser Developed Nations» 12 Nat'l Tax J. 265 (1959)., citado por Blum Walter y Kalven Harry. El impuesto progresivo un tema difícil, Pág. 50.

desigualdades económicas. La “Comisión India”, al informar sobre la política tributaria hace unos años, mencionaba como criterio básico de un sistema tributario: la incidencia del sistema fiscal y su conveniencia para reducir la desigualdad de la renta y la riqueza, a saber, la distribución de la carga impositiva y sus efectos y posibilidades redistributivos.¹⁷

La Comisión continuaba observando:

“No podemos ya permitirnos dejar el problema de la igualdad en manos del funcionamiento automático de las fuerzas económicas y sociales... La necesidad de usar el instrumento tributario como medio para conseguir una redistribución de la renta, más en consonancia con la justicia social, no se puede dejar en el olvido”.¹⁸

Aunque las condiciones peculiares de los países subdesarrollados parecen ser notablemente diferentes de las circunstancias existentes, la cuestión de la progresividad cuando se trasplanta no es menos espinosa. Pero la importancia de las desigualdades de la riqueza y de

¹⁷ Report of the Taxation Enquiry Commission. (Dep't of Economic Affairs, Gov't of India), c. VIII, Párraf. 5 (1 953 '54).

¹⁸ Op. cit. Pág.51.

la renta y la gran pobreza existente en esos países originan una marcada diferencia en la retórica general.¹⁹

C.2.- Henry Simons, al final de los años treinta, afirmaba que toda la superestructura de la teorización sobre el sacrificio y la capacidad de pago era sencillamente una simpleza y que la razón última en favor de la progresividad radicaba, en la necesidad de mitigar la desigualdad económica desagradable.

Al revisar la literatura más reciente sobre los aspectos redistributivos de la progresividad, observamos algunos cambios interesantes en el énfasis puesto en la discusión, pero en conjunto el enfoque de la redistribución por aquellos que se muestran favorables a la progresividad es todavía impreciso.

El cambio más evidente es el menor deseo de justificar la progresividad sobre la base del análisis del sacrificio sus muchas

¹⁹ En las discusiones de los aspectos económicos de la política tributaria en los Estados Unidos, continúa apareciendo con alguna frecuencia la cuestión de la progresividad. Ha habido numerosas afirmaciones en el sentido de que una estructura tributaria más progresiva comparada con otra menos progresiva que rindiera la misma cantidad de ingresos fiscales, contribuiría significativamente a generar o mantener un alto nivel de empleo de los recursos. Aunque esa postura algunas veces parece ser una racionalización del convencimiento más hondo de que los impuestos más pesados se deberían imponer a los ricos y los más ligeros sobre los menos ricos, también parece contar con auténticos defensores. Parece descansar en las suposiciones de que el Presupuesto del Gobierno Federal debería estar equilibrado (o con un déficit mínimo) durante un cierto tiempo; de que un dólar de impuesto exigido del menos rico reducirá la demanda privada total más que un dólar recaudado del rico, porque este último generalmente ahorra un porcentaje mayor de sus rentas que el primero; y que hay una cierta tendencia a que las demandas de inversión no lleguen a los ahorros en el nivel de renta de pleno empleo., citado por Blum y Kalven. Pág. 52.

sutilezas.²⁰ Lo que es particularmente digno de tenerse en cuenta es que al abandonar prácticamente el análisis del sacrificio, con su postulado de la utilidad marginal decreciente de la renta, los defensores no han seguido la pauta de Simons.

C.3.- Otro comentarista, Louis Eisenstein, es igualmente reservado al tratar la igualdad económica y la progresividad.²¹ Pasa rápidamente por tres posiciones. Inicialmente, ve como una clara debilidad de las teorías del sacrificio y de la capacidad de pago el hecho de que su reivindicación de neutralidad es una ilusión, puesto que en realidad los impuestos tienen efectos sobre la distribución de la riqueza y de la renta. De acuerdo con ello, encuentra ineludible la proposición de Simons de que solamente es sensato enfrentarse con el problema de determinar qué clase de efectos son deseables., más adelante, nos dice que “aunque todavía tenemos progresividad, ya no es prudente decir en tantas palabras que la finalidad principal de las tarifas graduadas sea disminuir las diferencias económicas que caracterizan a nuestra economía”.²² Después afirma que, sea prudente o no, de nada sirve enfrentarse a la cuestión de la igualdad directamente, en tanto que no haya forma de contestar a la pregunta:

²⁰ El 10 de marzo de 1963 parecía que la teoría del sacrificio tenía todavía notable apoyo. En respuesta a la pregunta hecha por un habitante de Lewiston (UTA): ¿Qué tienen que decir los grandes pensadores sobre la finalidad y límite de la tributación que una nación pone a sus ciudadanos?, Mortimer J. Adler, director del Philosophical Institute, contestó en parte: El argumento en favor de las tarifas tributarias graduadas es que igualan el sacrificio producido. Un hombre que gana 4,000 dólares al año se ve afectado mucho más duramente por un impuesto del 10 por 100 que otro hombre que ganara 40,000 dólares anuales. Chicago Sun-Times, 10 marzo 1963, 2, Pág.13., citado por Blum y Kalven. Pág. 55.

²¹ Eisenstein. The Ideologies of Taxation. Págs. 16-33 (1961). Una crítica aparece en Blum, Book Review, 56 Nw. U. L. Rev. 692 (1961).

²² EISENSTEIN. Op. cit. en nota 19, Pág. 31. (citado por Blum y Kalven. Pág. 56.).

“¿Si las tarifas tienen que disminuir las desigualdades de riqueza, hasta dónde deben llegar en la persecución de ese objetivo?”. Y añade: “cualquiera que medite sobre tales problemas responderá a la luz de sus propios criterios sobre la igualdad”.

C.4.- Una solución diferente del problema de la igualdad es la que propone Harold Groves.²³ Según sus palabras, desea encontrar una posición que ofrezca una desviación de las marañas de la exposición clásica de las teorías del sacrificio y de los juicios de valor puros de la escuela de Simons-Taussig. Rechaza la teoría del sacrificio, porque no es convincente y rechaza también el juicio igualitario porque es un cierre de debate. Como solución, siguiendo la línea de razonamiento desarrollada por Elmer Fagan, pide que se coloque la cuestión sobre los efectos totales de la progresividad. Al fijar la política tributaria, pretende que nos interese por lo que hará la tributación progresiva para servir o no esos objetivos nacionales ampliamente aceptados, como son el incremento de la renta real per capita, las fluctuaciones económicas mínimas, un sistema tributario práctico que produzca ingresos adecuados, una estabilidad política bajo un Gobierno representativo, independencia y seguridad internacional, eliminación de la necesidad extrema y, tal vez, mitigar los desórdenes sociales.

²³ HAROLD, G To a Social Theory of Taxation, 9 Nat' Tax J. 27 (1956)., citado por Blum y Kalven. Pàg.57.

Las alternativas tributarias, en resumen, se deberían pensar no en términos de significación personal, sino más bien en función de la importancia social de la renta. Según este criterio, la distribución de la renta se convierte solamente en uno entre los varios factores que se han de considerar al valorar la progresividad; según expresión de Groves, se trata de un medio en vez de un fin.²⁴

Las posturas adoptadas por Blum, Eisenstein y Groves, aunque completamente distintas entre sí, dejan una impresión común. Toda la cuestión de la redistribución es silenciada o se toca de pasada., incluso con el apoyo de la teoría del sacrificio, sustancialmente eliminada, hay todavía un claro deseo en alejarse de la postura que hace descansar la progresividad directamente en la necesidad de actuar sobre las desigualdades económicas. Esto, sin embargo, parece tener un doble origen. En primer lugar hay un aspecto inquietante en la defensa de la progresividad sobre la base de un juicio subjetivo: determinar qué grado de desigualdad es perturbador en nuestra sociedad. Pocas personas hay inclinadas a considerar la desigualdad económica en la Norteamérica contemporánea como un problema social muy grave. Eisenstein recientemente ha manifestado: “El enfoque liberal usual en nuestros días es que si podemos promover el crecimiento económico, si podemos tener un pastel mayor, todos los sectores de la sociedad

²⁴ Idem., Pág. 31. Más recientemente, Groves, aplicando su enfoque general, ha sugerido que la defensa de la progresividad en los escalones más altos de renta se podría basar en motivos diferentes de los aplicables en los más bajos. En la parte superior, la progresividad se podría justificar como un medio de contener y dispersar el poder, mientras que en los niveles más bajos se podría justificar en términos de bienestar y en la necesidad de conservar recursos humanos.

necesariamente obtendrán partes mayores de ese pastel y no tendremos que preocuparnos nunca más sobre la redistribución de la renta".²⁵ Esto nos llama la atención como una sutil visión de la escena cambiante y como un aspecto que ha sido notado por otros.²⁶ Pero aunque puede explicar por qué los escritos actuales no son nuevo eco de la postura de Simons, más que nunca deja la argumentación intelectual en favor de la progresividad en la más absoluta oscuridad.

Es probable que algunas personas no alcancen a comprender los resultados de la progresividad por que tienden a considerar como decisivo el hecho de que el rico paga más impuestos que el pobre. Pero este es un atributo tanto de los impuestos proporcionales como de los progresivos y no tiene en cuenta la verdadera diferencia entre ellos. Un impuesto proporcional, por ejemplo, sobre renta, es aquel que grava cada dólar de renta al mismo tipo, sin tener en cuenta los ingresos totales del contribuyente; con este impuesto, un contribuyente con una renta total diez veces la de otro, pagaría diez veces más. Un impuesto progresivo sobre la renta es aquel cuyo tipo crece a medida que la renta del contribuyente aumenta; con este impuesto, un contribuyente con diez veces más renta que otro, pagaría algo más de diez veces la cuota de aquél.

²⁵ EISENSTEIN, Cahn, Arnold, Mc Donald, A Discussion of The Ideologies of Taxation, 18 Tax. L. Rev. 14 (1962). Citado por Blum y Kalven. Pág. 59.

²⁶ Sin embargo, pocas cosas son más evidentes en la historia social moderna que la decadencia del interés por la desigualdad como cuestión económica. Esto se aplica especial mente a los Estados Unidos. Galbraith. The Affluent Society. Página 82 (1958). Citado por Blum y Kalven. Pág. 59.

¿En qué aspectos se prefiere un impuesto progresivo sobre la renta a uno proporcional también sobre la renta?

La renta parece ofrecer el mejor marco para el análisis del tema de la progresividad y, por tanto, la discusión se enfocará sobre este índice, aunque de vez en cuando se harán referencias a la riqueza como objeto del impuesto.

C.5.- Un cierto número de escritores económicos sostienen que un impuesto progresivo es más justo y equitativo que uno proporcional. A falta de una limitación constitucional, la cuestión es saber si es legislativa y judicial o no.

Con estos antecedentes resulta comprensible que cuando el Tribunal se enfrentó por vez primera con la progresividad en forma de un impuesto sobre la renta con tipos explícitamente graduados, algunos abogados creyeran que daría lugar a una amplia discusión por el Tribunal. ²⁷ La cuestión fue ampliamente discutida en 1915 en el proceso *Brushaber v. Union Pacífico*, al tratar del Impuesto sobre la renta de 1913, el primero que entró en vigor bajo la Enmienda Décimo sexta. Pero White, Presidente del Tribunal, hablando en nombre de

²⁷ Por ello, un escritor en 1912 llegó a la conclusión de que los impuestos por transferencias debidas a fallecimiento no eran prueba concluyente en favor de la constitucionalidad de la progresividad en un Impuesto sobre la renta. *Progressive Income Taxes*, 12 Col. L. Rey. 443 (1912). Citado por Blum y Kelven. Pág. 89.

todos los magistrados, se deshizo de la cuestión en forma sumaria. Como en el caso Knowlton, es evidente que cualquier razonamiento sobre la constitucionalidad de la progresividad presentaba grandes dificultades debido a la ausencia de una disposición constitucional específica en que apoyar el reto lanzado a su falta de igualdad. En el caso Brushaber, el Tribunal hizo notar, por primera vez, que la cláusula procedimental de la Quinta Enmienda no era una limitación al poder tributario.

La defensa de la progresividad se ha hecho apoyándose en múltiples fundamentos. Antes de examinarlos, será conveniente aludir a un conjunto de consideraciones que se pueden ofrecer como reparos a la progresividad, cualquiera que sea el terreno particular escogido para la justificación de aquélla. Estos reparos u objeciones, aunque se admite que no son concluyentes en sí mismos, se pueden considerar como si constituyeran una especie de argumentos a primera vista contrarios al principio en cuestión.

a) La primera de tales consideraciones es el precio pagado por la progresividad en términos de complicación de la estructura del impuesto sobre la renta, que agudiza el ingenio del contribuyente con el fin de evitar los impuestos legalmente, crea problemas muy difíciles de equidad entre los contribuyentes y oscurece el alcance de las disposiciones contenidas en la norma tributaria. Es notable la cantidad

del trabajo diario de un abogado en el campo del impuesto sobre la renta que se deriva del simple hecho de que el impuesto sea progresivo. Tal vez la mayor parte de sus problemas se deben o se agravan por esa sola circunstancia.

Cuanto más rápida sea la progresividad más probable es que el dinero del impuesto se recaude de lo que se habría ahorrado más bien que de lo que se habría consumido.²⁸ Esta es, en definitiva, una cuestión de motivación, y, hasta cierto punto, el rico reduce su consumo más bien que sus ahorros ante la presión de los impuestos más altos; pero no hay duda de que el efecto relativo de un impuesto progresivo en comparación con un impuesto proporcional semejante es reducir el total de los ahorros. El impuesto progresivo alivia a los menos ricos de una cierta carga tributaria y transfiere esa carga a los más ricos. La única comparación pertinente, para nuestros fines, es la de la cuantía que cada uno de esos dos grupos gastaría o ahorraría de aquélla. No se puede negar que una traslación de la carga del impuesto a los ricos no da por resultado una importante disminución de los ahorros y, por lo tanto, del potencial de creación de capital en la sociedad como un todo.

²⁸ La progresividad cada vez mayor significa aumento de ingresos, cuando el ahorro es imposible y disminución de los ingresos demasiado altos para ser empleados completamente en el consumo. De esta forma, significa detracción de recursos de capital hacia el consumo. Las clases sometidas a los tipos más altos no reducirán sustancialmente su consumo; y las personas de inferiores ingresos, que pagan impuestos menores, utilizarán sus ingresos adicionales en gran parte para mejorar su nivel de vida. Se puede esperar alguna reducción en el consumo en el extremo superior de la escala, así como algún aumento del ahorro en el extremo inferior. Que el efecto neto será un mayor consumo, apenas si admite duda. (Personal Income Taxation) de Simons. Págs. 22-23 (1938)., citado por Blum y Kalven. Pág. 117.

La forma tradicional de comenzar la defensa de la progresividad es partir del simple criterio de valorar los beneficios que obtiene el contribuyente a través de los impuestos. Nadie considera los impuestos como una transferencia completamente unilateral. Puesto que es obvio que cada contribuyente obtiene algunos beneficios del funcionamiento del Estado, la magnitud de aquéllos se sugiere como una referencia para distribuir la carga tributaria. Si se pudiera demostrar que los beneficios aumentan a medida que lo hace la renta y que en algunos niveles de renta los beneficios aumentan más rápidamente que aquélla, se habría establecido una justificación precisa de la progresividad.²⁹

Hay otra gran línea de justificación de la progresividad que no apunta hacia los beneficios que los contribuyentes reciben del Estado, sino más bien hacia los sacrificios que lleva consigo el pago de los impuestos. Esta forma de enfocar la cuestión se apoya en la innegable observación real de que el pago de los impuestos representa una prestación forzosa en favor del Estado. No tiene en cuenta los beneficios recibidos del Estado y considera los impuestos como si fueran una confiscación de la propiedad.

²⁹ En *Progressive Taxation in Theory and Practice*, de Seligman, Págs. 1150-229 (2.a edición, 1908). Citado por BLUM y KALVEN. Pág. 133.

El problema entonces se convierte en confiscar de forme equitativa.³⁰

Este análisis del sacrificio ha sido la más destacada forma de razonamiento en favor de progresividad, tanto en el plano popular como en el intelectual. La doctrina del sacrificio ha estado sometida a una gran discusión.

En efecto, la mayor parte de la historia intelectual de la teoría de la progresividad se ha basado en el desarrollo de la doctrina del sacrificio. Además, cualquiera que sea la historia, hay una fuerte creencia popular hoy día que aparentemente apoya la progresividad sobre la base de los conceptos del sacrificio. Por lo tanto, vale la pena ser paciente en su estudio.

La teoría del sacrificio que conduce a un modelo totalmente diferente. Tiene esta línea una historia intelectual fácilmente localizable que va desde Bentham y Mill hasta Edgeworth y Pigou y que parece haber alistado a alguna de las inteligencias más claras que han

³⁰ La teoría del sacrificio no exige rechazar por completo el criterio del beneficio. Los conceptos de sacrificio entran en juego en el momento en que los beneficios no se pueden localizar directamente o en que los beneficios localizables son una consecuencia de medidas deliberadas de bienestar y se reciben por aquéllos que no los pagan. Cuando los beneficios son localizables directamente y no son el resultado de medidas de bienestar, hay una perfecta compatibilidad entre los criterios de beneficio y sacrificio, puesto que en estos casos no hay sacrificio en el pago del impuesto. (Véase: *Principles of Political Economy*, de Sidgwick. Pág. 566, 2da. ed., 1887).

estudiado el problema de la progresividad.³¹ Trata de aplicar directamente a la tributación el primer principio utilitario de que la Ley debe estar redactada de forma que produzca el mayor bienestar para el mayor número de personas o, con más precisión, la mayor cantidad de satisfacción.

Suponiendo que un dólar vale menos para la persona que cuenta con ingresos mayores que para la de ingresos menores, el dólar exigido a la primera supondrá un menor sacrificio que el recaudado de la última. Si el Estado tuviera que recaudar solamente dos dólares en total, la fórmula del sacrificio mínimo requeriría que ambos dólares se cobraran a la persona de ingresos mayores. Esto se deduce necesariamente puesto que, una vez que se ha quitado el primer dólar al rico, sus ingresos serían todavía mayores que los del otro, y por lo tanto, exigirle el segundo dólar supondría menos sacrificio que cobrarlo al hombre menos rico.³²

En defensa del principio de sacrificio mínimo afirma Pigou que:

³¹ BENTHAM es el primer precursor de la teoría del sacrificio mínimo. Sidgwick, en una importante discusión, señala que a primera vista el argumento en favor de la mayor igualdad económica sobre una base utilitaria se deduce de dos proposiciones de Bentham: una, que la mayor riqueza produce mayor satisfacción y otra, que los aumentos en la riqueza aumentan las satisfacciones en una proporción decreciente. Sidgwick discute estas proposiciones en relación con la distribución óptima de la riqueza, pero llega a la conclusión de que es absurdo que la sociedad trate de redistribuir la riqueza. De ahí, que él no se muestre favorable a utilizar la tributación como forma de llegar a una igualdad mayor. Sidgwick, "Principles of Political Economy". Páginas 518-33, 566-71 (2da. ed., 1887). Citado por Blum y Kalven. Pág. 160.

³² The Minimum Sacrifice Theory of Taxation, de CARVER, 19 Pol. Sci. Q. 66, Pág. 73 (1903). Citado por BLUM y KALVEN. Pág. 160-161.

“...el bienestar económico del pueblo depende de la totalidad de su sistema legal, incluyendo las leyes sobre la propiedad, los contratos, donaciones y no solamente de la Ley que trata de los impuestos. Mantener que la Ley tributaria debería afectar por igual a las satisfacciones de personas diferentes mientras se deja que el resto del sistema legal pueda afectarles en forma muy desigual, parece ser bastante arbitrario”.³³

El atractivo del sacrificio mínimo en estos términos reside en que vincula al Estado para que, mediante sus leyes, incluyendo la Ley tributaria, regule la distribución de la riqueza y de la renta de forma que se maximicen las satisfacciones.

Según esta interpretación, la cuestión de la progresividad basada en el sacrificio mínimo se funda con el argumento a favor de la progresividad sobre la base explícita de mitigar las desigualdades existentes de riqueza y de renta. La reducción de la desigualdad económica ha sido una de las principales justificaciones de la progresividad.

Por muy inciertos que puedan ser otros aspectos de la progresividad, hay una cosa que es cierta: un impuesto progresivo sobre la renta actúa necesariamente en el sentido de reducir las

³³ A Study in Public Finance. Pigou. Pág. 44, (3ra. edición, Rev., 1951).

desigualdades en la distribución de aquella renta. En efecto, la progresividad no se puede definir sin hacer referencia a su efecto redistributivo sobre la riqueza y la renta. Por lo tanto, parece lógico que en algún momento cualquier estudio sobre la progresividad tenga que enfrentarse con la cuestión de la igualdad.

La forma de enfocar esta cuestión por Henry Simons es instructiva en este aspecto. Simons, un estudioso de la teoría del impuesto progresivo, pretendió exponer su propia defensa de la progresividad en una sola frase:

“El argumento en favor de una drástica progresividad impositiva debe descansar en la lucha contra la desigualdad, en el juicio ético o estético de que la distribución existente de la riqueza y de la renta revela un grado y una clase, o ambas cosas de desigualdad que es claramente malo o indeseable”.³⁴

Amplía las mejoras esperadas en el bienestar general como resultado de una mayor igualdad económica, la otra examina las injusticias entre los individuos al permitir que el grado existente de desigualdad permanezca inalterado.

³⁴ Personal Income Taxation, de Simons. Págs. 13-19 (1 938). Citado por Blum y Kalven. Pág. 199.

La forma más corriente del razonamiento en favor del bienestar general es que, al reducirse la desigualdad, se tenderá a maximizar el bienestar económico y, según la frase de Dalton, a impedir considerables gastos de bienestar económico en potencia.

Se dice que el rico perderá menos bienestar cediendo una parte de su renta de lo que el menos rico ganará al recibirla. Si el Estado se ocupa de maximizar la felicidad de sus ciudadanos, entonces se requeriría una redistribución.

La verdad es que todo lo que ha ocurrido es que el bienestar de un grupo de la sociedad ha aumentado a expensas del bienestar de otro grupo diferente. Expresado de esta forma, no hay bienestar general.

Incluso entre quienes se muestran favorables a las medidas para reducir la desigualdad económica hay una discrepancia fundamental sobre si el aumento del bienestar se ha de buscar en el hecho de que los menos ricos tengan relativamente más dinero para gastar o en el hecho de que el Estado gaste más dinero y lo gaste más inteligentemente. Así, Simons favorecía enérgicamente la redistribución, pero con la misma energía se oponía a todo incremento de los gastos suntuarios del Gobierno.

Por otra parte, Tawney, un entusiasta abogado de la igualdad, opina que solamente a través de los gastos colectivos se podría hacer que la redistribución de los bienes económicos fuera importante y se podría evitar la disipación. Pigou ofrece algunos razonamientos bien meditados para maximizar el bienestar por medio de los gastos colectivos en ciertas situaciones en "Economics of Welfare", parte V, Cap. XI y capítulos I, IV (1920). Citado por Blum y Kalven. Pág. 206.

La obra de Blum y Kalven despliega todos sus valores es, indudablemente, en el análisis minucioso, que realiza de las teorías fundadoras de la progresividad.

Las teorías de beneficio, las interpretaciones del sacrificio igual, las teorías político-sociales, van siendo cuidadosamente revisadas, extrayendo de ellas todo un contenido y exponiendo a la par sus aspectos críticos como fundadores de la progresividad.

Su propia posición es político-social en la línea abierta por Simons en la escuela de Chicago. La afirmación de Blum y Kalven: "...a la postre, son los efectos sobre la desigualdad económica los que dan significado y preeminencia al tema de la progresividad",³⁵ está bien cercana a aquella de Simons: "La razón para una drástica progresividad debe basarse sobre la razón contra la desigualdad".³⁶

³⁵ BLUM y KALVEN. Op. cit. Pág. 217.

³⁶ Personal Income Taxation. University of Chicago Press, 1938. Pág. 18. Citado por Blum y Kalven. Pág.34.

CAPITULO DECIMO PRIMERO PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

SUMARIO: Principio de Proporcionalidad.

A. Generalidades. A.1. Luqui J. C. A.2. Garza S. J. A.3. De La Garza S. F. A.4. Margain Manatou E. A.5. Flores Zavala E. A.6. Serra Rojas A. A.7. Arrijo Vizcaíno A. B. Derecho Comparado. B.1. Constitución Italiana. B.2. Constitución Española. B.3. Jurisprudencia Tributaria Mexicana. B.3.a. Antecedentes. B.3.b. Criterios del Poder Judicial. B.3.b.1. Informe del presidente de la S. C. J. N. B.3.b.2. Amparo en revisión 1113/95. B.3.b.3. Proporcionalidad de las contribuciones. B.3.b.4. Proporcionalidad y Equidad. B.3.b.5. Capacidad Contributiva.

A.- GENERALIDADES

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativo que dispongan las leyes.

En la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo relativo a las garantías individuales de la Constitución.

(Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época, Tomo XVII. Pág. 1013, y Apéndice al SJF, 1965, 1ª parte, Pleno, tesis 11. Pág.42.).

La proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva; es un elemento necesario en cierto tipo de impuestos para hacer efectiva y real la garantía de igualdad tributaria, tal cual debe ser entendida. La proporcionalidad se entiende como la carga tributaria que se aplica a la capacidad contributiva, la cual debe ser adecuada y razonable, esto es que la presión que el impuesto produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza y característica del tributo, una cierta medida que, para ser justa no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

La proporcionalidad podría compararse al grado o medida con que se determina la presión tributaria.

El concepto es de difícil concreción, si se toma en cuenta que la materia sobre la que actúa la proporcionalidad, (capacidad contributiva), está sujeto a la influencia de factores políticos, económicos y sociales.

La presencia de una presión tributaria demasiado fuerte, puede llegar a colocar a la riqueza invertida y generada, en estado de difícil conservación e incremento de la producción, lo que inevitablemente se presenta cuando el contribuyente no puede absorber, sin detrimento de la misma riqueza, la carga tributaria, en la medida en que ésta presiona más allá de lo razonable.

La riqueza precisa de un cierto margen de libertad para que pueda conservarse e incrementarse. Este es un hecho natural que el derecho tributario debe respetar; por eso, la carga tributaria, en principio, sólo debe tomar la menor parte posible de las utilidades, rendimientos o ingresos. Desde el punto de vista constitucional, la parte que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), nunca debe llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que se produciría si esa porción no guardara una razonable prudencia. Por tal razón, debe observarse la presencia del prudencialismo tributario, proporcional y equitativo, equidistante de excesos y defectos.

La proporcionalidad debe mirar hacia una justa distribución de riqueza, considerándola en forma tal que quienes tengan o generen mayores utilidades paguen más, esto es que se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades. En la observancia u omisión de ésta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

A.1.- Coincidimos con Luqui¹ en que un impuesto proporcional, es decir, aplicado mediante una tasa o porcentaje que se mantiene inalterable, no obstante variar la base imponible, no está de acuerdo con la verdadera igualdad jurídica del tributo, porque el sacrificio que

¹ LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1993. Pág. 57.

se impone a todos no resulta igual. Al contrario, si la tasa o porcentaje varía, con la variación de la base imponible, es decir la progresividad, entonces el sacrificio se opera en una forma más cercana a la igualdad jurídica, porque los que tienen más, contribuyen proporcionalmente en forma igual a los que tienen menos.

Mediante este paso se permitió asegurar la implantación de los tributos con escala progresiva. En esta evolución del concepto de igualdad, la proporcionalidad considerada en su doble actuación, de tasas proporcionales y tasas progresivas, ha hecho posible alcanzar el principio de la igualdad jurídica, en igualdad de capacidades económicas, dejando atrás, como cosa histórica, aquella igualdad aritmética que era la negación de la igualdad jurídica. Sin embargo, queda la duda de que si por medio de la proporcionalidad, el Estado no persigue el mayor rendimiento de los tributos, y no sólo alcanzar la igualdad jurídica.

La igualdad tributaria, convertida en igualdad de capacidad contributiva, admite que la proporcionalidad, mediante tasas progresivas, no busque solamente igualar las capacidades económicas, sino lograr que los tributos funcionen con otros medios financieros y económicos, para alcanzar fines políticos, económicos y sociales; esto a que los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al contribuyente, con la finalidad de hacerlo participar en forma justa y en función a su capacidad económica, sino que esos tributos

representan un medio, un instrumento que el Estado usa con la finalidad de obtener una mayor productividad económica, conseguida por la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantener la igualdad ante el impuesto.

Una mayor presión tributaria obtenida por la aplicación de tarifas progresivas, obliga a los contribuyentes a actuar de manera más intensa en su actividad productiva, con lo que el Estado obtendrá mayores recursos.

Un tributo que grava más allá de lo que una razonable prudencia aconseja, como es el impuesto global con tasa elevada, puede desmotivar a los contribuyentes, repercutiendo en menores impuestos recaudados.

La proporcionalidad no debe ser tomada exclusivamente como proporción aritmética, sino que dentro de ese concepto cabe la proporción geométrica, es decir, la progresividad.

A.2.- Garza Servando² establece que: “en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos

² GARZA Servando, J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario. Editorial Cultura. T. G. México. 1949. Págs. 71 y 72.

indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresividad que es también fórmula de equidad.

A.3.- De la Garza,³ indica: “la exigencia de la proporcionalidad y de la equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una justicia distributiva, y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos”.

En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no son tomadas en cuenta las distintas capacidades jurídicas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México. 1983. Pág.272.

sistema tributario, la distribución puede hacerse en forma proporcional.

A.4.- Margain Manatou,⁴ considera que la tesis sostenida por Flores Zavala es la correcta o sea que el constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto, no como dos, las palabras proporcionalidad y equidad. No compartimos ésta opinión, toda vez que la equidad, justicia en concreción completa la proporcionalidad que busca igualar las capacidades económicas y cumplir fines socio-políticos y económicos.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia ha dicho 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.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en proporción a la situación o

⁴ MARGAIN Manatou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México. 1983. Pág. 109.

circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

A.5.- Flores Zavala, Ernesto⁵. Coincido plenamente con este autor, en que la proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los gravámenes deben establecerse 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 impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diferentes niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución

⁵ FLORES Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa. 1981. México. Págs. 209-210.

patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

A.6.- Serra Rojas,⁶ indica que proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.

Aplicando el concepto a la materia tributaria podemos entender que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas.

A.7.- Para Arrijoja Vizcaíno⁷. "El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido".

El Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente

⁶ SERRA Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Pág. 773.

⁷ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Principios Constitucionales en materia Fiscal*. México. Themis. 1998. Pág.219.

superior a las medianos y reducidos recursos; por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, la ley le obligue aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior, corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor.

B.- DERECHO COMPARADO

B.1.- Como ejemplo de lo indicado, tenemos en el Derecho Comparado la Constitución italiana, que en su artículo 53⁸ establece que “todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”.

Por su parte la Constitución española, en su artículo 31-I establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁸ Constitución Italiana artículo 53.

B.2.- Asimismo, La ley General Tributaria Española (equivalente a nuestro Código Fiscal de la Federación), en su capítulo preliminar, relativo a principios generales del orden tributario, indica en su artículo 3 “la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa, distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A su vez el artículo 4 ordena “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional. Este artículo refleja un auténtico principio de justicia.

Concluyendo decimos que el principio de proporcionalidad se encuentra fuertemente relacionado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impuesto patrimonial sea distinto no solamente en cantidad, sino tomando en cuenta el mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial procedente; la que debe corresponder a su vez, a los ingresos, utilidad gravable o rendimientos obtenidos.

B.3.- Jurisprudencia Tributaria Mexicana.

B.3.a.- Antecedentes:

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consagró a la proporcionalidad y a la equidad como garantías individuales, no obstante que no se encuentra disposición relativa correspondiente en la Constitución; sus antecedentes se remontan a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, donde se proclamó que los impuestos debían ser justos, lo que quiere decir adecuados a la capacidad económica del contribuyente.

En México, las opiniones vertidas por el Poder Judicial en general y en particular por la Suprema Corte de Justicia, son de suma importancia como lo demuestran las jurisprudencias siguientes:

B.3.b.- Criterios del Poder Judicial.

B.3.b.1.- “Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del

obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación”.⁹

B.3.b.2.- Impuesto.- Concepto de Capacidad Contributiva.”Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son sometidas en función de ésta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida. (capacidad contributiva a la que se aplica la toma de la obligación).¹⁰

⁹ Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminó del año 1969. Jurisprudencia Sala Administrativa. Pág. 52.

¹⁰ AR 1113/95 Servitum de México. S.A. de C. V. 9 de nov. 1995, unanimidad 10 votos.

B.3.b.3.- PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.¹¹

B.3.b.4.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el

¹¹ Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría diecisiete votos de los Ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y presidente del Río Rodríguez; López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordóñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León.

primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.¹²

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C. V. 13 de agosto de 1990. 5 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díez. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz.

¹² Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tercera sala, Seminario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, febrero de 1991, tesis 3ª./J. 4/91. Pág. 60, jurisprudencia (US: 207061).

B.3.b.5.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.¹³

Amparo revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C. V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro

¹³ Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, tesis P./J. 109/99, página 22, jurisprudencia (IUS: 192849); véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, abril de 2000. Pág. 338.

David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.
Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C. V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de CV. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

CONCLUSIONES

1.- El poder tributario como poder de imperio del Estado, solamente se puede manifestar a través del poder legislativo, en atención al principio de legalidad y se manifiesta ante las personas (contribuyentes) a través de las facultades otorgadas al Estado (Poder Ejecutivo), dirigidas al cobro de las contribuciones establecidas en leyes, respetando siempre los límites señalados por la propia Constitución, de otra forma, si la ley rebasa los límites constitucionales, el contribuyente afectado en sus garantías individuales podrá solicitar la protección de la justicia federal a efecto de considerar inconstitucional la norma que le agravia.

2.- En toda relación tributaria debe respetarse el Principio de Constitucionalidad, al amparo del cual se crean las normas jurídicas, llamadas leyes secundarias, mismas que deben observar los preceptos establecidos en la Constitución, que jerárquicamente es superior a toda ley creada. La Constitución es la piedra angular de todo sistema jurídico; es la Ley primaria, la Ley fundamental que en ningún momento debe contrariar Ley alguna en lo más mínimo, so pena de considerar nulas las actuaciones hechas en ese sentido, y declarar su invalidez.

3.- En la actualidad se duda de la obligación de pagar impuestos. Ya se exige la presencia de principios constitucionales tributarios fundamentales, a efecto otorgar eficacia y seguridad jurídica en la relación tributaria, con lo cual se crearía y reforzaría una atmósfera de justicia en materia de contribuciones; de esa manera, el Congreso de la Unión en consecuencia deberá emitir leyes justas.

4.- Un impuesto proporcional aplicado mediante tasa única, no obstante variar la base imponible, no está de acuerdo con la igualdad jurídica del tributo. Al contrario, si la tasa varía con la base imponible, es decir la progresividad, se opera de una manera más cercana a la igualdad jurídica, porque los que tienen mayores utilidades, contribuyen proporcionalmente en forma igual a los que tienen menos.

5.- La progresividad del sistema tributario principalmente debe ser aportada por la imposición directa y en concreto por el impuesto que grave la renta del contribuyente, por ser éste el que en forma más exacta y directa refleja su capacidad económica, y por lo tanto, el que tiene la posibilidad de realizar con exactitud el efecto que la progresividad pretende.

6.- Respetando el ordenamiento constitucional tributario, la parte que la proporcionalidad puede tomar de la utilidad, ingreso o rendimiento (Capacidad Contributiva), nunca debe llegar a gravar fuertemente o despojar de la propiedad al contribuyente despojo que

se presentaría si esa porción no guardara una razonable prudencia, por ende debe hacerse presente el prudencialismo tributario, proporcional y equitativo, equidistante de excesos y defectos.

7.- Para evitar ambigüedad e imprecisión, es indispensable se precise la redacción de la obligación tributaria en nuestra Constitución, a efecto de establecer candados al Congreso de la Unión y así éste se sujete fielmente al ordenamiento de la Carta Magna, para lo cual se propone la siguiente redacción:

Artículo 31. " Son obligaciones de los mexicanos:

IV, Contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio donde residan, en base a un sistema fiscal justo, aplicando principios de legalidad, obligatoriedad, generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

LIBROS

1. ALBI Ibáñez. Emilio. "Impuesto sobre la Renta y Equidad: El caso Español". IEF. Estudios de Hacienda Pública, Ministerio de Hacienda Universidad Complutense, Madrid 1975.
2. ALBIÑAGA García-Quintana, César "Sistema Tributario Español y Comparado, 2ª. Ed. Tecnos, Madrid, 1991.
3. ALONSO González, Luis Manuel "Jurisprudencia Constitucional Tributaria". Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993
4. ALVAREZ, Norberto. " Introducción Filosófica al Derecho". Universidad Complutense, Madrid, 1989.
5. ALVAREZ Sacristán, Isidoro "La Justicia y su Eficacia". Ed. Colex, Madrid, 1999.
6. ANTUNEZ A., Rafael " El ISR a los Ingresos Generados en el Extranjero". Indetec, México 1998.
7. Anuario de Jurisprudencia Constitucional Financiera y Tributaria Ministerio De Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000
8. ARRIOJA Vizcaíno Adolfo. "Principios Constitucionales en Materia Fiscal".
9. ASIS Roig, Rafael, FERNÁNDEZ García, EUSEBIO y GONZALEZ Ayala, María Dolores. Valores, Derechos y Estado a Finales del Siglo XX. Ed. Dykinson, Madrid, 1996
10. ASOREY Rubén O. Protección Constitucional de los Contribuyentes. Marcial Pons, Madrid, 2000.
11. ARANZADI T. Constitución Española. 3era.edición 2003.
12. Autores varios. Hacienda y Constitución. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.
13. AYALA Espino, José. Economía Pública (Una Guía para entender al Estado). Facultad Economía, UNAM, 1997.

14. BARQUERO Esteban, Juan Manuel. La Función del Tributo en el Estado Social Democrático del Derecho. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.
15. Barra Mexicana De Abogados. Propuesta de Reformas Constitucionales. Tomo I. Ed. Themis, Agosto 2000.
16. BASAVE Fernández Del Valle, Agustín. Filosofía del Derecho. Ed. Porrúa, México, 2001.
17. BELOCHEZ Rojo, Margarita. Los Principios Jurídicos. Ed. Tecnos, Madrid, 1994.
18. BERIRI Vittorio, Luigi. El Impuesto Justo. Ed. Fabrica Nacional Moneda, Madrid, 1986.
19. BLUM, Walter, J. y KALVENJR, Harry. El Impuesto Progresivo, Un tema Difícil, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Chicago, 1953.
20. BODENHEIMER, Edgar. Teoría del Derecho. Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1979.
21. BOHOYO Castañar, Francisco. El Principio de legalidad financiera como Presupuesto de Validez del Acto Administrativo. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
22. BUENO, Miguel. La Axiología Jurídica. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1990.
23. DE BUJANDA, Sainz. Fernando. Sistema de Derecho Financiero, Introducción, Vol. I. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.
24. BURGIO, Mario. Derecho Fiscal Europeo. IEF, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
25. BURGOA De Llano, I. Principios Constitucionales en materia de Contribuciones. Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años.
26. BURGOA Orihuela, I. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México, 1994.

27. CALVO Nicolau, Enrique. Tratado del ISR, Tomo I, Ed. Themis, México, 1995.
28. CALVO Ortega, R. Derecho Tributario I (Parte General) 4ª. Ed. Civitas, Madrid, 2000.
29. CAMPBELL Tom. La justicia (Los principales debates contemporáneos)
Título original: justice, Traducción: Silvina Álvarez, Ed. Gedisa, S. A. Barcelona, 2002.
30. CANALS Margalf, Jorge. Fundamentos Económicos de la Reforma Fiscal Moderna. Ministerio de Economía y Hacienda, IEF. Madrid, 1988.
31. CANSECO Canseco, José Emilio. Política fiscal en España. Instituto de Estudios fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1978.
32. CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, Ed. Oxford, México, 1997.
33. CAZORLA Prieto, Luis Maria. Derecho Financiero y Tributario (Parte General). 3ª. Edición, Ed. Aranzadi. Navarra, 2002
34. CAZORLA PRIETO, LUIS MARIA. Poder Tributario y Estado Contemporáneo. IFE, Madrid, 1981.
35. CELORICO Palma C. Asesora General del Director General de Contribuciones e Impuestos . Portugal.
36. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid, 2002.
37. CHOMSKY, Noam. El Bien Común, Ed. Siglo XXI, 2001.
38. CONSTANTINO RODRÍGUEZ, HECTOR. La Capacidad Contributiva, Madrid, 2002.
39. COTTA, Sergio. Que es el Derecho, Ed. Rialp, Madrid, 2000.
40. CORONA, Juan F. Lecturas de Hacienda Pública. Minerva Ediciones, España, 1994.

41. CORS Moya, F. Xavier. Los Principios de la Justicia Tributaria en la L. G. T., Vol. I , comentarios a la Ley General Tributaria... Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda.
42. CORTINA Gutiérrez, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. Ed. Themis, México. 1993.
43. CUBERO Truyo, Antonio. La Simplificación del Ordenamiento Tributario, desde la Perspectiva Constitucional, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
44. CURIEL Villaseñor, Omar, Principios Tributarios (Fundamentos constitucionales de la Obligación Fiscal), Ed. Línea Universitaria, México, 2002.
45. DE LA GARZA, Sergio, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. México. 2001.
46. DE LA VILLA José María y Otros. Estudios de Doble Imposición. Instituto Estudios Fiscales. Madrid, España, 1979.
47. DEL PASO Bengoa, Jesús María. Derechos y Garantías del Contribuyente, comentarios a la ley. Ed. CISS, Valencia, 1998
48. DELLA. RAGION DI STATO, Traducción portuguesa. bajo el título Da Razio de Estado, hecha por el Centro de Historia de la Sociedad y la Cultura de la Universidad de Coimbra. Instituto Nacional de Investigación científica, Coimbra, 1992.
49. DE SOUSA Franco, A. Finanzas Públicas y Derecho Financiero, II, 4ª. Ed. Coimbra, 1992.
50. DIAZ Elías y COLOMER José Luis y Coordinadores. Estado, Justicia y Derechos. Editorial Alianza, S. A., Madrid, 2002.
51. DIAZ Álvarez, Genaro. Capacidad en el Orden Tributario comentarios a la Ley General Tributaria, Vol. I, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
52. DIETERLEN, Paulet. Ensayos sobre Justicia Distributiva. 2ª. Ed. Fontamara, México, 2001.
53. DINO JARACH. El hecho imponible, Abelardo Perrot 3ª. Edición. Buenos Aires, Argentina.

54. DOMINGUEZ Del Brío Francisco y CANAIS Margalef, Jorge. Modelos de Imposición Óptima. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
55. DOMÍNGUEZ Rousseau. La Justicia Constitucional en Europa. Editorial CRL Servicios Gráficos. Madrid, 2002.
56. DWORKIN Ronald. El Imperio de la Justicia (título original en inglés Law is Empire, Harvard University) Traducción: Claudia Ferrari, Press, Mass., 1986. Editorial Gedisa, S.A. Barcelona, 1992 (2da. Ed.).
57. ECHEVERRÍA Carlos, PALOMA Jesús, GARCÍA Picazo. La Sociedad Internacional en el cambio de siglo (1885- 1919). UNED, Madrid, 2003.
58. EINAUDI, Luigi. Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria. Barcelona, España, 1963.
59. ESCRIBANO, Francisco. La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir, Perfiles Constitucionales. Ed. Civitas, Córdoba, 1998.
60. ESCRIBANO, Francisco y PEREZ Rayo, Ignacio, Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, 2ª. Ed. Ed. Civitas, Sevilla, 1993.
61. ESEVERRY, Ernesto y LOPEZ Martínez, Juan. Temas Prácticos de Derecho Financiero. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.
62. FARIÑO, Juan M. Justicia, Ficción y Realidad, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997.
63. FERNÁNDEZ Antonio y DE CASTRO Cid. Benito. Lecciones de teoría del Derecho Natural, Ed. Universitas, S.A. 3era. Ed. Madrid, 1999.
64. FERNÁNDEZ Cainzas, Juan J. El Estado y los Contribuyentes, La Resistencia Fiscal. Ed. IEF, Madrid, 1986.
65. FERNANDEZ Martínez, R. Derecho Fiscal. Edit. McGraw Hill, México 1997.
66. HERNÁNDEZ y CUEVAS, José Mauricio. Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los E. U. M.
67. HERNÁNDEZ y CUEVAS, José Mauricio. Cuestiones Fiscales Constitucionales. IFF- 45 años.

68. HERNÁNDEZ y CUEVAS, J. M. Derecho Constitucional Tributario. De Fiscal, México, 1983.
69. FERREIRO Lapatza, José Juan, Ensayo sobre Metodología y Técnica Jurídica en el Derecho Financiero y Tributario. V. I. 22ª. Ed. . Marcial Pons, Madrid, 1998.
70. FERREIRO Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español. V. II, 22ª. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.
71. FERREIRO Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español. Vol. III, 22ª. Ed. . Marcial Pons, Madrid, 2000.
72. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1991.
73. ORASTIERI, Jorge. Importancia del Concepto Equidad Tributaria, Madrid, 2002 (CIAT) Edit.
74. GALLO, Franco. La Capacidad Contributiva, Centro Interamericano de Administración Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002.
75. GARCIA Añoveros, Jaime. Derecho Financiero Constitucional. Ed. Civitas, Madrid, 2001.
76. GARCIA Belsunce, Horacio A. La Autonomía del Derecho Tributario. Depalma, Buenos Aires, 1996.
77. GARCIA Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII.
78. GARCIA DORADO, FRANCISCO. Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación, Ed. Dykinson, Madrid, 2002.
79. GARCIA NOVOA, CESAR, El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2000.
80. GARCIA VILLAREJO, AVELINO y SANCHEZ SALINAS, JAVIER. Manual de Hacienda Pública general y de España. Ed. Tecnos, Madrid 1998.

81. GARCIA VIZCAINO, CATALINA " Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídica. Análisis de la legislación doctrina y jurisprudencia " Tomo I Parte General", Depalma, Buenos Aires, 1996
82. GARCIA Vizcaíno, C. Los tributos frente al federalismo, Depalma, Buenos Aires. 1975.
83. GARZA, J. Servando. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Tribunal Federal De Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2002.
84. GARZÓN ERNESTO VALDÉS " Filosofía " Arts Gráficas Solers. L. Valencia, 2001.
85. GONZALEZ MENDEZ, AMELIA. " Buena Fe y Derecho Tributario". Ed. Marcial Pons, Madrid, 2001.
86. GONZALEZ URIBE, HECTOR. " El Estado Social de Derecho en México y sus Implicaciones Tributarias", Tribunal Fiscal de la Federación, México
87. GONZALEZ, EUSEBIO y LEJEUNE ERNESTO. " Derecho Tributario I". Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca, 2000.
88. GONZALEZ, JULIANA, " Los Valores Humanos en México". Ed. Siglo XXI, México 2001.
89. GONZALO, LEOPOLDO y GONZALEZ, " Sistema Impositivo Español" Dykinson, Madrid, 2002.
90. GOODE, A. El Impuesto sobre la Renta, I. E. F, 1973.
91. GORDOA LOPEZ, ANA LAURA. " Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano", Ed. Porrúa, México, 2000.
92. Grundsatz Gerechter und Okonomisch Rationaler Steuerpolitic. J. C. B. Mohr, Tübingen, 1970 (edición española por el Instituto de Estudios Fiscales) Madrid.
93. GUTIERREZ, GERONIMO, LUJAMBIO, ALFONSO y VALADEZ, DIEGO. " El Proceso Presupuestario y las Relaciones entre los Órganos de Poder" " El Caso Mexicano en Perspectiva Histórica y Comparada". UNAM, México, 2001.
94. GUTIERREZ JUNQUERA PABLO " Curso de Hacienda Pública ". Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1998.

95. HABERLE PETER " PLURALISMO CONSTITUCIÓN (1980) ". Traducción de Emilio Mikunda Franco. Ed. Tecnos, Madrid 2002.
96. HALLIVIS PELAYO, MANUEL. " Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México". Tox Edit. , México, 2000.
97. HELLER, HERMAN. " Teoría del Estado". Ed. Fondo de Cultura Económica, México. 1998.
98. HERNANDEZ SALCIDO, RICARDO y GARCIA LEPE, CARLOS. " Ingresos Exentos para efectos del Impuesto sobre la Renta". Indetec, México, 2000.
99. HERRERA MOLINA, PEDRO M. " Capacidad Económica y Sistema Fiscal" Análisis del ordenamiento especial a la luz del Derecho Alemán. Marcial Pons, Madrid, 1998.
100. HOBBS, THOMAS. " Leviathan", 1ª. Ed. Inglés, 2ª. Ed. Español. Fondo de Cultura Económica, México, 2001.
101. HOBBS, THOMAS M. " Diálogo entre un Filósofo y un Jurista ". Ed. Tecnos, S.A., Madrid, 1992.
102. JAUREGUI LUIS y SERRANO ORTEGA J. ANTONIO. " Las Finanzas Públicas del Siglo XVIII y XIX" México, 1998.
103. JIMENEZ AMBEL, FRANCISCO " La Capacidad Tributaria de los Grupos de Sociedades" Vol. I. Comentarios a la Ley General Tributaria, Homenaje a Fernando Sainz de Bujande. IEF, Madrid 1991.
104. JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO, " Lección de Derecho Tributario" Ed. Thomson, México, 2002
105. JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO ANDRES. " Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal", Universidad Anáhuac, México, 1984.
106. LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA FISCAL EN MEXICO. INDETEC, México, 1994.
107. JUSTICIA (Memoria del 4º. Congreso Nacional de Derecho Constitucional I) UNAM, México, 2001
108. Kelsen, HANS. " ¿Qué es Justicia?" Ed. Ariel, Barcelona, 2001.

109. KIRCH HOF, R. y CARDOSO DA COSTA, J. M." Garantías Constitucionales del Contribuyente. Tirant de Blanch, Valencia, 1998.
110. LARENZ, KARL. " Metodología de la Ciencia del Derecho". Editorial Ariel. Barcelona, 2001.
111. LARENZ, KARL. " Derecho Justo " (Fundamentos de Ética Jurídica). Edit. Civitas, 1978.
112. LASSALLE FERDINAND " ¿ Qué es una constitución ? , 1ra. Ed. 1931, Edit. Ariel, Barcelona, 2001.
113. LATAPI RAMIREZ, MARIANO. " La Realidad de los Impuestos en México". Ed. Sicco, México. 1999.
114. Lijphart Arend " Modelos de Democracia " (Formas de gobierno y resultados de 36 pares). Título original: Patterns of Democracy. 1999. Yale University. Traducción de Carme Castellanos. Ed. Ariel, Barcelona, 2000.
115. LOPERO, MARIA TERESA, " Justicia Distributiva " (Legitimidad o Consenso). Ed. Universidad de Antioquia, Medellín, 1999.
116. LUQUI, JUAN CARLOS, " Derecho Constitucional Tributario", Depalma, Buenos Aires, 1993.
117. MALEM, JORGE. " Estudios de Ética Jurídica". Ed. Fontamara, México, 1996.
118. MAQUIAVELO. " El Príncipe", México, 2001.
119. MARCHENA GOMEZ, MANUEL, " El Ministerio Fiscal: Su pasado y su futuro", Marcial Pons, Madrid, 1992.
120. MARGAIN MANOTOUN, EMILIO. " Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Ed. Porrúa, México, 1989.
121. MARMOR, ANDREI. " Interpretación y Teoría del Derecho". Gedisa, Barcelona, 2001.
122. MARTIN FERNANDEZ, E. JAVIER, " Los Fines de los Tributos" Vol. I, Comentarios a la Ley General Tributaria,, IEF, Madrid, 1991.
123. MARTIN, JOSE MARIA y RODRÍGUEZ, GUILLERMO" Derecho Tributario General". Depalma, Buenos Aires, 1995.

124. MARTINEZ LAGO, MIGUEL ANGEL y GARCIA DE LA MORA, LEANDRO. " Lecciones de Derecho Financiero y Tributario". Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002.
125. MARTINEZ SICLUNA Y SEPULVEDA, CONSUELO, " Del Poder y la Justicia" Vol. I El Sentimiento de la Justicia", Edit. Actas, Madrid, 1997
126. MAVICHAL CARLOS y MARINO, DANIELA. " De Colonia a Nación" Impuestos y Políticas en México 1750- 1860. Colegio de México, 2001.
127. MC CLOSKEY, BILL. " La Equidad como principio". Madrid, 2002 (CIAT).
128. MENENDEZ MORENO, ALEJANDRO, " Derecho Financiero y Tributario (Lecciones de cátedra." 3ª. Ed. , Ed. Lexnova, Valladolid, 2002.
129. MONTESQUIEU. " El Espíritu de las Leyes". Ed. Oxford, México. 1999.
130. MORALES P., CARLOS. " Justicia Constitucional", Ed. Porrúa, México, 2002.
131. MOSCHETTI, FRANCESCO. " El Principio de Capacidad Contributiva" (Il principio della capacità contributiva). Università di Padova, Italia, 1973.
132. MYRDAL, GUNNAR. " Los Efectos Económicos de la Política Fiscal" Ed. Aguilar, Madrid, 1962.
133. NAVEIRA DE CASANOVA, GUSTAVO J. " El Principio de No Confiscatoriedad (Estudio en España y Argentina)". McGraw Hill, Madrid, 1997.
134. NEUMARK, FRITZ. " Principios de la Imposición" 2ª. Ed. Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
135. NINO CARLOS SANTIAGO. " Introducción al análisis del Derecho ". 10. Edición, Barcelona, 2001.
136. O. ASOREY, RUBEN. "Protección Constitucional de los Contribuyentes, Marcial Pons, Madrid, 2000.
137. ORRANTIA ARELLANO, FERNANDO A. " Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Ed. Porrúa, México, 2001.

138. "Ordenanza Tributaria Alemana". Traducción y notas Carlos Palao Taboada. Instituto Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980.
139. PAREDES MONTIEL, MARAT y RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. " El principio de reserva de la Ley en Materia Tributaria". Ed. Porrúa, México, 2001.
140. PEKELIS, ALEXANDER H. " Una Jurisprudencia del Bien Común Jornada 45 El Colegio de México.
141. PEÑA MENA, JOSE ANTONIO, DE LA. " Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal. UNAM, México. 2002.
142. PEREZ BECERRIL, ALFONSO, " Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano", Ed. Porrúa, México, 2001.
143. PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS y PEREZ DE AYALA BECERRIL MIGUEL. " Fundamentos de Derecho Tributario". 5ª. Edición, Ed. De Derechos Reunidos, Madrid, 2002.
144. PEREZ DE AYALA, JOSE LUIS. " Las Ficciones en el Derecho Tributario", Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970.
145. PEREZ CAMPOS JOSE RIVERA." Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos". IFF. I 45 años Pág. 466-484.
146. PEREZ LUÑO, ANTONIO ENRIQUE. "Lecciones de Filosofía del Derecho". Ed. Minerva Artes Gráficas, Sevilla, 2002.
147. PEREZ ROYO, FERNANDO. " Derecho Financiero y Tributario (Parte General)". 2ª. Ed. Ed. Civitas, Madrid, 2002.
148. PITA, CLAUDIO. " La Capacidad Contributiva", (CIAT), Madrid, 2002.
149. PRECIADO Hernández Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho, Dirección General de Publicaciones, UNAM, México, 1997.
150. QUERALT, JUAN MARTIN y LOZANO SERRANO CARMELO. " Derecho Tributario". 4ª. Ed. Ed. Pamplona, España, 1999.
151. QUERALT, JUAN MARTIN, y LOZANO SERRANO, CARMELO. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". 12ª. Ed. Ed. Tecnos, Madrid, 2001.

152. QUINTANILLA VALTIERRA, JESUS. " Derecho Tributario Mexicano". Ed. Trillas, México, 1999.
153. RAMIREZ CARDONA, ALEJANDRO." Hacienda Pública". Ed. Temis, Bogotá, 1998.
154. RAWL, JOHN. " Justicia como equidad ". Ed. Tecnos. Madrid, 2002. Traducción, Miguel Ángel Rodilla, 1999.
155. RAWLS, JOHN. " Teoría de la Justicia" (A teory of Justice). F. C. E., Madrid, 1997.
156. RECASENS SICHES, LUIS. " Tratado General de Filosofía del Derecho". Ed. Porrúa, México, 1981.
157. REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO. " El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos ". Taxxx Editores, México, 1999.
158. REYES Vera Ramón. Tribunal Fiscal de la Federación, cuarenta y cinco años, tomo I, México, 1982.
159. REYES TAYABOS, JORGE. " Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo" . Ed. Themis, México. 1996.
160. RICARDO, DAVID. " Principios de Economía Política y Tributación". F. C. E. México, 1985.
161. RICOOUR, PAUL. " Teoría de la Interpretación". Siglo XXI, México, 2001.
162. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. " Derecho Fiscal". Ed. Oxford, México, 2000.
163. RODRIGUEZ PANIAGUA, JOSE MARIA." Lecciones de Derecho Natural como Introducción al Derecho". Artes Gráficos Benzal. Universidad Complutense, Madrid, 1988.
164. RODRIGUEZ, GUILLERMO HECTOR. " El Ideal de Justicia y Nuestro Derecho Positivo". Imprenta Mundial, México. 1934.
165. RODRÍGUEZ, HECTOR CONSTANTINO " La Capacidad Contributiva", Madrid, 2002.
166. ROSEN HARVEY S. " Hacienda Pública " Universidad de Princeton, Traducción Jesús Ruiz H. Public. Finance. Mc. Graw Hill, Madrid, 2001.

167. RUIZ DE SANTIAGO, JAIME. " Ensayo de Deontología Fiscal". IEF 45 años.
168. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. " Lecciones de Derecho Financiero". 10ª. Ed. Universidad Complutense de Madrid, 1993.
169. SÁNCHEZ Gómez Narciso. Los Impuestos y la Deuda Pública, Editorial Porrúa, México. 2000.
170. SANCHEZ LEON, GREGORIO. " Derecho Fiscal Mexicano". Cárdenas Editor, 1986.
171. SÁNCHEZ Serrano, I. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional. Marcial Pons, 1997.
172. SANDEL MICHAEL. " El Liberalismo y los Limites de la Justicia". Gedisa Ed., serie Filosofía del Derecho, Barcelona 2000.
173. SANTO TOMAS, JUAN DE. " De los Signos y los Conceptos", UNAM, 1989.
174. SERRA Rojas, A. *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1974
175. SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Fondo de Cultura Económica, México, 1958.
176. SOTO GALVAN BEATRIZ, SOTO GALVAN ESTHER, " Las Uniones de Derecho en el Derecho ", UNED, Madrid, 2002.
177. SPISSO, RODOLFO R. " Derecho Constitucional Tributario ", 2da. Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000.
178. TEJERIZO LOPEZ, J. M. " La Reforma Tributaria Italiana". Estudios de Hacienda Pública IEF, Madrid, 1974.
179. TENA Ramírez, F. Leyes Fundamentales de México (1808-1995), 19 ed. Ed. Porrúa, México, 1995
180. TIJERIZO LOPEZ JOSE MANUEL y otros. " Derecho Tributario Ejercicios Prácticos " 3era. Ed. Lerko Print, S.A., UNED, Madrid, 2003.

181. TIPKE, KLAUS. "Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes". Marcial Pons, Barcelona, 2002.
182. UCKMAR, VICTOR. "El principio de Equidad Tributaria". Madrid, 21002 (CIAT).
183. URESTY ROBLEDOS, HORACIO. "Los Impuestos en México, Régimen Jurídico". Taxxx Editores, México, 2002
184. VALDEZ COSTA, RAMON. "Curso de Derecho Tributario". Ediciones Temis, Colombia, 2001.
185. VALADEZ, DIEGO y GUTIERREZ RIVAS. "Justicia, memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional I". UNAM, México, 2001.
186. VIGO, RODOLFO LUIS. "Perspectivas Jusfilosóficas Contemporáneas". Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1991.
187. VILLEGAS, HECTOR B. "Régimen Penal Tributario Argentino". Depalma, Buenos Aires, 1993.
188. VILLEGAS, HECTOR BELISARIO. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Depalma, Buenos Aires, 2002.
189. VILLEROY DE GALHAU, FRANCOIS. "La Capacidad Contributiva". Madrid, 2002. (CIAT).
190. VILLORO TORANZO, MIGUEL. "El Poder y el Valor (Fundamentos de una ética Política, F. C. E., México, 1997.
191. VILLORO TORANZO, MIGUEL. "Los principios filosóficos y el Derecho Fiscal". IFF, 45 A
192. WALZER, MICHAEL. "Las Esferas de la Justicia". F. C. E. México, 2001.
193. ZARATE, J. México a través de los siglos. Ed. Cumbre, México, 1972, T. III,
194. "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000", Tomo I y II, México, 2001.
195. "La Justicia Administrativa - Fiscal en México, Federación, Estado y Municipio". Ed. Indetec, Guadalajara, Jal. 1994.

REVISTAS

1. AGULLO, ANTONIO. " Una Reflexión en torno a la Prohibición de confiscatoriedad del sistema Tributario. Revista de Derecho Financiero No. 36. Ed. Civitas. Pág. 555-561.
2. ARCHE DOMINGO, FERNANDO VICENTE. " Notas sobre el Gasto Público y Contribución a su Sostentamiento en la Hacienda Pública. Revista Española de Derecho Financiero. Ed. Civitas. Págs. 535 -547.
3. BANDRÉS MOLINÉ, EDUARDO, " Progresividad, Equidad y Efectos Distributivos de los Gastos Sociales en España, Revista Hacienda Pública Española, IEF, 117 I, 1970.
4. CASADO Ollero G. El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta. Civitas, Revista española de Derecho Financiero, número 32. Madrid. 1981.
5. CORONADO Ollero. El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la imposición indirecta II Revista Española de Derecho Financiero No.34, Madrid, 1982.
6. CORTES DOMINGUEZ, MATIAS. Revista de Economía, Moneda y Crédito No. 94, Septiembre de 1965. " Una Contribución al Estudio de la Capacidad Jurídica Tributaria, Madrid. Pág. 87-121.
7. MARTIN DELGADO, JOSE MARIA. " Los principios de capacidad económica e Igualdad en la constitución Española 1978, Revista Hacienda Pública Española No. 60, 1979.
8. MARTINEZ SANCHEZ, JOSE MARIA. " Equidad Integracional y Política Fiscal, Universidad de Valladolid, Revista Hacienda Pública Española, IEF.
9. POST MESTRES, MAGIC, " La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional". Revista Española de Derecho Financiero No. 31, Civitas, Julio - Septiembre 1981.
10. POST MESTRES, MAGIC. " En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia Tributaria en los Estados Contemporáneos, Publicaciones de la Real Academia de Ciencias económicas y financieras de Barcelona, 1974.
11. REVISTA PRACTICA FISCAL No. 298. " Propuesta de Reformas fiscales 2003". Ed. Taxxx, México. 2002, Pág. A40 - A46.

12. RIVERA PEREZ CAMPOS, JOSE. " Equidad y proporcionalidad en los Impuestos. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, t. I., México.
13. SMITHIN, JOHN N. " La Composición del Gasto Público y la Eficacia de la Política Fiscal". Revista Hacienda Pública Española, IEF., 1970
14. YAÑEZ Franco. Perspectiva de la Imposición en los sistemas Modernos, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1991.
15. YEIDCKOL Polevnsky. Presidenta de Canacindra, Revista Siempre, Número 2616, 3 de Agosto de 2003, México D. F.

LEGISLACION

1. Amparo en Revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C. V., México, Distrito Federal
2. Autores Varios" La Jurisdicción Constitucional en Iberoamérica", Ed. Jurídica Venezolana, Madrid, 1997
3. CARRASCO IRIARTE, HUGO. " Diccionario de Derecho fiscal". Ed. Oxford. México, 1998.
4. HEVAO HIDRON, JAVIER, " Constitución Política de Colombia", Ed. Temis, Bogotá, 2001.
5. " Impuesto sobre la Renta " Año 1973, Sistema, México.
6. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. UNAM. " Diccionario Jurídico Mexicano". Ed. Porrúa, México. 1992.
7. LEGISLACION FINANCIERA Y TRIBUTARIA BASICA. Ed. Colex, Madrid, 2002
8. LEYES GENERALES DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 2ª. Ed. Editorial Civitas, Madrid, 1999.
9. SCJN. Apéndice de 1995. Séptima Época. Pleno. Tomo 1.
10. Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 86.

11. " Código Fiscal de la Federación". Themis, México, 2003
12. " Constitución, La Nación Argentina", Depalma, Buenos Aires, 1994.
13. " La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación", Op. cit. Volumen IV, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917 – 1995, jurisprudencia, Tomo 1, Materia Constitucional, México, 1995.
14. " Las Constituciones Latinoamericanas". Instituto de Investigaciones Jurídicas 1988
15. " The Constitution Of The United States" A. Montor Kook, 1984
16. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Editorial Porrúa e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo II, decimosexta edición, México, 2002.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

A.	Antecedentes.....	1
B.	Nombre de la Tesis.....	5
C.	Planteamiento del Problema.....	5
D.	Hipótesis.....	6
E.	Método de investigación.....	8
E.1	Método Inductivo.....	8
E.2	Método Deductivo.....	9
E.3	Método Analítico.....	10
E.4	Método Sintético.....	10
E.5	Método Comparativo.....	11
F.	Estructura.....	11
F.1	Introducción.....	11
F.2	Fuentes del Derecho Financiero.....	12
F.3	Clases de Justicia.....	12
F.4	Principios Constitucionales.....	12
G.	Conclusiones.....	13

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

A.	Generalidades.....	14
B.	Época Antigua.....	16
B.1	En la India.....	16
B.2	En Egipto.....	16
B.3	En Atenas.....	18
B.4	En Roma.....	18
C.	La Edad Media.....	20
C.1	Organización económica y política.....	20
C.2	Obligaciones de los Vasallos.....	21
C.3	Obligaciones de los Siervos.....	23
C.4	La evolución.....	24
D.	El renacimiento.....	25
D.1	Generalidades.....	25

D.2	Publicación de la obra sobre la investigación, la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones.....	29
D.3	Publicación de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano.....	30
E.	En México.....	31
E.1	Época Prehispánica.....	31
E.2	Época Colonial.....	32
E.3	Época de la guerra de Independencia.....	33
E.4	Época Independiente.....	36

CAPÍTULO II. DERECHO FINANCIERO

A.	Generalidades.....	39
B.	Concepto de Derecho Financiero.....	43
B.1	Sainz de Bujanda.....	43
B.2	Ingrosso.....	44
B.3	Pugliese.....	44
B.4	Giuliani Fonrouge.....	44
B.5	Ezio Vanoni.....	45
B.6	Rheinfeld.....	45
B.7	Pérez Royo.....	47
B.8	Menéndez Moreno.....	47
B.9	Martínez Lago y García de la Mora.....	48
B.10	Cazorla Prieto.....	49
B.11	Palao Taboada.....	50
B.12	Ferreiro Lapatza.....	50
B.13	Nuestra opinión.....	51
C.	Relación del Derecho Financiero con otras disciplinas jurídicas.....	52
D.	Fuentes del Derecho Tributario.....	55
E.	La Constitución como fuente del derecho tributario.....	58
F.	La Ley como fuente del Derecho Tributario.....	61
G.	El Decreto ley como fuente del Derecho Tributario.....	64
H.	La Autonomía del Derecho Financiero.....	69

I.	Los Decretos Delegados.....	75
J.	Los Tratados Internacionales.....	77
K.	El Reglamento.....	79
L.	Jurisprudencia.....	89
M.	El Poder Financiero.....	91
M.1	La Evolución del Poder Financiero.....	92
M.2	Límites del Poder Financiero.....	94

CAPÍTULO III. LA JUSTICIA

A.	Generalidades.....	102
B.	El vínculo entre Justicia y Derecho.....	105
C.	Clases de Justicia.....	106
D.	Justicia Distributiva.....	109
E.	Justicia Conmutativa.....	118
F.	La Justicia entendida como valor.....	120
	La Justicia como uno de los fines del	
G.	Derecho.....	125
H.	La Justicia como finalidad existencial.....	129
I.	El Derecho es la misma cosa justa.....	132

CAPÍTULO IV. NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A.	Generalidades.....	134
B.	Opinión de la doctrina.....	135
C.	El Hecho Imponible.....	138
D.	Ámbito de validez de las normas jurídicas.....	142
D.1	Ámbito material de validez.....	143
D.2	Ámbito personal o subjetivo de validez.....	144
D.3	Ámbito temporal de validez.....	146
D.4	Ámbito espacial de validez.....	148

CAPÍTULO V. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

A.	Generalidades.....	150
B.	El Sujeto Activo de la relación tributaria.....	156

C.	Sujetos Pasivos de la relación tributaria.....	162
----	--	-----

CAPÍTULO VI. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

A.	Generalidades.....	168
A.1	Introducción.....	168
A.2	Facultades del Congreso de la Unión.....	169
A.3	Limitaciones Tributarias a los Estados.....	172
B.	Clasificación de los ingresos según la doctrina.....	173
B.1	Introducción.....	173
B.2	Margain Manatou.....	173
B.3	Rafael Bielsa.....	174
B.4	Arrijo Vizcaíno.....	175
C.	Clasificación adoptada por la Constitución.....	176
C.1	Federales.....	176
C.2	Distrito Federal.....	176
C.3	Estatales.....	176
C.4	Municipales.....	176
D.	Clasificación de los ingresos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.....	176
D.1	Introducción.....	176
D.2	Definición de los Impuestos.....	177
D.3	Aportaciones de seguridad social.....	177
D.4	Contribuciones de Mejoras	177
D.5	Derechos.....	178
D.6	Accesorios de las Contribuciones.....	178
E.	Ley de Ingresos de la Federación.....	179
E.1	Ingresos Federales para el Ejercicio 2003.....	179
F.	Clasificación de los Impuestos.....	180
G.	Concepto e Importancia de los Impuestos.....	181
H.	Definición de impuestos	185
H.1	Introducción	185
H.1 a.	Eheberg	185
H.1 b.	Nitti	186

H. 1 c.	Vitti de Marco	186
H. 1 d.	Álvarez de Cienfuegos	186
H. 1 e.	Leroy Beaulieu	186
H. 1 f.	E. R. A. Seligman.....	187
H. 2	De la Garza.....	187
H. 2 a.	Berliri.....	187
H. 2 b.	Giannini.....	187
H. 2 c.	Villegas.....	188
H. 3	Jiménez González A.....	188
H. 3 a.	Micheli.....	188
H. 3 b.	Geze.....	189
H. 3 c.	Cortés Domínguez.....	189
	La Ordenanza Tributaria de la República Federal de	
H. 3 d.	Alemania.....	189
H. 3 e.	Ley General Tributaria de España.....	190
H. 3 f.	Modelo de Código Tributario de América Latina.....	190
H. 4	García Vizcaíno.....	190
H. 5	Cambios en Código Fiscal de la Federación.....	191

CAPÍTULO VII. CRITICA AL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DE 1987

A.	Generalidades.....	195
B.	Análisis del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	197
C.	Crítica a la Jurisprudencia que declara constitucional el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	200
C.1	Generalidades.....	200
C.2	Resoluciones Jurisprudenciales.....	201
C.2 a.	Proporcionalidad de las contribuciones debe determinarse analizando las características particulares de cada una.....	201
C.2 b.	Impuestos, Proporcionalidad de los. Naturaleza.....	202
C.2 c.	Impuestos, Proporcionalidad y equidad de los.....	209

C.2 d.	Proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.....	211
C.2 e.	Impuestos, concepto de Capacidad Contributiva.....	213
C.2 f.	Activo. La tasa fija del 1.8% que establece el artículo 2º de la ley que dicho impuesto, no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.....	215
C.2 g.	Renta. La tasa fija del 35% que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto relativo no es violatoria del Principio de Proporcionalidad tributaria.....	218
C.2 h.	Proporcionalidad.....	220
C.3	Argumentos contra la tesis jurisprudencial que acuerda la constitución del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	222
C.3 a.	La SCJN desconoce tesis de Jurisprudencia emitida en 1985 donde la proporcionalidad debe fijarse de acuerdo a la capacidad económica y aplicando tasas progresivas.....	222
C.3 b.	Indica a la SCJN que al analizar otros impuestos, las tarifas proporcionales o fijas son constitucionales.....	223
C.3 c.	Establece la SCJN que la tarifa progresiva no es la única apegada al principio de proporcionalidad, que la tasa única del 35% también puede reunir el requisito de Proporcionalidad.....	228

CAPÍTULO VIII. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

A.	Consideraciones Generales.....	231
B.	Evolución conceptual del Principio de Capacidad Contributiva.....	236
C.	Concepto de Capacidad Contributiva.....	238
C.1	Justicia.....	238
C.2	Exactitud.....	238
C.3	Comodidad.....	238
C.4	Economía.....	238
D.	La Fuerza económica, base de la Capacidad Contributiva	250

E.	El Principio de Capacidad Contributiva.....	252
F.	El Concepto de Capacidad Económica.....	263
G.	Capacidad Económica, hecho imponible y estructural del tributo.....	265
H.	Capacidad Económica como aptitud para tributar.....	267
I.	Capacidad Económica como medida de equidad.....	270
J.	Capacidad Económica y Justicia Tributaria.....	275
K.	Capacidad Económica y estructura del Tributo.....	283
L.	Capacidad económica en el derecho comparado.....	287
M.	Jurisprudencia.....	288
M.1	Jurisprudencia Constitucional Española.....	288
M.2	Jurisprudencia Constitucional Italiana.....	290
M.3	Jurisprudencia Constitucional Alemana.....	291
N.	Doctrina.....	293
N.1	Doctrina Alemana, Española e Italiana.....	293

CAPÍTULO IX. IGUALDAD

A.	Antecedentes.....	309
B.	Generalidades.....	312
C.	Diferencia entre Igualdad General e Igualdad Tributaria..	316
D.	Constitución española de 1978.....	318
E.	La igualdad en España.....	319
F.	La igualdad en Argentina.....	323
G.	La igualdad en México	325
H.	Jurisprudencia Española.....	327
I.	Jurisprudencia Argentina.....	329
J.	Jurisprudencia Mexicana.....	330

CAPÍTULO X. PROGRESIVIDAD

A.	Concepto de Progresividad.....	338
A.1	Generalidades.....	338
A.2	Pérez de Ayala.....	339
A.3	Sánchez Serrano.....	340
A.4	Sainz de Bujanda y García Dorado.....	341

A.5	Martínez Lago y García de la Mora.....	343
A.6	Pérez Royo.....	344
A.7	Cazorla Prieto.....	346
A.8	Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco.....	346
A.9	Menéndez Moreno.....	347
A.10	Ernesto Eseverry y López Martínez.....	348
B.	Funciones del Principio de Progresividad.....	349
B.1	Cazorla Prieto.....	349
B.2	Frankfort Fritz Neumark.....	351
C.	Puntos Críticos de la Progresividad.....	354
C.1 a.	Complejidad legal y administrativa del impuesto.....	354
C.1 b.	Blum y Kalven.....	354
C.1 c.	Efectos económicos de la progresividad.....	354
C.2	Henry Simons.....	358
C.3	Louis Eisenstein.....	359
C.4	Harold Groves.....	360
C.5	Progresividad en forma de un Impuesto Sobre la Renta.	363

CAPÍTULO XI. PROPORCIONALIDAD

A.	Generalidades.....	373
A.1	Luqui J. C.	375
A.2	Garza S. J.....	377
A.3	De La Garza S. F.....	378
A.4	Margain Manatou E.	379
A.5	Flores Zavala E.	380
A.6	Serra Rojas A.	381
A.7	Arrijo Vizcaíno A.....	381
B.	Derecho Comparado.....	382
B.1	Constitución Italiana.....	382
B.2	Constitución Española.....	383
B.3	Jurisprudencia Tributaria Mexicana.....	384
B.3 a.	Antecedentes.....	384

B.3 b. Criterios del Poder Judicial.....	384
B.3 b. 1 Informe del presidente de la S. C. J. N.	384
B.3 b. 2 Amparo en revisión 1113/95.....	385
B.3 b. 3 Proporcionalidad de las contribuciones.....	386
B.3 b. 4 Proporcionalidad y Equidad.....	386
B.3 b. 5 Capacidad Contributiva.....	388
CONCLUSIONES.....	390
BIBLIOGRAFÍA.....	393
ÍNDICE.....	410

