

*“La vergüenza de cometer el primer error hace  
cometer muchos otros.”*

*Jean de la Fontaine.*

## **CAPÍTULO IV**

### **“EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE MÉXICO Y ESPAÑA”**

4.1. Sistema de Justicia Tributaria en España: Capacidad Económica; 4.1.1. Antecedentes del artículo 3.1.1. constitucional; 4.1.2. Principios Constitucionales en España; 4.1.2.1. Principio de Generalidad; 4.1.2.2. Principio de Legalidad; 4.1.2.3. Principio de Capacidad Económica; 4.1.2.4. Principio de Igualdad; 4.1.2.5. Principio de Progresividad; 4.1.2.6. Principio de No Confiscatoriedad; 4.1.2.7. Funcionamiento de los principios constitucionales en el Sistema Tributario Español; 4.1.3. Concepto de Capacidad Económica en España; 4.2. Sistema de Justicia Tributaria en México: Proporcionalidad y Equidad; 4.2.1. Antecedentes del artículo 31 fracción IV constitucional; 4.2.2. Principios Constitucionales en México; 4.2.2.1. Principio de Legalidad; 4.2.2.2. Principio de Generalidad; 4.2.2.3. Principio de Obligatoriedad; 4.2.2.4. Principio de Vinculación con el Gasto Público; 4.2.3. Concepto de Proporcionalidad y Equidad en México; 4.2.3.1. Evolución del Principio de Proporcionalidad y Equidad en el sistema tributario mexicano; 4.2.3.2. Homologación de los principios de proporcionalidad y equidad a sus correlativos capacidad contributiva e igualdad; 4.2.3.3. Dos consecuencias importantes ante la falta de contenido concreto de los principios de proporcionalidad y equidad en el sistema tributario mexicano; 4.2.3.4. Sustitución del Principio de Capacidad Económica por el de Capacidad Contributiva.

## **4.1. Sistema de Justicia Tributaria en España: Capacidad Económica.**

### **4.1.1. Antecedentes del artículo 31.1 constitucional.**

En la historia constitucional de la nación española, el derecho tributario, encuentra la base de su regulación en el concepto de “medios ó haberes”. Primero la Constitución de Cádiz utilizaba el concepto en su artículo 8, al señalar que: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”<sup>1</sup>. De forma que los principios constitucionales reconocidos en el ámbito tributario eran el de generalidad, igualdad y proporcionalidad.

Posteriormente en el documento denominado “Fuero de Españoles” se establece en su artículo 9, lo siguiente: “Los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica. Nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes”.<sup>2</sup> A través de esta disposición se introdujo el principio de capacidad económica en el sistema de tributación.

Pero para arribar a la actual disposición constitucional, que regula el derecho tributario en el país español, resulta necesario hacer mención del artículo 53 de la Constitución italiana, que al efecto establece el principio de generalidad absoluto al establecer que “todos” deberán

---

<sup>1</sup> GARCÍA 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, España, 2000, p.77.

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro, “*El Sistema Tributario en la Constitución*” en Revista de Derecho Constitucional, Centro de Estudios Fiscales, Núm. 36, Septiembre-Diciembre, 1992, p.193

contribuir a las cargas públicas. Y que además establece el principio de capacidad contributiva con doble ámbito objetivo y subjetivo.

Esos son los antecedentes de la actual base del derecho tributario español, que se encuentra establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de 1978, que es la que actualmente rige en ese país, y que al efecto establece lo siguiente:

“Artículo 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.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”<sup>3</sup>

La Constitución española, como se puede inferir del precepto citado, pone a la justicia como valor máximo al cual debe aspirar su sistema tributario, es decir, constituye objeto y fin del mismo. Para materializar dicha aspiración, se establecen una serie de principios que delimitarán la obligación tributaria entre los que se encuentran los principios de: Generalidad, Legalidad, Capacidad Económica, Igualdad, Progresividad y No Confiscatoriedad.

---

<sup>3</sup> Constitución Española.

Sólo a través del trabajo conjunto de dichos principios se podrá acceder a un sistema tributario verdaderamente justo. De todos los principios mencionados, sólo al de legalidad se le atribuye un carácter formal, por estar exclusivamente enfocado al establecimiento de los impuestos. Todos los demás se consideran como principios materiales debido a que se encargan de limitar tanto el aspecto cuantitativo como cualitativo de los mismos.<sup>4</sup>

#### **4.1.2. Principios Constitucionales en España.**

##### **4.1.2.1. Principio de Generalidad.**

El principio de generalidad en palabras de Neumark Fritz, es aquel que implica:

“...por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que den nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como la nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc. –sean sometidas al gravamen tributario; y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria, o por imperativo de la técnica tributaria.”<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Al respecto SAINZ DE BUJANDA, (*“Lecciones de Derecho Financiero”*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1991, p.10.) señala “...A lo que se aspira es a mostrar que los aspectos sustanciales y formales del tributo, pueden separarse en el orden conceptual y que, en tal sentido, es posible operar una escisión ideal en el seno de la normativa, según que ésta contemple aquello en lo que el tributo consiste –aspecto sustancial- o el modo como se aplica y se hace efectivo –aspecto formal-. El principio de legalidad ha de cubrir, por su propia esencia, todo el aspecto sustancial del tributo, pero no, en cambio, la totalidad de los aspectos formales, ya que el despliegue de éstos últimos no debe alterar aquello en que el tributo consiste, es decir, su estructura y contenido.”

<sup>5</sup> NEUMARK, Fritz, *“Principios de la Imposición”*, Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1974, p. 109.

En la constitución española se establece este principio, al hacer uso del vocablo “Todos”, para indicar que la totalidad de los individuos que se encuentren en el país español deberán contribuir al gasto público. Es decir, no toma en cuenta criterios de nacionalidad como requisito para convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.<sup>6</sup> Por lo que cualquier persona que se coloque en las hipótesis normativas que al efecto establezcan la leyes tributarias, sin importar que se trate de españoles o extranjeros, deberán cumplir con la obligación del pago de impuestos.<sup>7</sup>

La constitución española adopta esta postura referente al vocablo “Todos” en su artículo 31.1, a partir de lo observado en el artículo 53 de la constitución italiana. De esta forma se pretende ampliar la connotación del principio de generalidad al establecer que el nacimiento de la obligación tributaria, dependerá sólo de la realización de los presupuestos de hecho establecidos en la legislación fiscal. Mismos que deberán ser establecidos en base a índices que denoten verdadera capacidad económica.

#### **4.1.2.2. Principio de Legalidad.**

---

<sup>6</sup> La opinión de PÉREZ LUQUE, (*“Deberes Tributarios y Moral”*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, p. 28) al respecto es la siguiente: “A efectos de este principio, conviene hacer notar que la nacionalidad jurídica es cada vez más irrelevante para los deberes tributarios, la cual se ha ido sustituyendo en casi todos los países por la nacionalidad económica, considerada según el lugar donde se obtienen las rentas o se participa en el proceso nacional de producción.”

<sup>7</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO (Ob. cit., p. 40-41.) define el principio de generalidad de la siguiente manera: “...es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. Así pues toda manifestación de riqueza que sea indicativa de capacidad económica debe estar sometida a imposición. En este sentido el principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.

Como límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, el principio de generalidad constituye un mandato dirigido al legislador para que el tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.”

El principio de legalidad encuentra su justificación según García Belsunce:

“...en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular.”<sup>8</sup>

La importancia del principio de legalidad como límite formal de los impuestos, consiste en señalar que sólo mediante ley se podrán establecer las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. Su función se encuentra encaminada a controlar la actividad legislativa, que en materia tributaria consiste en la creación y establecimiento de los impuestos. Por lo que todos y cada uno de ellos deberán exteriorizarse a través de ley, sólo así podrán constituirse como medio de satisfacción del gasto público. De otro modo podrá declararse su inconstitucionalidad por no cumplir con la formalidad requerida por la norma suprema.<sup>9</sup>

#### 4.1.2.3. Principio de Capacidad Económica.

---

<sup>8</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “*Temas de Derecho Tributario*”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, p.79.

<sup>9</sup> Respecto de este principio, RODRÍGUEZ BEREIJO (Ob. cit., p. ) señala que: “El principio de que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; no taxation without representation*), formulado expresamente en el artículo 31.1 y en el artículo 133.1, es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes, cuyo origen se remonta a la Edad Media. Y cumple -como lo señala Fernando Pérez Royo- una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos y una función política de asegurar la democracia mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad, cual es la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”

Una vez analizado el ámbito formal corresponde ahora aludir al material iniciando con el principio de capacidad económica. Al respecto resulta necesario aclarar que dicho principio se establece en la constitución española como análogo del de capacidad contributiva que señala en su caso la constitución italiana. De modo que, a pesar de su distinta denominación el contenido en sí es el mismo. La función de este principio consiste en asegurar que los tributos que se establezcan deberán fundarse en situaciones que denoten verdadera capacidad económica. Así, sólo podrán concurrir a las cargas públicas quienes verdaderamente estén en aptitud de hacerlo y en la magnitud en que lo puedan hacer. De esta forma, se evita que el legislador se extralimite en el desarrollo de sus funciones, haciendo un uso indebido del poder tributario del Estado. Al respecto, Pont Mestres señala que :

“Así, cuando el artículo 31 de la Constitución española dispone que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, viene a decir jurídicamente lo mismo, o sea, tiene la misma significación que el precepto del artículo 53 de la Constitución italiana que ordena, que “todos están obligados a participar de los gastos públicos en razón de su respectiva capacidad contributiva”, y ello porque, se trata de dos normas de rango constitucional, que como tales limitan al poder tributario, o sea , la facultad de establecer tributos, a las coordenadas de los respectivos preceptos en los que late la idea de justicia tributaria (...)”<sup>10</sup>

#### **4.1.2.4. Principio de Igualdad**

Por su parte, el principio de igualdad, según la opinión de Neumark consiste en que:

---

<sup>10</sup> PONT MESTRES, Magín, “*La Justicia Tributaria y su formación constitucional*” en Estudios sobre temas tributarios actuales, Barcelona, 1985, p.33.

“las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. Definición de la que se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales.”<sup>11</sup>

A través de este principio, se garantiza que el trato que reciban los contribuyentes, lejos de aludir a un trato uniforme, cayendo consecuentemente en el igualitarismo<sup>12</sup>; se base en la teoría de la desigualdad para lograr la verdadera igualdad. Es decir, que se trate con igualdad las circunstancias iguales y con desigualdad las circunstancias desiguales. Sólo así se podrá aspirar a que cada sujeto contribuya al gasto público en la forma que le corresponde. En palabras de García Belsunce este principio implica lo siguiente:

“Esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemáticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino –por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley- La igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales (...)”<sup>13</sup>

#### 4.1.2.5. Principio de Progresividad

---

<sup>11</sup> NEUMARK FRITZ, Ob. cit., p. 159.

<sup>12</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL (“Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p.132) conceptualiza el término de la manera siguiente: “...el igualitarismo es aquella actitud que partiendo de la afirmación –real- de que todos los hombres nacen iguales, llega a la conclusión de que todos los hombres en el desarrollo de su vida deben ser así mismo iguales, disponer de iguales medios y satisfacer iguales necesidades.”

<sup>13</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., Ob. cit., p.87.



El principio de progresividad implica que la carga tributaria será soportada en mayor medida por aquellos que mayores recursos poseen. Como señala García Bueno “a mayor riqueza, mayor carga tributaria”, de manera que, los niveles de progresividad en los impuestos establecidos eviten la regresividad del sistema. Actualmente la progresividad es considerada como una de las técnicas más eficaces en la lucha por acceder a sistemas tributarios que permitan una justa distribución de las cargas públicas. Por su parte Neumark lo define como la forma de:

“...estructurar toda la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra, progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago (proporcionalidad), a fin de conseguir de esta manera redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante se considere justa.”<sup>14</sup>

Así el principio de progresividad adquiere relevancia como un instrumento eficaz en la redistribución de la riqueza, que es sin duda un aspecto fundamental para lograr un sistema tributario que denote verdadera justicia.<sup>15</sup>

#### **4.1.2.6. Principio de No Confiscatoriedad.**

Finalmente, y como complemento al principio anterior, se encuentra el principio de no confiscatoriedad, cuyo fin es garantizar la protección a la propiedad privada del particular. A

---

<sup>14</sup> NEUMARK , Ob, cit., p. 242.

<sup>15</sup> PÉREZ LUQUE, Mario, Ob. cit., p. 34.

través de este principio se establece un límite al poder tributario del ente público. Puesto que se evita que las necesidades de éste predominen sobre las necesidades de los particulares. No sería lógico que para cubrir las necesidades del Estado, el contribuyente afectase no sólo sus ingresos sino incluso su patrimonio. Al mismo tiempo limita la progresividad del sistema evitando que el cumplimiento de la obligación tributaria llegue a significar la ruina del contribuyente.<sup>16</sup> Por el contrario, lejos de verse perjudicado, éste debe verse beneficiado a través de la prestación de servicios públicos que realice el Estado.

#### **4.1.2.7. Funcionamiento de los principios constitucionales en el Sistema Tributario Español.**

Los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, constituyen la herramienta perfecta para lograr un sistema tributario justo. En esta trilogía, se pretende que a través del principio de igualdad se otorgue un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, pero partiendo siempre de la capacidad económica de los contribuyentes. A su vez el principio de progresividad, ciertamente ayudará a una mejor distribución de las cargas tributarias promoviendo que el rico aporte más que el pobre. Pero nuevamente en consideración a la capacidad económica de ambos, lo que significa respetar sus especiales circunstancias y necesidades. Por último, el principio de la no confiscatoriedad, que limita los

---

<sup>16</sup> La opinión de SAINZ DE BUJANDA (Ob. cit., p.111) respecto de este es la siguiente: “...la progresividad encuentra límites en el artículo 31 de la constitución, en cuanto que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio. Esta declaración, nueva en nuestro derecho, ha suscitado algunas reflexiones en la doctrina española, dada la dificultad que supone precisar su alcance de forma técnicamente operativa. A reserva de lo que, en su caso, configure como doctrina el Tribunal Constitucional entendemos que la no confiscatoriedad del sistema tributario opera, en primer lugar, como límite de las facultades impositivas públicas, en el sentido que habrá de considerarse inconstitucional todo tributo que, en la generalidad de los casos, suponga destrucción del patrimonio que los contribuyentes ostentaban antes de su entrada en vigor, (...)”

alcances del principio de progresividad, garantizando que las aportaciones del contribuyente al gasto público serán siempre en base a su capacidad económica y nunca de carácter ruinoso para el mismo.

De manera que todos y cada uno de éstos principio materiales de justicia poseen un carácter complementario, motivo por el cual, deberán funcionar conjuntamente para acceder, si no al ideal de justicia que por naturaleza es inalcanzable, por lo menos a niveles óptimos de la misma que se vean reflejados en el bienestar del Estado y consecuentemente de todos los que lo constituyen.

Un aspecto importante de este precepto que no puede escapar a la vista es que el alcance de la máxima de justicia, en la Constitución española, no se limita a sólo al ámbito de los ingresos sino que se extiende también al de los egresos. Así en un primer momento se trata de salvaguardar los derechos de los contribuyentes mediante el establecimientos de tributos justos. Pero eso, en opinión del constituyente español, no basta para acceder a un óptimo nivel de justicia; por lo que además, los recursos obtenidos deberán tener también una justa utilización. De modo que se observa la regulación tanto del ingreso como del gasto públicos. No sólo se trata de establecer tributos justos sino de garantizar que se utilicen para satisfacer las necesidades reales del ente público. Esa valoración de justicia sobre la relación ingreso-gasto resulta benéfica para generar un ambiente de confianza entre los contribuyentes y el Estado. Ante la percepción de tributos justos y la garantía de que se hará buen uso de los recursos obtenidos a través de ellos, el contribuyente no objetará el pago de los impuestos, y se evitará así fenómenos como el de evasión y elusión fiscal que tanto daño causan en el desarrollo económico, social y político de una nación.

#### **4.1.3. Concepto de Capacidad Económica en España**

Aunque el concepto de capacidad económica aparece desde el “Fuero de Españoles” no es sino hasta la Constitución de 1978 que se le reconoce como verdadero límite de la potestad tributaria del estado. El constituyente español se vio influenciado por la experiencia italiana, que estableció en su artículo 53 constitucional, el principio de capacidad contributiva como límite eficaz de justicia tributaria. En base a esto surge el establecimiento de dicho principio pero con una denominación distinta: capacidad económica.

Esto ciertamente se ha prestado a confusión debido a que la connotación del término capacidad económica alude tan sólo a la potencialidad económica del contribuyente, mientras que el contenido de capacidad contributiva es más amplio. No se limita a dicha potencialidad económica, pues ésta sólo constituye su ámbito objetivo más no el subjetivo. Sin embargo, en el sistema español cuando se alude al principio de capacidad económica, se alude en realidad al principio de capacidad contributiva establecido por la doctrina italiana. La opinión de Pont Mestres al respecto resulta valiosa cuando establece: “...pienso que ambas locuciones en tanto que conectadas con la distribución de los tributos tienen idéntica significación y contenido.”<sup>17</sup>

El principio de capacidad económica que regula el sistema tributario español posee al igual que el principio de capacidad contributiva una doble vertiente. Por una parte, se constituye en sentido objetivo como justificación de la obligación tributaria. Debido a que limita la actividad legislativa al establecimiento de hechos imponibles que denoten verdadera

---

<sup>17</sup> PONT MESTRES, Magín, Ob. Cit., p. 33.

capacidad económica. Y por otra, se desempeña en el ámbito subjetivo como medida de la imposición, es decir, trasciende en la individualización de la carga tributaria. En relación a esa doble vertiente del principio de capacidad económica Rodríguez Bereijo señala dos significados distintos:

“ –Por una parte es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

-Por otra, el principio de capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo.”<sup>18</sup>

Respecto del ámbito subjetivo, el principio de capacidad económica, implica el respeto del mínimo de existencia. De modo que al igual que el de capacidad contributiva pugna por un mínimo exento de gravamen, a través del cual el particular pueda satisfacer las necesidades básicas que le permitan no sólo la subsistencia sino acceder a una vida digna. Y como señala Banacloche se pasa de los mínimos zoológicos a los mínimos humanos:

“...dando un sentido nuevo al principio de capacidad económica que no interesa ya como la consideración de un patrimonio y una renta susceptible de exigencia coactiva para la satisfacción de necesidades colectivas, sino que empieza a ser la manifestación del progreso histórico por una parte y de la intención de una sociedad organizada por otra. Aquel da por sentado que de los mínimos zoológicos

---

<sup>18</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, Ob. cit., p. 43.

de sobrevivencia se pasa a mínimos humanos que evolucionan en el tiempo, lo que impide relacionar la capacidad económica con la autosuficiencia para mantener las funciones vitales mínimas y lleva a relacionar tal capacidad con la autosuficiencia de participar del progreso económico y para acceder a la cultura y a la ciencia, aquéllas como un mínimo innegable socialmente y éste acceso sin límite social.”<sup>19</sup>

El principio de capacidad económica no se establece en la constitución española como criterio único de justicia, sino que su función se encuentra relacionada con otros principios como el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Todos deberán de funcionar de manera armónica para intentar realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.<sup>20</sup>

## **4.2. Sistema de Justicia Tributaria en México: Equidad y Proporcionalidad.**

### **4.2.1. Antecedentes del artículo 31 fracción IV constitucional.**

El Derecho Tributario en México encuentra su primer antecedente en la época precolombina, en ese entonces los sistemas de tributación encontraban fundamento en la fuerza más que en la justicia. Por lo que la guerra era un factor determinante en el pago de los

---

<sup>19</sup> BANACLOCHE, Julio, “*El Principio de Capacidad Económica*” en *Diez Años de Desarrollo Constitucional*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1989, p.192.

<sup>20</sup> La opinión de BANACLOCHE ( Ob. cit., p.192-193.) en relación con esto es la siguiente: “La progresividad, así, sólo lleva a entender que la relación capacidad económica-exacción fiscal ha de ser más que proporcional en el contraste de situaciones individuales; y la no confiscación, de este modo, ya no es sólo que las exacciones tributarias deben respetar la permanencia inalterada del patrimonio que corresponde a un miembro vivo de la sociedad y de su renta a partir de un mínimo de sobrevivencia zoológica, sino que el sistema tributaria ha de respetar el patrimonio y la renta hasta el límite, al menos, de no impedir la participación del individuo en el progreso social. Es decir lo que se entendió como límite absoluto es, así, límite relativo cambiante y cambiante que fija el mínimo de autosuficiencia individual y que permite situar a la sociedad en una escala de modelos que van desde el liberalismo más radical a la estatificación absoluta.”

tributos, puesto que siguiendo la línea del poder, el conquistado se subordinaba económicamente al conquistador. Otro aspecto digno de consideración para la sujeción al pago del tributo era la casta a la que se pertenecía; puesto que sólo los reyes, altos funcionarios, sacerdotes y militares gozaban del privilegio de la exención.

Aunque se esperaba que a partir de la Conquista de México se instauraría un nuevo sistema de tributación. Los conquistadores prefirieron continuar con el sistema establecido por los indígenas, con la única salvedad de sustituir a los beneficiarios de los tributos. Esto debido en gran medida a la flexibilidad del sistema, que implicaba una gran obtención de recursos para la nación española.

Una vez finalizada la colonia y con el fracaso del imperio de Iturbide, la nación mexicana se consolidaba por fin independiente. Sin embargo carecía de una forma propia de administración, motivo por el que se toma la decisión de copiar el sistema de Estados Unidos, que para ese entonces era de reciente instauración. De esta forma México adquiere el sistema federalista sin tomar en cuenta las grandes diferencias circunstanciales que existían con el vecino país del norte, situación que provocaría años de inestabilidad política, social y económica.

A pesar de ello, la nueva nación independiente en busca de su propio sistema tributario, toma como base dos documentos de la realidad histórica de esa época. Por una parte la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” que en su artículo 13 establecía: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una administración igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en

atención a sus facultades”. Y el segundo documento que habrá de tener influencia en el sistema tributario mexicano es la Constitución de Cádiz de 1812, que en su artículo 339 señala: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”.<sup>21</sup>

Posteriormente, en base a esos dos documentos, se emite otro denominado “Sentimientos de la Nación”, que en su artículo 22 señala :

“...que se quite la infinidad de tributos pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esa corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados.”<sup>22</sup>

A través de éste precepto Morelos pretendía el establecimiento de un impuesto único. El justificante de esta situación, sin lugar a dudas, el pasado histórico en el ámbito tributario mexicano; que se encontraba plagado de una cantidad exagerada de impuestos injustos. Sin embargo, el precepto carecía de una buena estructura motivo por el cual resulto de imposible aplicación.

En 1814 se expide el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, o Constitución de Apatzingán establecía en su artículo 36 que “Las contribuciones públicas no

---

<sup>21</sup> GARCÍA BUENO, Ob. cit., p.107.

<sup>22</sup> Ob. cit., p.108.



son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa”, y en su artículo 41 establecía lo siguiente:

“...las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: entera sumisión a las leyes, obediencia absoluta a las autoridades constituidas, pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo”.<sup>23</sup>

A partir de este documento las contribuciones al gasto público eran vistas como un verdadero sacrificio y aquellos contribuyentes que no cumplieran con la obligación tributaria dejaban de ser virtuosos y patriotas.

Más tarde surge en 1822 el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, que en su artículo 15 establece: “Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón a sus proporciones, a cubrir la urgencias del Estado”. De forma parecida, la Constitución de 1857, en su artículo 31 fracción segunda establece como obligación de todo mexicano: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”<sup>24</sup>

Para 1917 se expide la “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, que en su artículo 31 fracción IV, establece las bases que actualmente rigen en materia tributaria:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

---

<sup>23</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Alfonso, “*La Justicia Tributaria en México*”, Editorial Jus, México, 1992, p.99.

<sup>24</sup> Ob. cit., p.105.

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.”<sup>25</sup>

A través de este precepto constitucional se puede inferir que los principios que regulan a los tributos en México son: el principio de legalidad, de generalidad, de obligatoriedad, de proporcionalidad y equidad, de vinculación con el gasto público.

#### **4.2.2. Principios Constitucionales en México.**

##### **4.2.2.1. Principio de Legalidad.**

El principio de legalidad se establece como principio constitucional en México cuando a través del artículo 31 fracción IV se hace señalamiento expreso de que la obligación tributaria se realizará conforme lo dispongan las leyes. El contenido de este principio se encuentra determinado por el aforismo latino “*Nullum tributum sine lege*”, es decir, no existe tributo si no está debidamente establecido en una ley. De esta manera se garantiza al contribuyente una certidumbre en materia de impuestos, ya que sólo podrá ser sujeto de determinados impuestos establecidos precisa y expresamente en una ley. La autoridad no puede entonces imponer los tributo de manera caprichosa, sino en concordancia con lo establecido en las leyes tributarias.

---

<sup>25</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A través de este principio se establece una garantía elemental de seguridad para el contribuyente al limitar la actuación del Fisco. De manera que las autoridades administrativas sólo podrán hacer efectiva aplicación de las contribuciones que se encuentren previa y expresamente establecidas en ley. En forma recíproca, los contribuyentes sólo están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondiente a las situaciones de hecho en que hubieren incurrido. Sólo así se evita la comisión de abusos y arbitrariedades que en perjuicio del contribuyente puedan cometer dichas autoridades.

En México sólo se considerarán como válidos, los impuestos establecidos en la ley, lo que implica hacer señalamiento expreso de todos y cada uno de los elementos que lo integran. Por ejemplo, quienes serán considerados como sujetos de dicho impuesto, cual es el objeto de dicho impuesto, la base gravable, las tasas o tarifas aplicables, la época en que deberá pagarse, momento de causación, los hechos imposables que originan su nacimiento. De forma que el contribuyente tenga la certeza de que el impuesto, así como todos y cada uno de sus elementos, no podrán de ninguna manera quedar al arbitrio y criterio de las autoridades administrativas. Esto con la finalidad de establecer un ambiente de verdadera confianza en la relación jurídico tributaria, para incitar al contribuyente a que cumpla con el pago de las contribuciones.

#### **4.2.2.2. Principio de Generalidad.**

El principio de generalidad como señala Arrijo Vizcaíno es “...consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria.”<sup>26</sup> De modo que dicho principio, se justifica aludiendo al supuesto de que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto que implique su nacimiento, es decir, de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia, las contribuciones también deberán poseerlo. El principio de generalidad implica la aplicación de la ley a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida por el legislador. Este concepto no debe confundirse con el de Uniformidad de la ley, que a su vez implica la aplicación de la misma a todas las personas que se encuentren bajo su jurisdicción sin distinción alguna, es decir, no se toman en cuenta las circunstancias individuales y se aplica a todos por igual.

De modo que cuando la Constitución Mexicana establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, no significa que todas las personas tanto físicas como morales que gocen de la nacionalidad mexicana deberán pagar todos y cada uno de los impuestos establecidos. Por el contrario, dichas personas sólo se sujetarán a los impuestos correspondiente a los hechos imposables que realicen. Sólo así se logra eliminar esa confusión entre generalidad y universalidad.

#### **4.2.2.3. Principio de Obligatoriedad.**

El artículo 31 fracción IV constitucional al establecer que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público establece el principio de obligatoriedad. A través de este principio se vincula a todo aquel que se coloque en las distintas hipótesis normativas

---

<sup>26</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Themis, México, 2003, p. 247.

establecidas por la legislación fiscal para que contribuya al gasto público del estado mexicano. Tomando en cuenta que a través de la tributación, el Estado se hace de los recursos necesarios para hacer frente al desarrollo de sus actividades, motivo por el cual, el Fisco se encuentra facultado para exigir el cobro de los impuestos.

En palabras de Arrijo Vizcaíno el principio de obligatoriedad:

“...en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.”<sup>27</sup>

De modo que la contribución al gasto público, en México, no se trata de un simple deber ciudadano, sino de una obligación pública que el Estado, a través de sus órganos administrativos, puede hacer exigible en caso de que el particular incumpla con el pago de los impuestos a su cargo. La justificación a esto es que a través de la recaudación el Estado obtiene los recursos necesarios para hacer frente a sus compromisos y actividades. Por eso, ante la importancia que posee la actividad recaudatoria para el Estado, se establece que el cobro de impuestos es exigible, es decir, conlleva aparejada ejecución.

#### **4.2.2.4. Principio de Vinculación con el Gasto Público.**

La Constitución mexicana también reconoce el principio de vinculación con el gasto público. Este principio implica que los ingresos tributarios que se recaudan, guardarán

---

<sup>27</sup> ARRIOJA, Ob. cit., p. 251-252.

estrecha relación con el gasto público. Debido a que su finalidad radica en que el Estado sea capaz de solventar la prestación de servicios públicos. Puesto que es a través de estos últimos que el particular obtiene beneficios en compensación por las contribuciones a su cargo. Ya que resultaría por demás absurda la idea de pagar impuestos sin recibir nada a cambio.

La única manera de hacer efectivo este principio es a través de la correlativa función de los gobernantes, que consiste en hacer buen uso de los recursos aportados por los contribuyentes. Es decir que todos y cada uno de los ingresos captados a través de la recaudación deberán dirigirse a la integración del Presupuesto Público. Y la población tiene el derecho inalienable de conocer el informe detallado de los movimientos financieros que al efecto se realicen con los recursos públicos.

#### **4.2.3. Concepto de Proporcionalidad y Equidad en México.**

##### **4.2.3.1. Evolución del Principio de Proporcionalidad y Equidad en el sistema tributario mexicano.**

En un inicio ambos principios fueron vistos de acuerdo con García Bueno tan sólo “como una garantía de papel”<sup>28</sup>, debido a que sólo el poder legislativo podía hacerlos efectivos. De modo que el poder judicial se hallaba imposibilitado para declarar la inconstitucionalidad de los impuestos que violaran dichas garantías. Esto fue establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del siguiente criterio jurisprudencial:

---

<sup>28</sup> Ob. cit., p. 110.

“**CONTRIBUCIONES.** Los requisitos relativos a la equidad y proporción de ellas, deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por las autoridades que acuerden el impuesto (...) cuando las que decreten los estados sean antieconómicas, exorbitantes, y ruinosas, para el pueblo de su territorio, no es el poder federal quien debe remediarlas, sino el pueblo mismo, mediante sufragio electoral, para llevar a las respectivas legislaturas, ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva de la comunidad.”<sup>29</sup>

Para comprender el origen de tal esta disposición resulta necesario remitirse al particular voto que Don Ignacio L. Vallarta emitió al respecto. Su postura se basaba en una sentencia emitida por el juez Marshall en la Suprema Corte de lo Estados Unidos. En esa sentencia se establecía como única garantía para evitar impuestos injustos y onerosos, a la actividad legislativa; es decir, que al mismo tiempo declaraba la incompetencia del Poder Judicial para conocer de los asuntos relacionados.

“la facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes, es esencial para la existencia misma del gobierno. Al crearse una contribución el legislativo es quien la impone al pueblo, y eso es, en general, una garantía contra los impuestos injustos y onerosos. Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta que grado el impuesto es el uso legal del poder, y en que grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo.”<sup>30</sup>

El grave error que cometió el eminente jurisconsulto radicó en no haber tomado en cuenta que las constituciones de Estados Unidos y México diferían básicamente, en que aquella no establece como principios de su sistema tributario la proporcionalidad y equidad.

---

<sup>29</sup> Semanario judicial de la Federación, Tomo IV, 10 de Marzo de 1919, p.529.

<sup>30</sup> GARCÍA BUENO, Ob, cit., p. 112.

De modo que nuevamente la copia al sistema norteamericano trajo consecuencias negativas al sistema mexicano. Tal y como ocurrió en el pasado, con la instauración del federalismo como forma de organización política. Aún no se aprende la lección de que las soluciones de otros estados, no deben adoptarse como tales, sino sólo adecuarse a las circunstancias propias del estado mexicano.

Posteriormente la Corte corrigió este criterio, facultando al poder judicial para conocer de los casos en que violando el artículo 31 fracción IV constitucional tuvieran lugar contribuciones injustas y onerosas. La jurisprudencia a través de la cual se estableció el nuevo criterio es la siguiente:

**“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.** Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la constitución que establece los requisitos de equidad y proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de éste derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103



de la Constitución y la misma razón se invocase para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo.”<sup>31</sup>

A partir de esta corrección efectuada por la Corte, la tesis incurre en una tautología al señalar que en efecto podrá juzgar , el poder judicial, sobre equidad y proporcionalidad en el caso de impuestos “exorbitantes o ruinosos”, debido a que dichos términos no aportan ninguna novedad. Además la situación se hizo todavía más caótica, al establecer, nuevamente a través de jurisprudencia, que para que el poder judicial sólo podía efectuar la declaración de inconstitucionalidad de impuestos exorbitantes y ruinosos cuando el quejoso aportase prueba de ello. De modo que para probar la falta de equidad y proporcionalidad de un impuesto se aludía necesariamente a la ruina del contribuyente.<sup>32</sup> También esta situación hubo de corregirse a través de la siguiente tesis :

**“IMPUESTOS INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS. NO ÚNICAMENTE LO SON PORQUE PRODUZCAN LA RUINA ECONÓMICA DEL CAUSANTE.** Si el promovente del amparo sostiene en sus conceptos de violación que la disposición legal reclamada rompe con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, por diversas razones sin que en ninguna de ellas se exprese que por virtud de su aplicación se produce la ruina económica del causante, no es el caso de exigir al quejoso prueba de tal situación, toda vez que en este sentido, la inconstitucionalidad de una disposición de naturaleza fiscal no únicamente deviene del hecho de que su contenido provoque la ruina del contribuyente o el agotamiento de la fuente

---

<sup>31</sup> Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Primera Parte, Tesis 11, p. 42 y 43. Vol.XLI, pág.198. A.R. 190/57.- Fomento Inmobiliario, S.A. Mayoría de 15 votos. Vol.XLI, pág. 198 A.R. 44/58.- H.E. Bouchier sucesores, S.A. Mayoría de 14 votos. Vol.XLVI, pág.253. A.R. 3923/58. La Itsmeña, S.A. Mayoría 15 votos. Vol.XLVII, pág.38.A.R. 2742/57. Inmuebles Continental S.A. Mayoría de 14 votos. Vol.LVI, pág.128 A.R. 1909/58. El Refugio, S.A. Mayoría de 15 votos.

<sup>32</sup> En relación a esto, GARCÍA BUENO (Ob. cit., p.123. ) expone el siguiente argumento: “¿cómo hacerlo? Si hasta ese momento no se conocía que se entendía por ella. En pocas palabras, con tal tesis se pretendía probar la existencia de un hecho negativo, de algo plenamente indefinido, poniendo al contribuyente en un estado de completa indefensión.”

impositiva del gravamen de que se trate, sino de otros muchos motivos que no requieren para su estimación legal que el particular ofrezca prueba alguna al respecto sino que su validez surge de la propia argumentación jurídica mediante la cual se demuestre la oposición de la norma secundaria al texto constitucional en su parte relativa.”<sup>33</sup>

#### **4.2.3.2. Homologación de los principios de proporcionalidad y equidad a sus correlativos capacidad contributiva e igualdad.**

A pesar de que a través de tesis jurisprudenciales se trató de corregir el ámbito que constituyen los principios de equidad y proporcionalidad, el contenido de los mismos seguía siendo ambiguo e indefinido, motivo por el cual existía polémica acerca si debía considerarse la equidad y proporcionalidad como un solo principio o como dos distintos. El planteamiento de la Suprema Corte de Justicia ante tal situación consistió en equipar los principios de proporcionalidad y equidad, a los de capacidad económica e igualdad respectivamente. La finalidad de esto, obviamente fue garantizar al contribuyente justicia en el ámbito de las contribuciones, a través de la limitación eficaz del poder tributario mediante los principios antes señalados, como se puede observar en la siguiente tesis jurisprudencial:

**“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

---

<sup>33</sup> Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno de la SCJN, Tesis, p. 400-401.

con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”<sup>34</sup>

#### **4.2.3.3. Dos consecuencias importantes ante la falta de contenido concreto de los principios de proporcionalidad y equidad en el sistema tributario mexicano.**

---

<sup>34</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno de la SCJN, Apéndice 1995, Tomo I, Tesis 170, p.171. 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 Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

A pesar del reconocimiento de los principios de capacidad económica e igualdad, a través de la homologación efectuada por la Corte, aún seguía latente la falta de significado concreto para los términos de equidad y proporcionalidad. Esto trajo como primera consecuencia, el establecimiento de criterios erróneos, como el que señala la necesidad de establecer tarifas progresivas para dar efectivo cumplimiento al principio de capacidad económica, como medida para acceder a una tributación justa.

La progresividad ha sido considerada como un procedimiento de técnica tributaria que permite lograr una mejor distribución de riqueza así como de la carga tributaria. Es decir, se constituye como requisito presupuestario, más no como requisito de justicia material de los impuestos. Por lo que no es indispensable para acceder a tributos justos, sino sólo para lograr una más justa distribución de la riqueza. Razón que ha desembocado en concluir que dicho concepto guarda una relación más estrecha para con los impuestos que poseen fines políticos o sociales, que con aquellos de fines absolutamente fiscales.

Además el concepto de progresividad no puede, de ninguna manera, corresponder al de capacidad contributiva. Porque este último posee un contenido más amplio, no se limita a validar el establecimiento de impuestos ante la sola existencia de índices de riqueza; sino que va más allá, pues toma en cuenta la situación particular o familiar del contribuyente. Es decir, no se limita únicamente al aspecto objetivo, como sucede con el concepto de progresividad y el principio de proporcionalidad, sino que también presta atención al ámbito subjetivo. Puesto

que el hecho de tener altos índices de riqueza no necesariamente significa que los niveles de capacidad contributiva sean igualmente altos.<sup>35</sup>

A partir de lo anterior se desprende que la Corte, no sólo no posee un significado concreto para los principios de equidad y proporcionalidad, sino que, además desconoce el real contenido del principio de capacidad contributiva. Esta situación produce como segunda consecuencia importante, el criterio establecido en otra tesis jurisprudencial a través del cual, se afirma que la obligación tributaria depende sólo de circunstancias generales:

**“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.** Las afirmaciones de un causante respecto a que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos, el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inicuo, no pueden conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, pues por la naturaleza de la ley su inequidad o desproporcionalidad sólo puede derivarse del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.”<sup>36</sup>

Este criterio resulta contrario al principio de capacidad contributiva, debido a que al establecer que el sustento de la obligación tributaria son los índices generales de riqueza, y no

---

<sup>35</sup> Al respecto resulta interesante la opinión de PÉREZ LUQUE (Ob. cit., p. 35. ) “Mientras que la proporcionalidad es generalmente admitida sin discusión y considerada justa, la progresividad supone un plus sobre aquella que crece en progresión, como su nombre indica, y que acarrea peligros difíciles de superar, como hoy se viene comprobando en numerosos estados modernos: excesivo intervencionismo en detrimento de la libertad individual, desaparición del estímulo para un esfuerzo personal a partir de ciertos límites, incremento del consumo en perjuicio de la inversión como fuente de riqueza y del empleo, y otros efectos que hacen dudar bastante de su justicia y conveniencia.”

<sup>36</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno de la SCJN, 193-198 Primera Parte, p.104. Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. NOTA: En la publicación original los datos de este asunto se repiten como sostiene la misma tesis.

en la capacidad contributiva de los particulares. Esto implica llevar el cumplimiento de dicha obligación hasta las últimas consecuencias. De manera que sólo aquel que no posea riqueza alguna, no será considerado para concurrir a las cargas públicas del Estado. En cambio todos aquellos que obtengan alguna riqueza o ganancia deberán afrontar la obligación tributaria sin limitación alguna. De manera que este criterio jurisprudencial provoca una situación que resulta totalmente contraria al principio máximo de justicia, al que debe aludir todo sistema tributario.

#### **4.2.3.4. Sustitución del Principio de Capacidad Económica por el de Capacidad Contributiva.**

Posteriormente la Corte, nuevamente, rectifica y cambia el criterio antes expuesto. De modo que actualmente se ha establecido que la obligación de contribuir al gasto público, en nuestro país, se limite a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

**“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 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 ésta 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 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 la obligación.”<sup>37</sup>

Asimismo la Suprema Corte también ha establecido expresamente la dualidad de los principios de proporcionalidad y equidad, a través de la siguiente tesis:

**“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 primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la 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>38</sup>

A través de esta criterio jurisprudencial se establece que en efecto la proporcionalidad y equidad son dos principios de naturaleza distinta. El primero guarda relación con el principio

---

<sup>37</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno de la SCJN, Parte : III, Marzo de 1996, Tesis P. XXXI/96, p. 437. Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. El Tribunal Pleno, en su 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.

<sup>38</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tercera Sala, Parte VII-Febrero, Tesis 3ª./J.4/91, p. 60. Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco 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 cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 38, Febrero de 1991, pág. 15.

de capacidad contributiva, y el segundo, con el de igualdad tributaria. De esta forma, la Suprema Corte de Justicia, reafirma el reconocimiento de los principios antes mencionados, como reguladores del sistema tributario mexicano. Sin embargo, aunque esta interpretación amplió, ciertamente, la connotación de los principios de proporcionalidad y equidad, establecidos en la Constitución; todavía seguía pendiente establecer y analizar su significado concreto.

De modo que a pesar de los esfuerzos realizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha logrado establecer, en México, el tan ambicionado supraprincipio de justicia que debe regular todo sistema tributario. Tomando en cuenta las palabras de Pérez Luque cuando señala que, "...la definición de justicia (...)reside más en una voluntad constante y perpetua que en una perfección actual a la que no puede llegarse"<sup>39</sup>.

Esta situación se debe en primer lugar a la carencia de significado concreto, en el sistema tributario mexicano, de los principios de proporcionalidad y equidad, que subsiste a pesar de la homologación efectuada por la Corte; segundo, debido al desconocimiento del contenido exacto del principio de capacidad contributiva; y tercero, el hecho de que se siga en forma absoluta el concepto de progresividad, son factores que obstaculizan la aspiración a impuestos justos, que verdaderamente se basen en los índices de capacidad contributiva de los particulares. La consecuencia inmediata la constituyen toda la serie de incongruencias y errores en que se ha incurrido, afectando no sólo al contribuyente sino al Estado mismo. Ya que la afectación económica del contribuyente implica a su vez la afectación de la fuente de ingresos del ente público.

---

<sup>39</sup> Ob, cit., p. 37.