

CAPÍTULO III- PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

3.1. Principios Tributarios.

Los principios tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones. La existencia de principios tributarios es básica en todo Estado de Derecho. Dentro de nuestro marco constitucional, no existe un fundamento que justifique la existencia de los principios tributarios, si a caso serían los principios generales del derecho los que darían cabida a los mencionados principios tributarios. El artículo 14 último párrafo de la Constitución Federal, dispone que “En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta *se fundará en los principios generales del derecho*”¹

Existen varios principios tributarios en la doctrina; estos surgen con el economista inglés Adam Smith, el “padre de la economía clásica” quien en su libro “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones” estableció 4 principios fundamentales que deben consignarse en todo sistema tributario debidamente organizado, de los que han derivado otros.

Las máximas o principios que estableció este autor, desde el punto de vista económico, son²:

PRIMER PRINCIPIO.- De la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o De la justicia.- Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill, 2003.

² John Stuart Mill. “Principios de Economía Política”. Fondo de Cultura Económica: México, 1985. Pp. 686-687.

proporción lo más cercana posible a su respectivas aptitudes, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado. Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos.

Este principio es similar al concebido por Neumark³ como el Principio de la Proporcionalidad o Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual, en razón del cual, las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, tanto los índices básicos (renta, patrimonio) como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza); constituye, pues, un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes. Es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago

SEGUNDO PRINCIPIO.- De la certidumbre.- El impuesto que cada contribuyente está obligado a pagar debe ser justo y no arbitrario; dicho impuesto debe ser claro en cuanto al tiempo, forma y cantidad del pago a efectuar. Para la realización del principio expuesto, se debe procurar que cada una de las leyes que imponen las contribuciones, deben determinar con precisión datos tales como los sujetos, entendiendo tanto quien paga como a quien se le paga, el objeto, la cuota, la base, la forma y fecha de pago, las infracciones en que se pueden incurrir, etc. Esto viene a ser lo que constitucionalmente es concebido como el principio de legalidad tributaria.

³ Fritz Neumark. "Principios de la Imposición". Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. P. 135

Gastón Jeze⁴ analizando este principio dice que debe ser desarrollado en la siguiente forma:

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos.
2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc.
3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, estatal o municipal.
4. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto

TERCER PRINCIPIO.- De la comodidad.- Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, en otras palabras, un impuesto se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para cumplir con dicha obligación.

CUARTO PRINCIPIO.- De la economía.- Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del estado sea lo más pequeña posible; es decir, que no se tome un impuesto del bolsillo del contribuyente sino en la medida necesaria para subvenir a las necesidades del tesoro público, evitando una transferencia de recursos que tendrían una asignación más productiva en manos del contribuyente.

⁴ Cit. Ernesto Flores Zavala. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas" Editorial Porrúa: México, 1993. Pp. 142-143

El principio de justicia, de Adam Smith, se desarrolla actualmente a través de otros dos principios que son el de generalidad y el de uniformidad⁵:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD.- Esta regla consiste en que todos los gobernados deben de cumplir con la obligación de pagar impuestos; sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva⁶, es decir, que todos los sujetos que tengan una capacidad de pagar un impuesto lo deben hacer. Neumark considera que en virtud del Principio de la Generalidad de la Imposición se exige a todas las personas (físicas y jurídicas) que se sometan al gravamen fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria; sin poderse excluir ninguna de la obligación tributaria objetiva y subjetiva sino por motivos basados en los fines del Estado.⁷

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.- La uniformidad quiere decir que todos deben ser iguales frente al impuesto. Neumark considera esta máxima dentro del Principio de Igualdad de la Imposición, el cual significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, deben recibir el mismo trato impositivo en lo que se refiere al impuesto respectivo⁸; este principio viene a ser, en nuestro marco constitucional, el principio de equidad consignado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna. Para el estudio de este principio es necesario remitirnos a la postura de Stuart Mill en relación al Principio de Igualdad de Sacrificio, este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para

⁵ Vid. Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. Pp. 134 y SS.

⁶ El estudio de la capacidad contributiva se hará más adelante

⁷ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 81.

⁸ Ídem. P. 89

lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes, en base al sacrificio que represente para cada uno de los sujetos. No obstante, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio, que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero dicha contribución debe representar el menor sacrificio posible. Podemos concluir que la igualdad en la imposición, según Mill, significa igualdad de sacrificio.

Por su parte, Pietro Verri, estableció dos principios sobre la imposición de los tributos, el primero de estos referente a que los impuestos no deben pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases, es decir, con este principio lo que se buscaba era la existencia de un mínimo no imponible que permitiese a los contribuyentes el goce de una cantidad determinada de ingreso para su existencia, el cual se identifica con el principio del mínimo sacrificio de Stuart Mill; la segunda de estas reglas se refiere a que el tributo no debe seguir inmediatamente al incremento de la riqueza, con esto se trato de que el tributo no recayera en períodos aislados de ejercicios, sino que la carga del impuesto recayera sobre la verdadera capacidad de contribuir de los individuos.⁹

Así mismo, cabe destacar la postura de Fritz Neumark para el estudio de dichas reglas, él concibe el establecimiento de los principios de la imposición (principios tributarios) en función de fines predeterminados, que surgen de los presupuestos políticos y económicos a los que la imposición debe servir para luego lograr la realización de dichos principios a través de la estructuración de un sistema tributario determinado. Otra máxima diferente a

⁹ Cit. Horacio García Belsunce. "Temas de Derecho Tributario". Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires. P. 66

las expuestas con anterioridad, establecida por Neumark es el Principio de Redistribución Fiscal de la renta y la Riqueza, en virtud del cual la imposición debe alterar la distribución primaria de la renta disminuyendo sus diferencias mediante la progresividad en los gravámenes.¹⁰

3.2. Principios Constitucionales

Los principios constitucionales de los impuestos son aquellos que se encuentran establecidos en la Constitución General de la República, y toda vez que ésta la ley fundamental del país, toda actividad tributaria del Estado debe sujetarse a dichas pautas.

El artículo 31 constitucional fracción IV es la norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del Estado se apoya en dicha disposición constitucional, la cual establece:

“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.”¹¹

Del contenido del citado precepto podemos distinguir 4 requisitos o circunstancias fundamentales en materia tributaria:

a) Es una obligación (Principio de obligatoriedad)

b) Deben contribuir al gasto público

¹⁰ Fritz Neumark. Op. Cit. P. 211.

¹¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Mc Graw Hill, 2003.

- c) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas
- d) Las contribuciones deben estar en ley (Principio de Legalidad)

Los referidos principios representan auténticas garantías individuales, (no obstante que los mismos no aparecen en el capítulo de la constitución relativo a las garantías individuales), dichas garantías son para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de normas jurídicas con carácter obligatorio, así como para los órganos encargados de su aplicación.

Cabe destacar que lo más relevante de los principios constitucionales dentro del marco de un Estado de Derecho es que estos denoten justicia tributaria.

3.2.1. Principio de Obligatoriedad

Consiste en que el pago de los tributos para cubrir el gasto público es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose así en la obligación general en materia contributiva. La obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del tributo. Es decir, al crear el artículo 31 en su fracción IV de la Constitución Federal la obligación económica de contribuir, al mismo tiempo se configura al sujeto pasivo de la relación tributaria.

3.2.2. Gasto Público

Derivado del artículo 31 fracción IV constitucional se desprende que otra característica de las contribuciones consiste en que el destino de la Recaudación debe ser el gasto público; es decir, en cumplimiento a ese mandato constitucional, las contribuciones deben destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Por lo que se puede decir que si tenemos la obligación de contribuir para la satisfacción del gasto público, toda aquella contribución que se establezca y no esté destinada a satisfacer dicho gasto aprobado en el presupuesto, debe reputarse inconstitucional.

El Dr. Ramón Reyes Vera considera que es constitucionalmente correcto desprender del artículo 31 fracción IV constitucional, una teoría del gasto público como una garantía individual del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria y social¹²; toda vez que, como ya se mencionó, los principios constitucionales representan garantías individuales que garantizan la seguridad jurídica de los gobernados.

Para Fonrouge, el gasto público es “toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales”¹³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, la Sala Auxiliar de la misma, pronunció en 1969 ejecutorias en las que sostuvo que el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés público, el importe de

¹² Ramón Reyes Vera. “La fracción IV del artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”.TFF, 45 años al servicio de México. Tomo I. TFF: México, 1982. P. 444

¹³ Cit. Sergio F. de la Garza. “Derecho Financiero Mexicano” Porrúa: México, 1992. P. 141

lo recaudado por las contribuciones debe destinarse a satisfacer las necesidades del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos; así mismo, establece que el concepto de gasto público es aquel determinado en el Presupuesto de Egresos, materialmente estriba en el destino de las contribuciones y formalmente se refiere a la partida prescrita en el mencionado Presupuesto.¹⁴ Esto es que, no todos los gastos del Estado comprenden el gasto público, sino sólo aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Lo anterior quiere decir que, no obstante que constitucionalmente existe la obligación de los mexicanos para contribuir, dicha contribución debe ser destinada a sufragar el gasto público; es decir, la obligación de contribuir va en función de que lo recaudado se destine al gasto público.

3.2.3 Principio de Legalidad

El principio de legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidos en una ley.¹⁵ En nuestro sistema legal y en virtud de este principio, el Poder Legislativo es el único órgano con potestad para el establecimiento de los tributos. Ernesto Flores Zavala señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que tengan carácter de general, abstractas, impersonal y que emanen, como hemos dicho, del propio Poder Legislativo¹⁶.

¹⁴ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultar al final del capítulo.

¹⁵ Alonso Pérez Becerril "Presunciones tributarias en el Derecho Mexicano". Editorial Porrúa: México, 2001. P. 117

¹⁶ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 204

El principio de legalidad tiene su sustento en el aforismo latino ‘nullum tributum sine lege’ que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentre contenida en una ley formal y material como acto propio y normal del poder legislativo.¹⁷ Es decir, como máxima fundamental se requiere que para el establecimiento de cualquier contribución, este se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

No obstante lo anterior, este principio no se refiere únicamente a que la ley debe establecer las contribuciones, sino que también es necesario se señalen los elementos propios de las mismas, como son sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, a fin de que no se quede a arbitrio de la autoridad la determinación de los mismos. Este criterio ha sido compartido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien en jurisprudencia firme establece:

Al disponer el artículo 31 fracción IV constitucional, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.... También exige que los elementos esenciales de los impuestos del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley.... Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles...”¹⁸

¹⁷ Ramón Reyes Vera. “Las contribuciones, sus principios...” P. 28

¹⁸ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultar al final del capítulo.

Es decir, el principio de legalidad exige que no puede existir tributo alguno o prestación patrimonial impuesta a cargo de sujeto alguno que no haya sido creada previamente por una ley, lo que a su vez implica, como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que los elementos propios del tributo deben estar previstos por la norma jurídica; cabe destacar que entre dichos elementos se debe consignar el presupuesto de hecho o hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que el requisito de legalidad es un requisito existencial, esencial para la formación de dicho hecho generador, es decir, sin definición en la ley no hay hecho imponible.

3.2.4 Principio de Proporcionalidad y Equidad.

El principio de proporcionalidad y equidad nacieron en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad y equidad, por lo que es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia para lograr una real comprensión de los mismos.

En relación con estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos conceptos; dichas posturas contradictorias surgen cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos principios diferentes, toda vez que establece que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que al hablar en plural da la impresión de

que son dos requisitos diferentes, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, lo anterior se observa en la Tesis 541 en la cual dispone:

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos.¹⁹

Así mismo, en la tesis 3ª/J.4/91 la Corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, en virtud de que su naturaleza es diferente, sus argumentaciones son las siguientes:

La proporcionalidad y equidad que deben de cumplir las leyes fiscales, no deben confundirse pues tienen una 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 las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.²⁰

Entre los tratadistas que critican esta separación encontramos a Ernesto Flores Zavala, Sergio de la Garza y Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad

¹⁹ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

²⁰ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizan lo siguientes razonamientos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que “con la expresión ‘proporcional y equitativa’ sólo se busca la justicia de los impuestos”²¹

Así mismo, entendiendo la expresión como un solo concepto y criticando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se separan los elementos de proporcionalidad y equidad, tenemos al autor Sergio de la Garza quien considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad de los impuestos, es una de justicia tributaria; es decir, la proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos.²²

Es decir, la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en dar

²¹ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 206

²² Sergio F. de la Garza. Op. Cit. P. 272

trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria

La opinión de observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es compartido por Servando J. Garza quien expone que:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”²³

Con lo argumentado por Servando J. Garza, se reafirma lo anteriormente expuesto en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

²³ Servando J. Garza. “Las Garantías Constitucionales en el derecho tributario” Editorial Cultural: México. P. 70

Por su parte, y en defensa de la posición contraria a la expresada con anterioridad, es decir, argumentando que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos y separados, el Dr. Ramón Reyes Vera establece que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal²⁴. Lo que podemos entender como el hecho de que el principio constitucional encargado de denotar la justicia tributaria es únicamente el principio de equidad. Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain quien considera que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras ‘proporcional y equitativo’:

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.²⁵

²⁴ Ramón Reyes Vera. Op. Cit. P. 457 y 459.

²⁵ Emilio Margain M. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano” Editorial Porrúa: México, 1997 Pp. 58 y 59.

Podemos concluir al respecto que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados más no son contradictorios, toda vez que estos principios se encuentran íntimamente relacionados, pues, si bien es cierto, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tienen igual potencialidad; es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de condiciones en lo referente a esa capacidad. En otras palabras, un impuesto debe cumplir con ambos requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que dudamos mucho existan impuestos proporcionales y no equitativos o viceversa, los que, en caso de existir, deben ser declarados inconstitucionales.

3.2.4.1. Principio de proporcionalidad tributaria²⁶

El principio de proporcionalidad puede ser considerado como el más amplio de todos, este principio con frecuencia suscita controversias debido a las diversas interpretaciones que se le han dado; por lo que espero sirvan de ayuda las opiniones de destacados tratadistas así como la interpretación que sobre este concepto han vertido los tribunales federales en jurisprudencias y tesis.

El autor Calvo Nicolau considera que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad

²⁶ Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio, proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars, partis*, que significan proporción, parte, pedazo y de la preposición *pro* que significa delante, ante, a la vista y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.

contributiva de los mismos²⁷, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

En el mismo sentido, Belsunce expone que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva²⁸; es decir para que se de este principio es necesario que haya una relación proporcional a la riqueza gravada.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la proporcionalidad radica 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.²⁹ Es decir, para poder determinar la obligación de cada uno de los sujetos, es necesario tomar en consideración las distintas capacidades para contribuir de dichos sujetos.

Por su parte, el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel hace el siguiente razonamiento:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio

²⁷ Enrique Calvo Nicolau. "Tratado ISR". Tomo I. México: Themis, 1999. P. 119

²⁸ H. García Belsunce. "Temas de Derecho Tributario". Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires. P. 105

²⁹ Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.³⁰

Lo que puede ser entendido como que la proporcionalidad de un impuesto no sólo se refiere a los ingresos que se obtienen, sino que es necesario que dichos ingresos modifiquen positivamente el patrimonio de la persona, y de esta manera, al haber una verdadera riqueza nueva de la cual se puede disponer, se va a reflejar la real capacidad de los sujetos para cumplir con su obligación tributaria de contribuir al gasto público. En este contexto, se interpreta a la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

3.2.4.2. Principio de equidad tributaria³¹

El principio de equidad tributaria consiste, en términos generales, en que se debe gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la norma señala como hecho generador del tributo.

En relación a lo anteriormente expuesto, el Poder Judicial Federal en México, se ha pronunciado bajo el siguiente criterio:

En torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31 fracción IV, de la constitución Federal, se llega a la conclusión de que este principio exige que los contribuyentes que se

³⁰ Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. El concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta. P. 56

³¹ Etimológicamente la palabra equidad proviene del latín *aequitas* que significa moderación, templanza, justicia natural por oposición a la justicia legal.

encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas.³²

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, lo ha definido como el hecho de dar un *trato igual a los iguales y desigual a los desiguales*; en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes del mismo impuesto guardan una situación de igualdad frente a la norma jurídica.

El Dr. Ramón Reyes Vera señala que:

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.³³

³² Para conocer el contenido completo del criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

³³ Ramón Reyes Vera. Op. Cit. P. 456

Podemos entender lo antes expuesto en el sentido de que la equidad tributaria no debe quedarse únicamente en la creación de la norma, sino que se debe tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, es decir que los sujetos deben estar situados en determinadas circunstancias para caer en la hipótesis prevista por la norma, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares.

Enrique Calvo Nicolau concluye respecto del principio de equidad, de manera similar a lo expresado por el Poder Judicial, que este se refiere a la exigencia de que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una *igualdad jurídica y económica*.³⁴

La igualdad tributaria, según Neumark, significa que los individuos han de tener el mismo trato fiscal, siempre que sus circunstancias relevantes a efectos jurídico-fiscales sean las mismas o al menos aproximadamente las mismas; continúa argumentando que de esto se deriva como una consecuencia lógica, el ‘Principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales’.³⁵ En otras palabras, se reafirma lo antes expuesto en el sentido de que, el principio de equidad tributaria se reúne en el trato igual a los sujetos en igualdad de condiciones frente a la norma que impone la carga tributaria.

³⁴ Enrique Calvo Nicolau. Tratado ISR. Tomo I. México: Themis, 1999. P. 121

³⁵ Fritz Neumark. “Principios de la Imposición”. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 1994. Pp. 115 y 135.

3.3 Principio de Capacidad Contributiva

El artículo 31 fracción IV constitucional no reconoce de manera expresa al principio de capacidad contributiva, pero si lo hace al reconocer la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

La capacidad contributiva es un principio jurídico, un concepto doctrinario reconocido implícitamente por la constitución, que debe ser entendida como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es decir, la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, entendiéndola como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; es más, me permito decir que constituye el elemento indispensable para la existencia de un impuesto toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que tome el legislador para determinar los hechos imponibles en los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir tomando en cuenta aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

3.3.1 Aproximaciones al principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva nace con la corriente italiana, siendo Griziotti, y posteriormente Jarach, los creadores de dicho principio; sin embargo, con anterioridad a éstos hubo otros autores que comenzaron el tratamiento de la capacidad contributiva.

Como ya se expuso con anterioridad, para entender esta evolución histórica del principio de capacidad contributiva, podemos destacar la primera regla de Adam Smith que consiste en la facultad o capacidad para pagar que tiene el contribuyente dependiendo de sus respectivas aptitudes o ingresos, es decir que los contribuyentes deben contribuir en proporción a su aptitud económica. Sin embargo, esta máxima debe servir únicamente como punto de partida para el estudio de la capacidad contributiva y no como el principio fundamental en los que se rige la mencionada capacidad.

De igual manera, a pesar de ya haber sido expuesto cabe recordar la postura de Fritz Neumark para efectos de entender las aproximaciones al principio de capacidad contributiva, sólo en lo referente al primer fin, de tipo político-social y ético de la imposición, que se refleja en el postulado de justicia, el cual aspira a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético; asimismo dentro de este postulado, se debe recordar tanto el principio de generalidad en virtud del cual la carga fiscal va a ser impuesta por igual a los sujetos pasivos, pero sólo a aquellos que tengan capacidad de pago, como el principio de la Proporcionalidad o Principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual por el que se establece que las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago; es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago.

Dentro de la mencionada corriente italiana, la Capacidad contributiva para Griziotti se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.³⁶

Por su parte, Dino Jarach considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la ley es la propia capacidad contributiva³⁷ Es decir, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tiene los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

3.3.2. Concepto de Capacidad Contributiva

Ahora bien, para poder hablar de capacidad contributiva; necesario explicar con detenimiento como es definida dicha capacidad.

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.³⁸ Es decir, es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el artículo 31 fracción IV.

³⁶ Ernesto Flores Zavala. Op. Cit. P. 140

³⁷ Dino Jarach. "El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo" Editorial Abeledo Perrot: Buenos Aires, Argentina, 1982. P. 87 y 102.

³⁸ Calvo Nicolau. Op. Cit. P. 414

Así mismo, Calvo Ortega³⁹ manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esto es, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado; en otras palabras, al hablar de capacidad contributiva nos estamos refiriendo a la aptitud de los ciudadanos para enfrentar los impuestos que les están gravando.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha establecido criterios al respecto, equiparando la proporcionalidad al principio de capacidad contributiva, definiendo ésta última, en la tesis jurisprudencial 109/99, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.⁴⁰

De igual forma se pronuncia el Lic. Fernández Sagardi, y, debido a la importancia de sus aportaciones en la materia, me permito reproducir su argumento al respecto:

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago... En un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden

³⁹ Rafael Calvo Ortega. "Derecho Tributario". Civitas Ediciones: España, 2000. P. 83.

⁴⁰ Para conocer todo el contenido del citado criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo.

de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad
contributiva⁴¹

Como se puede observar, se hace una diferencia entre lo que es la capacidad económica y la capacidad contributiva, Calvo Nicolau en su obra Tratado del Impuesto Sobre la Renta explica esta diferencia estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza. El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el *haber patrimonial* de la persona, entendiendo este como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial se toman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales del derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un *haber patrimonial calificado*.⁴²

El tratadista Da Silva Martins ha vertido sus ideas en torno a la capacidad contributiva y a la capacidad económica manifestando que la primera es la capacidad del contribuyente relacionada con la imposición, es decir, hay una estrecha vinculación entre ésta y el poder tributario en términos de la ley; por su parte la capacidad económica constituye la

⁴¹ Augusto Fernández Sagardi. Op. cit. P. 23

⁴² Enrique Calvo Nicolau. Op. Cit. Pp. 405-414.

exteriorización de la potencialidad económica de los propios sujetos pero siendo independiente de su vinculación al referido poder tributario.⁴³

De lo anterior podemos concluir que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

3.3.3. Otras consideraciones sobre la Capacidad Contributiva

Debemos recordar que la capacidad contributiva es el elemento indispensable para la existencia de cualquier impuesto; ésta capacidad es la que distingue objetivamente la aptitud de contribuir de los sujetos pasivos; por lo que, derivado del artículo 31 fracción IV constitucional, los gobernados, en su calidad de deudores tributarios, tiene la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes; sin embargo, dicha obligación debe ir en relación a su aptitud contributiva, esto significa que para cumplir con el mandato constitucional de la proporcionalidad, es necesario atender la capacidad contributiva de los propios gobernados.

En relación a la obligación de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a

⁴³ Cit. Marco César García Bueno. Op. Cit. P. 12

los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. En este tenor, el Lic. Augusto Fernández Sagardi señala que un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo al gobierno recaudador; el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana.⁴⁴

Con lo anteriormente expuesto se refuerza el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de un país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, con el tiempo mayor será la recaudación que tenga el Estado.

Por su parte, Calvo Nicolau considera que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva⁴⁵.

Así mismo, diversos tratadistas han manifestado que es de fundamental importancia que el legislador tome en cuenta la capacidad contributiva al momento de crear y establecer las normas tributarias; toda vez que la carga tributaria de un Estado debe satisfacer las exigencias propias de la capacidad contributiva, debiendo ser ésta uno de los principios

⁴⁴ Augusto Fernández Sagardi. "Breves Reflexiones sobre una reforma del Impuesto Sobre la Renta". El Mercado de Valores. Año LIX. México, 1999. P. 22

⁴⁵ Enrique Calvo Nicolau. "Tratado ISR". Tomo I. México: Themis, 1999. P. 195

materiales que regulen la tributación a través de las normas. El Dr. Marco César García

Bueno expone que:

El legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo...

Continúa diciendo que:

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.⁴⁶

En apoyo a lo anteriormente esgrimido, sirve de base lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis jurisprudencial LXXIX/1998 que al efecto señala:

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones... es el de la identificación de la capacidad

⁴⁶ García Bueno. "El principio de capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma legal". P. 1

contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir sino existe la relativa capacidad contributiva.⁴⁷

De igual forma, Augusto Fernández Sagardi sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos imponderables deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes⁴⁸; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudica al pueblo sino también al Estado ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque darle la vuelta al fisco a fin de pagar menos y por lo mismo la recaudación disminuye.

3.3.3.1 Hecho Imponible

Para que surja toda obligación tributaria, es necesario que exista una hipótesis o presupuesto normativo que justifique el nacimiento de dicha obligación. Sergio F. de la Garza considera que la más importante de las hipótesis de hecho, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.⁴⁹

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria que es la figura clave de la relación jurídico-tributaria, ha recibido diversos nombres, entre ellos podemos destacar: hecho generador, hecho tributario, hecho de incidencia y hecho imponible (término acuñado por el argentino Dino Jarach)

⁴⁷ Para conocer todo el contenido del citado criterio jurisprudencial, consultarlo al final del capítulo

⁴⁸ Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. Pp. 21-22

⁴⁹ Sergio F. de la Garza. Op. Cit. p-411

En México, encontramos establecida la existencia de dicho presupuesto de hecho en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante le lapso que ocurran”

El hecho imponible puede ser entendido como la hipótesis establecida en la norma cuya realización genera el nacimiento de una obligación tributaria concreta. Fernando Sainz de Bujanda lo define como “el supuesto fáctico que hipotéticamente la norma prevé para que, al realizarse, la obligación surja”⁵⁰; es decir, es el conjunto de circunstancias que se prevén en una norma que provocan el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

Así mismo, el artículo 28 de la Ley Tributaria Española establece que “el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”

Para el estudio del hecho imponible, es necesario conocer sus elementos esenciales. El aspecto legal del hecho imponible consiste en que debe estar expresamente establecido como tal por una norma jurídica; es decir, toda hipótesis de hecho debe estar plasmada en la ley, describiendo así mismo sus aspectos mesurables y los sujetos de dicha obligación.

El elemento subjetivo o personal del hecho imponible se traduce en la determinación de los sujetos de la obligación tributaria que el hecho generador hará nacer; se establece un nexo

⁵⁰ Citado por Antonio Jiménez González. “Lecciones de Derecho Tributario” Editorial ECASA: México, 1991. P. 189

entre la hipótesis y los sujetos de la obligación en razón del hecho imponible, y es a partir de esta vinculación que se puede individualizar la figura del sujeto pasivo u obligado.

El elemento espacial del hecho imponible puede ser entendido como la circunstancia de que los hechos imposables tengan verificación dentro de una circunscripción territorial determinada; en otras palabras, consiste en la determinación del lugar donde se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Por su parte, el elemento temporal se clasifica en hechos imposables periódicos o instantáneos. Sainz de Bujanda define a los hechos instantáneos como “los que ocurren en determinado momento de tiempo y que cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma”, así mismo define a los hechos periódicos o conjuntivos como “aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado periodo de tiempo, consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados”⁵¹

Por último encontramos al elemento objetivo del hecho imponible, que es el que mayor importancia tiene en el caso concreto pues se refiere a la descripción objetiva del hecho jurídico, es decir es el hecho que toma en cuenta el legislador para el nacimiento de un tributo; sin embargo el legislador para configurar dicho hecho imponible debe tomar en consideración que este sea indiciario o sintomático de capacidad contributiva, en otras palabras, el legislador tiene libertad para el establecimiento de los presupuestos que originan el nacimiento de la obligación tributaria pero tienen ciertas limitantes de orden

⁵¹ Cit. Sergio F. de la Garza. Op. cit. P. 426

constitucional y lógico, siendo la de mayor relevancia, la capacidad contributiva de los sujetos que soportan la carga tributaria; en otras palabras, el hecho imponible debe ser revelador de capacidad contributiva.

Luego entonces, podemos afirmar que los hechos imponibles no deben ser establecidos al capricho del legislador, sino que este debe respetar la aptitud contributiva de los sujetos en la configuración técnica de dichas disposiciones normativas. Al efecto, es conveniente reproducir el argumento expresado por Dino Jarach, en su obra del hecho imponible, donde señaló que:

Todas las situaciones y todos los hechos a los cuáles está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tiene como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva.⁵²

Es decir, para que un impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionada a la capacidad contributiva de los contribuyentes a quienes se les aplica y exige el pago del tributo. En este sentido José Luis Pérez de Ayala señala que la capacidad contributiva es la única causa de que el impuesto exista y la grave, es decir, que la justificación para la

⁵² Dino Jarach. Op. Cit. P. 85.

existencia del impuesto debe basarse en la manifestación de capacidad contributiva de los sujetos que deben soportar la carga tributaria. Continúa exponiendo que:

Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto. Podrá haberse establecido en la ley, pero no llegará a ser una realidad social, por que no podrá ser pagado y soportado por quienes han de pagarlo y soportarlo. El impuesto que grava a quien carece de aptitud, de capacidad, es utópico. Es un impuesto que nace para no vivir, para fracasar, para morir, en suma⁵³.

3.3.4 Elementos Capacidad Contributiva⁵⁴

El Doctor Marco César García bueno señala que la capacidad contributiva debe cumplir con dos aspectos: el aspecto objetivo y el aspecto subjetivo, y, con este último, es necesario avocarse al estudio del mínimo exento.

El ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva representa la riqueza neta de los contribuyentes. Así, la presencia de una renta, de un patrimonio o de un índice de gasto, exterioriza movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva. Esta riqueza disponible es la que se convierte en el origen de los tributos. Es decir, en este aspecto es necesario ubicar la riqueza susceptible de tributación lo que se representa con la capacidad contributiva. En los criterios realizados por la Suprema Corte de Justicia de la

⁵³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González. "Derecho Tributario". Plaza Universitarias Ediciones: España, 1994. P. 157.

⁵⁴ Para conocer más sobre los elementos de la capacidad contributiva consultar lo expuesto por el Dr. Marco César García Bueno. Op. Cit.

Nación se ha reconocido la capacidad contributiva representada por los índices generales de riqueza, lo que constituye el aspecto objetivo de la capacidad contributiva.

El aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva se da cuando el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar. Así, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfechos sus necesidades primarias personales y familiares.⁵⁵

El mínimo exento⁵⁶ es un principio antagónico a la capacidad contributiva, en virtud de que mientras este avala la sujeción al cumplimiento de la obligación tributaria, el primero lo que avala es la posibilidad del no pago del tributo, por lo que a fin de determinar cuando surge la capacidad contributiva, es necesaria una efectiva vinculación entre ambos conceptos; es decir, la capacidad contributiva surge por encima de la cantidad que se considera indispensable para la subsistencia del hombre (mínimo exento). Los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule.

El mínimo exento puede ser entendido como aquella renta o capital considerada indispensable para la subsistencia de los gobernados; en términos generales, la función

⁵⁵ Sin embargo, en el caso del ISR para las personas morales, la contribución no se fija de acuerdo a este elemento subjetivo, pues para su obligación de contribuir sólo se toma como referencia su riqueza disponible, es decir, su capacidad contributiva objetiva.

⁵⁶ Como antecedentes del mínimo exento tenemos lo expuesto por J. Bentham quien considera que es necesario dejar libre de impuesto un determinado ingreso mínimo suficiente para proveerse de las cosas más necesarias para la vida. Por su parte, John Stuart Mill quien considera que los impuestos directos deben detenerse antes de llegar a gravar los ingresos que no exceden de lo indispensable para una vida sana; así mismo continúa sus consideraciones manifestando que este mínimo no debe exceder de la cantidad que basta para atender las necesidades básicas de la población.

principal del mínimo exento consiste en garantizar la presencia de un índice de riqueza suficiente para satisfacer las necesidades básicas estableciendo así el límite a partir del cual empieza la obligación del pago de los impuestos.

3.4. Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.

De la definición de proporcionalidad hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener una cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria. Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

Podemos concluir diciendo que el principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos imposables, es necesario estos sean reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible⁵⁷; es decir, los hechos imposables de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

⁵⁷ Dino Jarach. Op. Cit. P. 102