

## CAPITULO II

### PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

**SUMARIO:** 2.1 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS. 2.1.1 Principios de Adam Smith. 2.1.2 Principios de Adolfo Wagner. 2.1.3 Principios de Harold M. Sommers. 2.1.4 Principios de Fritz Neumark. 2.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. 2.2.1 Principio de Generalidad. 2.2.2 Principio de Obligatoriedad. 2.2.3 Principio de vinculación con el gasto público. 2.2.4 Principio de Legalidad. 2.2.4.1 Principio de supremacía de la Ley. 2.2.4.2 Principio de reserva de Ley. 2.2.5 Principio de Proporcionalidad y Equidad. 2.2.6 Principio de Capacidad Contributiva.

#### 2.1 PRINCIPIOS DOCTRINARIOS.

El Derecho Tributario es aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.<sup>1</sup>

Por lo tanto, el Derecho Tributario no está constituido únicamente por las normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino también por un conjunto “principios”, “postulados”, “directrices”, “cánones”, “rules”, “regles” o “maximes” de la imposición, los cuales Fritz Neumark califica como *preceptos del deber ser* que se formulan a fin de lograr la realización de determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica. En el primer caso, se trata de establecer criterios que

---

<sup>1</sup> Vid. GIANNINI, A. D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 7.

permitan enjuiciar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada política fiscal.<sup>2</sup>

Es así como, desde hace varios siglos, numerosos tratadistas enunciaron una serie de principios teóricos basados en nociones de justicia y equidad, que en su concepto, deben ser la base reguladora del orden jurídico-tributario.

El origen de los principios que actualmente son respetados y observados, tanto por la doctrina como por el legislador contemporáneo, se encuentra en las ideas formuladas por el distinguido economista inglés Adam Smith en el libro V de su famosa obra *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*.

Estos principios que han influido no sólo a los más grandes tratadistas de la materia “sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales”,<sup>3</sup> se complementan con otros elaborados posteriormente por la doctrina, como es el caso de los principios de la imposición enunciados por Adolfo Wagner en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, los propuestos por Harold M. Sommers en su libro titulado *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* y aquellos expuestos por el notable tratadista alemán Fritz Neumark en su obra *Principios de la Imposición*.

---

<sup>2</sup> NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 24.

<sup>3</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México, 2000, p. 209.

### 2.1.1 Principios de Adam Smith.

Adam Smith<sup>4</sup> desarrolló los principios elementales a los que deben sujetarse todas las normas jurídico-tributarias con el fin de integrar un orden jurídico justo que aliente la productividad, el esfuerzo y la imaginación creativa como fuentes de riqueza.

Estos principios son:

- a) Principio de Justicia o Proporcionalidad;<sup>5</sup>
- b) Principio de Certidumbre o Certeza;
- c) Principio de Comodidad, y
- d) Principio de Economía.

a) Principio de Justicia o Proporcionalidad.

De acuerdo a este principio los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes o the Wealth of Nations*. The University of Chicago Press, Chicago, 1976, pp. 350 y 351.

<sup>5</sup> Algunos autores llaman a este principio de Proporcionalidad señalando que para que un sistema tributario sea justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa, lo cual se logra mediante la aplicación de tarifas progresivas que exijan una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en el caso de ganancias medias y pequeñas. (Vid. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, p. 212.)

<sup>6</sup> Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, México, 1995, p. 137.

Al respecto, la doctrina ha considerado que un impuesto es justo y equitativo, cuando es general y uniforme.

La generalidad consiste en que todas las personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con la que la ley señala como *hecho generador*<sup>7</sup> del crédito fiscal deben pagar impuestos.

Sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de *Capacidad Contributiva*, la cual se posee “cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista”.<sup>8</sup> Es decir, la obligación tributaria nace una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, después de lo cual está en aptitud de contribuir para los gastos del Estado.

Al respecto, Flores Zavala considera que todos los que tienen Capacidad Contributiva deben pagar impuestos, así mismo, que la exención de los *mínimos de existencia*<sup>9</sup> no rompe con el principio de generalidad, porque no puede pagar impuestos

---

<sup>7</sup> La doctrina reconoce en el nacimiento de la obligación fiscal dos hechos: primero, el *hecho imponible*, siendo éste la hipótesis de causación prevista en la ley; y segundo, el *hecho generador*, que se da cuando se realizan los supuestos del hecho imponible, naciendo entonces la obligación de pagar la contribución respectiva. (Vid. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *Los fines extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 2000, p. 33.)

<sup>8</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979, p. 38.

<sup>9</sup> El citado autor denomina mínimo de necesidad o mínimo de existencia aquella renta o capital que se considera como indispensable para que un hombre pueda subsistir. (FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 140.)

quien no esta dotado de Capacidad Contributiva, la cual empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista.<sup>10</sup>

Es verdad que habrá cierta dificultad en determinar con precisión esa cantidad, y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro, pero siempre será posible hacer su determinación y, en todo caso, siempre es preferible algún mínimo por pequeño que sea a ninguno.<sup>11</sup>

Por su parte, la uniformidad necesaria para que un impuesto sea considerado justo o equitativo consiste en que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto.

Además, este principio significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar de forma tal que representen para todos los contribuyentes, igual sacrificio mínimo.

Al respecto, Margain Manautou interpretando la teoría del sacrificio de John Stuart Mill, señala que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de la misma situación; por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 140.

<sup>11</sup> *Idem.*, p. 142.

<sup>12</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *op. cit.*, nota 8, p. 40.

Flores Zavala apunta que este principio se puede aplicar también a una ley impositiva aislada, en cuyo caso “debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora, debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.”<sup>13</sup>

b) Principio de Certidumbre o Certeza.

Este principio señala que todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos o características, para evitar así, actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Es decir, el impuesto que cada individuo debe pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de cobro, la forma de pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona, ya que la incertidumbre da cabida al abuso y favorece la corrupción de ciertas personas que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.<sup>14</sup>

Por lo tanto, para cumplir con este principio, la ley impositiva debe determinar con precisión quien es el *sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable,*

---

<sup>13</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 233.

<sup>14</sup> *Vid.* DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial Limusa, México, 2001, pp. 69 y 70.

*fecha de pago y sanciones aplicables*,<sup>15</sup> con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del causante, e introduzcan la incertidumbre.

c) Principio de Comodidad.

Este principio dispone que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, lo cual significa que los plazos y fechas deben fijarse de modo que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con su obligación tributaria.

Al respecto, Margain Manautou menciona que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, deben escogerse fechas que sean propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Por sujeto pasivo entendemos a la persona física o moral destinataria o causante de cada tributo; El objeto es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución; La tasa, cuota o tarifa es la fórmula numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo; La base gravable es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a las que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer; La fecha de pago es la determinación de los plazos y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar y pagar los tributos que hayan causado; Las sanciones aplicables consiste en la tipificación de cada infracción sancionable, el señalamiento de los montos mínimo y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de la facultad punitiva del Estado al previo cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos. (*Vid. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, op. cit., nota 3, pp. 217 y 218*).

<sup>16</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *op. cit.*, nota 8, p 42.

d) Principio de Economía.

Este principio consiste en que toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan al tesoro público.

Emilio Margain Manautou sugiere que para que un impuesto justifique su existencia debe ser productivo y de gran rendimiento, para lo cual la diferencia entre la suma que se recaude y la que entre a las arcas de la nación debe ser lo menor posible. Citando a Luigi Einaudi, sostiene que “cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.”<sup>17</sup>

Por lo tanto, si la diferencia entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público es mucha, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes que transforman en antieconómico el impuesto:

- a) La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios, cuyos sueldos absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen una contribución adicional;
- b) La existencia de impuestos opresivos a la industria, que desalienten a la gente;
- c) Las multas y las penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría derivar del empleo de sus capitales, y

---

<sup>17</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *op. cit.*, nota 8, p 42.



- d) Someter a la gente a frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, que hacen objeto, al causante, de vejaciones y opresiones innecesarias.

### **2.1.2 Principios de Adolfo Wagner.**

El tratadista alemán Adolfo Wagner<sup>18</sup>, en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, enumera nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías de la siguiente manera:

#### a) Principios de Política Financiera:

##### 1. Suficiencia de la imposición.

Según este principio, los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.<sup>19</sup>

##### 2. Elasticidad o movilidad de la imposición.

De acuerdo a esta máxima, los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios

---

<sup>18</sup> Cit. por FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, nota 5, pp. 149-154.

<sup>19</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 1998. p. 406.

impuestos, que con un simple cambio de tarifas produzcan los recursos necesarios en situaciones de crisis.<sup>20</sup>

b) Principios de Economía Pública:

3. Elección de buenas fuentes de impuestos.

Este principio consiste en la elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.<sup>21</sup>

4. Elección de las clases de impuestos.

Este principio tributario consiste en que el legislador puede escoger quien será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quien será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuesto y de los objetos, una realización más o menos verdadera de sus hipótesis.<sup>22</sup>

c) Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos:

Estos postulados proclaman dos características de la tributación:

5. Generalidad, y

---

<sup>20</sup> Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, nota 6, p. 151.

<sup>21</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.*, nota 19, p. 406.

<sup>22</sup> Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, nota 6, p. 152.

6. Uniformidad.

Wagner se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner en materia de equidad, han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos en la legislación.<sup>23</sup>

d) Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición:

7. Fijeza de la imposición.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

- I. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.
- II. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
- III. Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y las especies liberatorias admitidas.
- IV. Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

---

<sup>23</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.*, nota 19, p. 407.

- V. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
- VI. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
- VII. Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.
- VIII. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.<sup>24</sup>

8. Comodidad de la imposición.

La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general el domicilio del causante; la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes y los procedimientos deben ser lo menos molestos posible.<sup>25</sup>

9. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

---

<sup>24</sup> *Vid.* DE LA GARZA, Sergio Francisco. *op. cit.*, nota 19, p. 407.

<sup>25</sup> *Vid.* FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, nota 6, p. 154.

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.<sup>26</sup>

### **2.1.3 Principios de Harold M. Sommers.**

Harold M. Sommers, en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, plantea, indudablemente influido por Smith, las máximas que, a su juicio, deben seguir los actuales legisladores.

#### a) Principio de la Capacidad de Pago.

Este principio, inspirado en el principio de Justicia de Adam Smith, sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.

En este principio Sommers agrega al principio de Justicia de Smith dos ideas originales:

1. Las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen,

---

<sup>26</sup> Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *op. cit.*, nota 6, p. 154.

independientemente de que se beneficien en mayor o menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones; y

2. El empleo de este principio es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza.<sup>27</sup>

b) Principio del Beneficio.

Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago y enuncia que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Este principio se puede distinguir con claridad solamente cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.<sup>28</sup>

c) Principio del Crédito por Ingreso Ganado.

Este principio de Sommers establece que el origen del ingreso será el criterio a considerar para la distribución de las cargas tributarias, dando un tratamiento favorable a los ingresos derivados de cualquier clase de trabajo, mientras que los ingresos que provienen de la especulación o de la suerte son castigados.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Vid. ARRIJOJA VIZACAÍNO, Adolfo. *op. cit.*, nota 3, p. 235.

<sup>28</sup> SOMMERS, Harold M. *Cit.* por ARRIJOJA VIZACAÍNO, Adolfo. *op. cit.*, nota 3, p. 236.

<sup>29</sup> *Idem.* p. 238.

d) Principio de la Ocupación Plena.

Este principio es una moderna variante del principio de Economía de Smith. Se caracteriza por pugnar por una política tributaria que, sin oprimir a la industria y al comercio, se oriente hacia la continua reinversión de las utilidades con propósitos de generación de fuentes de trabajo, o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza.

e) Principio de la Conveniencia.

Este principio no es más que la máxima de Economía de Adam Smith enunciada en su acepción más elemental, ya que postula la idea de que algunos impuestos se deben establecer con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.<sup>30</sup>

#### **2.1.4 Principios de Fritz Neumark.**

Fritz Neumark concibe los principios de la imposición en función de fines predeterminados que surgen de la orientación política y económica a la que la imposición debe servir y luego, delineando los principios, procura lograrlos a través de la estructuración de un sistema tributario determinado.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> SOMMERS, Harold M. *Cit.* por ARRIOJA VIZACAÍNO, Adolfo. *op. cit.*, nota 3, p. 239.

<sup>31</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*. Adeledo-Perrot, Buenos Aires, p. 67.

Sobre la base de una clasificación de cinco fines enuncia dieciocho principios de imposición,<sup>32</sup> que expuestos de manera esquemática son:

I. Principios presupuestario-fiscales de la imposición:

1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales. (1)
2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento). (2)

II. Principios político-sociales y éticos de la imposición:

1. Postulado de justicia.
  - a) Principio de la generalidad de la imposición. (3)
  - b) Principio de la igualdad de la imposición. (4)
  - c) Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. (5)
2. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza. (6)

III. Principios político-económicos de la imposición:

1. Principios de ordenamiento económico.
  - a) Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas. (7)
  - b) Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos. (8)

---

<sup>32</sup> NEUMARK, Fritz. *op. cit.*, nota 2, p. 54.



- c) Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia. (9)

2. Principios político-económicos.

- a) Principio de flexibilidad activa de la imposición. (10)
- b) Principio de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición. (11)
- c) Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico. (12)

IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios:

- 1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales. (13)
- 2. Principio de transparencia fiscal. (14)
- 3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales. (15)
- 4. Principio de continuidad del derecho fiscal. (16)
- 5. Principio de economicidad de la imposición. (17)
- 6. Principio de comodidad de la imposición. (18)

**2.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan las guía máximas de todo el orden jurídico tributario, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo

contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerán de validez jurídica.<sup>33</sup>

El ejercicio del *poder tributario*<sup>34</sup> y la actuación de las autoridades deben seguir determinados patrones establecidos en la Constitución y en las demás leyes.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales la doctrina ha derivado una serie de reglas básicas, que por tener su origen en la *Constitución*,<sup>35</sup> se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, el cual dispone: “*Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*”

El contenido de la fracción IV del citado artículo 31 Constitucional se puede desglosar de la siguiente forma:

---

<sup>33</sup> Vid. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, p. 245.

<sup>34</sup> La expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción. (Vid. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero Volumen I*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 322).

<sup>35</sup> Nuestras Leyes Fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia, han procurado, tal y como lo recomendaba Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad. Así, el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814, contuvo la siguiente expresión: “las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa”. Casi medio siglo después, la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de 1857, estableció que: “Artículo 31. 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”. Finalmente, el texto de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución vigente, estatuye que: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. (Vid. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, pp. 246 y 247).

- a) Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos;
- b) Reconoce el derecho de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y del Municipio en que resida el contribuyente a percibir contribuciones;
- c) Las contribuciones deben estar establecidas en ley;
- d) Se deben destinar para cubrir los gastos públicos, y
- e) Deben ser equitativas y proporcionales.

Por lo tanto, del contenido de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se puede observar la existencia de los siguientes Principios:

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de vinculación con el gasto público;
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;
- e) Principio de Legalidad, y
- f) Principio de Capacidad Contributiva.

### **2.2.1 Principio de Generalidad**

Este principio emana directamente del régimen de legalidad tributaria, esto en virtud de que todo tributo para ser válido debe estar previsto en una ley, hecho que confiere a los impuestos las mismas características de la ley: general, abstracto e impersonal.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado que “*es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después*”

Para Arrijoa Vizcaíno, el principio de Generalidad tributaria significa que “están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”<sup>37</sup>

Por su parte, Flores Zavala indica que éste principio no significa que todos deben pagar impuestos, sino que los impuestos deben gravar a todos los individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, siempre y cuando cuenten con la respectiva Capacidad Contributiva para pagar el respectivo impuesto.<sup>38</sup>

Por lo tanto, el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de Capacidad Contributiva.<sup>39</sup>

---

*de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas.” (Vid. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, pp. 248 y 249)*

<sup>37</sup> *Idem.*, p. 248.

<sup>38</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 212.

<sup>39</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 104.

### **2.2.2 Principio de Obligatoriedad**

El principio de Obligatoriedad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, que a la letra dice: “*Son obligaciones de todos los mexicanos...*”

Por lo tanto, este deber, vinculado al principio de generalidad, significa que “toda persona que cuente con Capacidad Contributiva y se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la ley establezca.”<sup>40</sup>

Este hecho debe entenderse como una auténtica obligación pública, nacida no sólo de la existencia de una relación jurídica sino del poder de imperio del Estado. Por lo tanto, de su incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, ya que el principio de Obligatoriedad no sólo implica un deber ciudadano, sino que además otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su cabal cumplimiento.

Por último, debemos mencionar que ésta obligación de contribuir al gasto público no es sólo de los mexicanos, también debe ser de los extranjeros, hipótesis que omite el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, sin embargo, los extranjeros deben estar

---

<sup>40</sup> Vid. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, p. 250.

colocados en el mismo nivel que los mexicanos cuando residen en territorio nacional o cuando obtienen recursos de fuente ubicada en territorio nacional.<sup>41</sup>

Al respecto, Gordoa López señala que los extranjeros nunca han estado excluidos del pago del tributo, ya que las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordenadas por las autoridades competentes de nuestro país y que alcancen la generalidad de la población donde residen, ya que por Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>42</sup> se determinó que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza en el territorio nacional.<sup>43</sup>

### **2.2.3 Principio de vinculación con el gasto público**

Este principio, contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es la principal justificación de la relación jurídico-tributaria, en virtud de que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear el gasto público.

---

<sup>41</sup> Vid. Artículo 1° de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México, 2002.

<sup>42</sup> La referida Jurisprudencia, de título IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LAS EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAÍS, SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL establece que “*Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del Impuesto sobre la Renta conforme a lo mandado por el artículo 6°, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable derivaba del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de la riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicada en territorio nacional.*” (Vid. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal constitucional*. Editorial Oxford, México, 1999, p. 148).

<sup>43</sup> GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, p. 31.

Tradicionalmente se ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, estando su realización y desarrollo supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.<sup>44</sup>

Por su parte, Margain Manautou dice que gasto público es toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos por el presupuesto.<sup>45</sup>

La importancia de este principio se encuentra en que, por disposición constitucional, sólo se deberá pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente estarán dirigidas a cubrir los servicios públicos y atender a las necesidades del Estado.<sup>46</sup>

Es por ello que el principio de vinculación con el gasto público impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos.

En éste sentido, Gordo López indica que no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extrafiscales, sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan

---

<sup>44</sup> Vid. CUIEL VILLASEÑOR, Omar. *Principios Tributarios*. Fondo Editorial, México, 2002, p. 37.

<sup>45</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *op. cit.*, nota 8, p 147.

<sup>46</sup> Vid. FAYA BIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*. Editorial Porrúa, México, 1998, p. 37.

impuestos con fines extrafiscales con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal.<sup>47</sup>

Esta postura ha sido adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en la tesis CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES sostiene que:

*“Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales de los tributos.”<sup>48</sup>*

#### **2.2.4 Principio de Legalidad**

El principio de Legalidad Tributaria encuentra su fundamento en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna, que establece que debe contribuirse a los gastos públicos *“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Este principio implica que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule, por lo tanto, este principio tributario se basa en el

---

<sup>47</sup> GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, p. 68.

<sup>48</sup> *Idem.* p. 69.



célebre aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que se traduce en que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen.

Al respecto, Flores Zavala señala que “los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”<sup>49</sup>

En torno a este principio, la Suprema Corte de Justicia en la Jurisprudencia IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL ha dispuesto que:

*“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca.*

*Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en*

---

<sup>49</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 209.

*materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen*

*constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”*<sup>50</sup>

De lo anterior se desprende que las contribuciones, su cuantía y sus demás elementos esenciales deben estar establecidos en ley, con el fin de que se limiten las facultades de la autoridad exactora y quede ésta constreñida en su actuación a lo que específicamente establece la ley, lo que otorgará indubitablemente al contribuyente un estado de seguridad jurídica.<sup>51</sup>

Por lo tanto, el principio de Legalidad, de acuerdo a Arrijo Vizcaíno, obedece a 2 enunciados:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.<sup>52</sup>

Por otra parte, el principio en cuestión también implica que la exigibilidad de un impuesto debe derivarse de una ley expedida por el Poder Legislativo, siendo éste el órgano facultado para establecer contribuciones en virtud de lo dispuesto por la fracción VII del

---

<sup>50</sup> Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima Época, Pleno, tesis 168, página 169.

<sup>51</sup> Vid. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, p. 38.

<sup>52</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *op. cit.*, nota 3, pp. 267 y 268.

artículo 73 Constitucional, que a la letra dispone: “*El Congreso tiene facultad: ...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto*”.

Como excepción a esto, se encuentran el *Decreto-Ley* y el *Decreto-Delegado*<sup>53</sup> comprendidos en los artículos 29 y 131 Constitucionales.<sup>54</sup> En estos casos, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos que tienen la fuerza de ley.<sup>55</sup>

Por último, es necesario señalar que parte de la doctrina divide el principio de Legalidad en dos principios, el de supremacía de la Ley y el de reserva de Ley.

#### **2.2.4.1 Principio de supremacía de la Ley**

El principio de supremacía de la Ley, tal y como su denominación indica, consiste en “la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del Derecho a excepción de la Constitución”,<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Se conoce como Decreto-Ley a las leyes expedidas por el Presidente de la República en el periodo de suspensión de garantías y su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese periodo de excepción. Por su parte, el Decreto-Delegado se genera en los casos en que la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos, sin la necesidad de que se dé con anterioridad la suspensión de garantías individuales, debido a que se delegan expresamente facultades sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y la economía nacional. (Vid. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, pp. 41 y 42).

<sup>54</sup> Vid. Artículos 29 y 131 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 2002.

<sup>55</sup> Vid. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, p. 40.

<sup>56</sup> Vid. PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl RODRÍGUEZ LOBATO. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. Editorial Porrúa, México, 2001, p. 41.

### 2.2.4.2 Principio de reserva de Ley

Por su parte, el principio de reserva de Ley implica que “por medio de un mandamiento constitucional se reserva el legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.”<sup>57</sup>

Al respecto, Pérez Royo manifiesta que el principio de reserva de Ley es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa.<sup>58</sup>

Aplicado a la materia tributaria, el principio de reserva de ley se refiere a que “sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa pueda exigirse al gobernado el pago de contribuciones con miras a soportar la cobertura financiera que entraña la producción de los bienes y servicios públicos”.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Vid. PAREDES MONTIEL, Marat y Raúl RODRÍGUEZ LOBATO. *op. cit.*, nota 56, p. 67.

<sup>58</sup> PEREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”. En *Hacienda Pública Española*, núm. 14, 1972, pp. 207 y 208. (Cit. por SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *op. cit.*, nota 39, p. 102.)

<sup>59</sup> Vid. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Editorial ECAFSA, México, 1996, p. 183.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia ha emitido la tesis de Jurisprudencia denominada LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY que dispone que:

*“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas*

*fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo*

*dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.”<sup>60</sup>*

### **2.2.5 Principio de Proporcionalidad y Equidad**

Este principio aparece consignado en la parte final de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, el cual dispone que los mexicanos obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo “*de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”.

En torno a este principio, diversos tratadistas como Ernesto Flores Zavala, Raúl Rodríguez Lobato, Sergio Francisco de la Garza, entre otros, consideran a la proporcionalidad y la equidad como un solo concepto. Por el contrario, autores como Emilio Margain Manautou, Adolfo Arrijo Vizcaino, Jorge Rojas Yáñez, e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sostenido que son dos conceptos diferentes.

Los que consideran a la proporcionalidad y la equidad como una unidad, sostienen que se debe interpretar esta unidad como significado de justicia, basado en el principio de

---

<sup>60</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, Noviembre de 1997, Novena Época, Pleno, tesis P. CXLVIII/97, página 78.



Justicia de Adam Smith en el cual se combinan proporcionalidad y equidad con el único fin de buscar la justicia tributaria.

En este sentido, Flores Zavala afirma que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia, añadiendo que lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.<sup>61</sup>

Por otra parte, debido a la evolución de la legislación tributaria mexicana, se ha sostenido que estas garantías son dos conceptos y no uno sólo. Si todos los sujetos que se encuentren en una situación económica regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el sólo hecho que implica esta comprensión (equidad), tal postulado no puede cumplimentarse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos (proporcionalidad).<sup>62</sup>

Al respecto, Margain Manautou considera que para que un tributo sea proporcional debe comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, mientras que para que ser equitativo, el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, nota 6, p. 213.

<sup>62</sup> Vid. BURGOA, Ignacio. *Diccionario de Derecho Constitucional garantías y amparo*. Editorial Porrúa, México, 1992, p. 103.

<sup>63</sup> MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p.109.

Para Arrijoa Vizcaíno, la proporcionalidad implica 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 superior a las de medianos y reducidos recursos. Por esto se sostiene que los únicos tributos que se ajustan al principio de Proporcionalidad son los que se determinan por medio de *tarifas progresivas*<sup>64</sup>. Por otra parte, la equidad, significa que las leyes tributarias deben otorgar, a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, el mismo tratamiento en todos los aspectos de la relación tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.<sup>65</sup>

En referencia a este principio, la Suprema Corte de Justicia en la Jurisprudencia PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES ha sostenido que:

*“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 primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la*

---

<sup>64</sup> De ahí que en aquellos regímenes fiscales en los que se desea velar por el principio de proporcionalidad, se proscriba toda posible existencia de impuestos (directos) a tasas o cuotas fijas, las que implican que quienes más ganan contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial. Cosa que no sucede desde luego cuando se establecen tarifas porcentuales progresivas, como es el caso del sistema fiscal italiano, que se rige por un dicho principio consignado en el artículo 53 de la respectiva Constitución Política que dispone: “Todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”. (ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, nota 3, pp. 257-266.)

<sup>65</sup> *Ibidem*.

*capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”<sup>66</sup>*

Así mismo, nuestro más alto Tribunal ha dispuesto que *“todos son llamados a contribuir 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 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”*. (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia. Sala Administrativa. Página 52).<sup>67</sup>

En síntesis, el principio de Proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual 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. Por su parte, el principio de equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

---

<sup>66</sup> Vid. GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *op. cit.*, nota 7, p. 46.

<sup>67</sup> Vid. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *op. cit.*, nota 3, p. 258

### **2.2.6 Principio de Capacidad Contributiva**

Por la relevancia que implica el estudio de este principio tributario para el presente trabajo de investigación, se dedicará para su análisis el siguiente capítulo, en el cual se abordará su contenido y principales implicaciones.