

### **3.1. Principios Doctrinarios en Materia Fiscal.**

Los principios en materia tributaria son indispensables para la imposición de todo tipo de contribuciones siendo necesario que exista una regulación debido a que si no fuera de esta manera, la Autoridad Hacendaría tendría a su arbitrio la indebida aplicación del tributo y el abuso de poder de imperio para la recaudación, teniendo como consecuencias problemas políticos, sociales y económicos, sin embargo, con ayuda de los principios se tendrá una mayor regulación, manejo y desenvolvimiento adecuado del Estado.<sup>20</sup>

A través del tiempo algunas naciones han tenido mayor avance que otras, de esto nos habla el escocés Adam Smith en el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones”, menciona la importancia de los impuestos para un Estado en base a los principios elementales para la imposición de un tributo, con el único fin de dar un beneficio y progreso a las Naciones modernas. La teoría de Smith sigue siendo la más importante hoy en día a pesar de haber transcurrido dos siglos de su realización. Los principios enunciados por Adam Smith son los siguientes: Certidumbre, Comodidad, Economía y Justicia, debido a la importancia de estos haremos un análisis a continuación.

---

<sup>20</sup> Es difícil regular las contribuciones eficientemente cuando una persona como el soberano posee una cuota de las mismas y obtiene de ellas una parte importante de su ingreso. Pero es difícil cuando una autoridad es la principal persona que puede cosechar algún beneficio de ellas. La ley podría sin dificultad obligar a la autoridad a respetar la regulación, aunque no siempre podría obligar al soberano a respetarla. Cuando los impuestos son regulados y determinados con precisión, cuando se pagan de una sola vez en un momento dado del proceso a un cajero, que las distribuye en ciertas proporciones conocidas a cada autoridad después del proceso y nunca antes que termine, no parece haber más peligro de corrupción que cuando estos impuestos estén directamente prohibidos.

### **3.1.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.**

Adam Smith en “*La riqueza de las Naciones*”, nos menciona que los integrantes de cada Estado tendrán que contribuir al sostén de éste por medio de la proporcionalidad y de la capacidad económica de cada contribuyente.<sup>21</sup> Sin embargo, no sólo nos habla de contribuir proporcionalmente si no que el sistema tributario del Estado este establecido de una manera justa y equitativa, de manera que un contribuyente por tener mayor solvencia económica que otros deben aportar mayor contribución.

Margáin Emilio<sup>22</sup>, menciona que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme refiriéndose a lo siguiente: “Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que poseé capacidad contributiva, cuando las persona recibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsiste y referente al impuesto uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo”.

---

<sup>21</sup> “Los Vasallos de cualquier Estado, dice Smith deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de otro renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En las diferente contribuciones rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casis ceñiremos nuestras observaciones a aquella particularmente ocasiona el impuesto de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia.” SMITH, Adam. La Riqueza de las Naciones. Libro V, p. 409 }

<sup>22</sup> MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa. México 2003. pp. 25-27.

De manera que, el Principio de Justicia nos habla acerca de que, todo ciudadano debe contribuir al Gasto Público de una manera proporcional, es decir, midiendo siempre su capacidad contributiva. Así mismo, debería tomarse en consideración la igualdad o desigualdad de imposición, solo así se realizará una verdadera valoración y se obtendrá una verdadera justicia a través de las leyes tributarias.

### **3.1.1.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.**

Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De manera que nadie estará exento al pago de las contribuciones. Sin embargo, existe una excepción a esta regla, la cual establece que deberán eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que se posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos por encima del mínimo de subsistencia. Esto es, cuando tales ingresos rebasa pero en aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.<sup>23</sup> Podemos mencionar, que pagarán impuestos aquellos individuos que caigan en la hipótesis que la ley establece para aportar al Erario con excepción de aquellas que carezcan de capacidad contributiva. De manera que, el Principio de generalidad abarcará a todas aquellas personas que caigan en el hecho imponible debido a las situaciones jurídicas que establezca la ley para el surgimiento de la obligación fiscal.

---

<sup>23</sup> MANAUTOU, Emilio. Ob.cit. pp. 25 y 27.

### **3.1.2.1. PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD.**

Que el impuesto sea uniforme significa que todas las personas deberán aportar al gasto público de igual manera tomando en cuenta su capacidad contributiva. John Stuart Mill<sup>24</sup> explica que debe tomarse en cuenta la Teoría del Sacrificio, la cual se refiere a que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o diferente sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada uno estará en relación con el sacrificio que implica obtener esa percepción, por lo tanto se dice que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

### **3.1.2. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA.**

Este principio hace referencia a que cada individuo debe contar con la seguridad de sus obligaciones como es el pago de impuestos, debido a que en diversas ocasiones no se realiza éste supuesto, ya que los contribuyentes incurren en el incumplimiento por el hecho de no conocer a ciencia cierta su obligación.<sup>25</sup> Por esta razón, es necesario que las leyes sean de una manera clara debido a que la administración pública, puede cometer actos arbitrarios.

---

<sup>24</sup> ROFRIGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México 1999. p. 62.

<sup>25</sup> “El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esa libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos de terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la leve incertidumbre en la cuantía del tributo”. SMITH, Adam. Ob, cit., pp. 409 y 410.

Para cumplir con dicho principio se debe de especificar claramente, en ley los sujetos del impuesto, objeto, base gravable, tasa o tarifa, época de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones, todo esto con el fin de no provocar incertidumbre alguna que perjudique al contribuyente. Desafortunadamente, las disposiciones establecidas en México no siguen los lineamientos, debido a que son de una manera compleja, y poco comprensible por los ciudadanos comunes. No obstante, el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, menciona que el lenguaje de las disposiciones fiscales debe de ser sencillo y sin tecnicismos, pero, a pesar de esto, la ley no es clara debido a que utiliza compleja terminología, trayendo como consecuencia que los ciudadanos no realicen la obligación tributaria para el pago correcto y a tiempo de sus impuestos. Es necesario que se realicen reformas a nuestra legislación debido a que no se esta tomando de una manera adecuada el principio de certidumbre.

### **3.1.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD.**

El principio de comodidad hace referencia a los plazos o fechas que deben establecer las leyes tributarias, para que el contribuyente tenga conocimiento y así pueda realizar el pago del impuesto de una manera práctica y poco gravosa, así mismo, la Autoridad deberá asignar lugares adecuados para las funciones recaudatorias .<sup>26</sup> En el caso

---

<sup>26</sup> “Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más comodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente deben creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que pueda ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquello géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad”. SMITH, Adam. Ob, cit., pp.410.

del impuesto al activo respecto a pagos provisionales deberán realizarse conforme lo establece el artículo 7 de la mencionada ley, las personas morales y físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 de posterior a aquel al que corresponda el pago respectivamente.

#### **3.1.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA.**

Se refiere a que el costo de recaudación del impuesto para que exista deberá ser lo más económico posible tanto en la recaudación, control, como en la administración; es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra a las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible.<sup>27</sup> Emilio Margain Manautou citando a Luigi Einaudi menciona que “la recaudación no tiene que ser mayor al 2 % del rendimiento total del impuesto”.<sup>28</sup>

Existen cuatro causas que convierten en autoeconómico un impuesto conforme lo señala Adam Smith en su obra “*La Riqueza de las Naciones*”, y son las siguientes:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el impuesto;
- b) Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes.

---

<sup>27</sup> “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado”. Ob. Cit., Libro V. Tomo II, página 410.

<sup>28</sup> MARGAIN, Emilio. Ob. Cit., página 42.

- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretendan evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales, y
- d) Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

### **3.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Toda contribución debe cumplir con ciertos principios doctrinarios y constitucionales en materia tributaria los cuales son base importante para que ésta pueda existir. Sin embargo los principios constitucionales son definitivamente de carácter obligatorio, ya que se encuentran establecidos en la Ley Suprema, regulando de esa manera el tributo para evitar la inconstitucionalidad y siendo el punto de apoyo de todo este orden normativo.

El sistema fiscal mexicano esta regido por principios buscando así, el bienestar del Estado y la protección de los ciudadanos, el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna estatuye lo siguiente:

“Artículo 31. Son Obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gasto públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan , de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Como podemos ver del mencionado artículo se desprende la existencia de los siguientes principios:

- a) Principio de Generalidad.
- b) Principio de Obligatoriedad.
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público.
- d) Principio de Proporcionalidad
- e) Principio de Equidad.
- f) Principio de Legalidad.

Tomando en cuenta la importancia que tiene este tema para la interpretación del Derecho Tributario es necesario hacer un análisis profundo para conocer la base de toda contribución, debido a que si existe la omisión de alguno de los elementos anteriormente mencionados será violatorio de la Constitución.

### **3.2.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.**

El principio de generalidad se refiere, a que están obligados al pago de los tributos todas aquellas personas ya sean físicas o morales que por algún motivo se encuentren en la hipótesis establecida por las leyes tributarias.

Flores Zavala, nos menciona “que el principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tiene capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala a todos aquellos



individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones”.<sup>29</sup>

El principio de Generalidad lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Ley Suprema en el precepto que menciona lo siguiente: “ *Son obligaciones de los mexicanos* ” , éste se refiere sin excepción alguna a todos los individuos incluyendo a aquellos extranjeros que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza en territorio nacional y se encuentren domiciliados en la República Mexicana, así como, en los demás supuestos que establezcan las leyes, sin embargo, es necesario que dicho principio tome en cuenta como parte fundamental la capacidad contributiva de cada individuo.

Asimismo, cabe mencionar que no todos los ciudadano por el hecho de ser mexicanos están obligados a contribuir al pago de las contribuciones, únicamente aquellos que caigan en el hecho imponible y solo en ciertos impuestos, no en toda clase de contribuciones, dando como resultado la generalidad y no la universalidad.

### **3.2.2. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.**

El Principio de Obligatoriedad lo encontramos plasmado en el artículo 31 fracción IV Constitucional el cual nos menciona que, “*Son Obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio*”, se refiere a que todo ciudadano que caiga en la hipótesis normativa que prevé la ley tributaria, adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, por lo que mediante éste se le

---

<sup>29</sup> FLORES, Zavala Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México, D.F. Página 179.

da a la Autoridad la potestad de exigir el pago a los contribuyentes. Arrijoja Vizcaino, señala “que es una obligación ciudadana de carácter público, vinculado con el principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativa previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma establezca”<sup>30</sup>

Sin embargo, por medio de ésta principio podemos decir, que no sólo es una relación jurídico tributaria que existe entre la autoridad y el contribuyente, sino, que es un verdadero acto jurídico, en el cual se tienen que cumplir las obligaciones fiscales, ya que no es una aportación de manera voluntaria, tomando en consideración que si el particular no realiza dichas obligaciones oportunamente traerá consecuencias dando como resultado que el Estado ejercite el procedimiento administrativo de ejecución, otorgándole la facultad el párrafo segundo del artículo 22 de la Constitución Política en donde se establece el principio de obligatoriedad como deber ciudadano de orden público y otorgando los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento.

### **3.2.3. PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO.**

La vinculación con el Gasto Público, como bien menciona Arrijoja Vizcaíno “es la principal justificación de la relación jurídico tributaria ya que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios

---

<sup>30</sup> ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México,2000. página 252.

deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus subditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Se impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico que haga uso indebido de sus aportaciones”.<sup>31</sup>

La fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna señala de manera expresa que “Son obligaciones de los mexicanos.... *contribuir para los gastos públicos*, así como de la federación, como del Estado y Municipio en que residan...” esto se refiere a que todo ingreso tributario que reciba el Estado por parte de los contribuyentes tendrá como destino el Gasto Público, a través de Servicios Públicos que satisfagan las necesidades de los ciudadanos. De esta manera, los gobernantes tienen la obligación de informar a los ciudadanos del manejo de estos recursos dando un informe detallado de cada movimiento que se realice, por otra parte, el Estado respetando dicho principio tendrá que hacer buen uso de los ingresos obtenidos para el uso exclusivo del Presupuesto Público. En consecuencia, si dichos ingresos derivados de las contribuciones no son destinados para el Gasto Público se caería en una situación de inconstitucionalidad.

---

<sup>31</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Página 267.

#### **3.2.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

Para Arrijoja Vizcaino, “toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule. Resulta aplicable el principio *Nullum Tributum sine Lege*, no hay tributo válido sin ley que lo origine. La autoridad no puede realizar acto o función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada por la ley aplicable al caso. El contribuyente sólo se encuentra obligado a cumplir sus deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas les confieren.”<sup>32</sup>

Con base a lo anterior, encontramos que la Constitución en su artículo 31 fracción IV nos habla del Principio de Legalidad al mencionar “de la manera proporcional y equitativa que *dispongan las leyes*”, esto quiere decir que toda contribución debe estar plasmada en ley, ya que de lo contrario carecerá de valor al no tener fundamento legal y el estado no podrá efectuar la recaudación que satisfaga el gasto público.

De esta manera, se le da al contribuyente una garantía de seguridad para que la Autoridad Administrativa sólo tenga la facultad de recaudación mientras, los impuestos se encuentren establecidos en ley, así mismo, cada elemento de las contribuciones como el objeto, sujeto, base gravable, tarifas o tasas aplicables con respecto a cada impuesto deberán estar plasmadas en nuestra legislación. De esta forma el contribuyente sólo se verá obligado al pago de los impuestos previamente establecidos en la ley, creándose así un ambiente de seguridad jurídica entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

---

<sup>32</sup> Idem. Ob. Cit. pp. 252-254.

Con respecto a las contribuciones en el capítulo II se hizo referencia a la Actividad Financiera del Estado, así como a la Ley, de Ingresos en donde se encuentra toda una lista de las contribuciones que el Estado cobrará durante todo un año. En caso de que teniendo como consecuencia alguna contribución no se encuentre señalada expresamente en dicha ley, la autoridad administrativa pretenda cobrarla se causará la inconstitucionalidad del gravamen por ser violatorio al principio de legalidad.

### **3.2.5. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**

Anteriormente, nuestra legislación tributaria no contemplaba el principio de proporcionalidad y equidad, pero hoy en día se encuentra regulado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política. Este principio considerado como el de mayor importancia, ya que en base a él se establece que los obligados a contribuir al gasto público deberán cumplir con dicha obligación de una manera “*proporcional y equitativa*”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una Jurisprudencia mencionando lo siguiente:

**“De los Impuestos, Proporcionalidad y Equidad.** El artículo 31 fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos

y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio 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>33</sup>

Resulta necesario que estos principios no son sinónimos como algunos autores lo han considerado, sino que más bien se trata de dos principios distintos pero complementarios uno del otro. Debido a lo anterior resulta necesario hacer un análisis de ambos de una manera separada.

---

<sup>33</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 Farias 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 Vandenhaut Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

### **3.2.5.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

Serra Rojas, dice que “la proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si”<sup>34</sup>

Por otro lado, Fritz Neumark<sup>35</sup> define al principio de proporcionalidad como “el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejan la proporción de las capacidades individuales por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.”

La proporcionalidad implica que los gravámenes se establezcan en ley tomando en consideración una correcta disposición entre tasas y tarifas progresivas, tomando en cuenta la capacidad económica de cada sujeto. Los individuos que caigan en el hecho imponible deberán de contribuir al sostenimiento del Estado tomando en cuenta su capacidad para dar cumplimiento a la obligación fiscal, ya que el Estado deberá de distribuir las cargas tributarias de una manera justa entre las diversas fuentes de riqueza existentes.

---

<sup>34</sup> SERRA Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa. México 1984. Página 773.

<sup>35</sup> NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.

Cabe mencionar que se considera que los únicos tributos que cumplen con la valoración de la capacidad económica de los contribuyentes son aquellos que calculan mediante la utilización de tarifas progresivas ya que de esta manera se realiza una efectiva valoración de los recursos que recibe cada contribuyente o sujeto pasivo, dependiendo de ella es que se debe aplicar un mayor o menor impuesto. Por otra parte, las tasas fijas no realizan una valoración correcta debido a que el contribuyente que obtiene pocos ingresos, deberá estar sujeto a la misma tasa de aquel que obtiene mayores ingresos. Sin embargo, “implica que quienes más ganan contribuyen cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial”.<sup>36</sup>

A pesar de lo mencionado anteriormente, no podemos basar la proporcionalidad a través de tarifas progresivas, mediante una capacidad económica, es necesario que los impuestos representen fines exclusivamente fiscales y no de otro tipo, tomando en consideración una verdadera valoración de la riqueza así como, la potencialidad que tiene cada individuo para la contribución del gasto público, lo cual se logrará sólo por medio de la adaptación y aceptación del principio de capacidad contributiva en principio de una verdadera justicia contributiva.

#### **3.2.5.1.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

Nuestros legisladores han tomado con sinónimos el principio de capacidad contributiva con el de capacidad económica, siendo que son totalmente diferentes. Este

---

<sup>36</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. página 257.



último se refiere únicamente al patrimonio con el que cuenta un contribuyente; sin embargo, la capacidad contributiva va más allá, es la potencialidad que tiene un sujeto pasivo para contribuir con el gasto público. En otras palabras, cada individuo tiene cierta cantidad de ingresos que conforman su patrimonio, pero si éste obtiene mayores ingresos que los necesarios para vivir entonces tiene un excedente dando como resultado una verdadera capacidad de pago, y por ende una valoración mas exacta de riqueza que sea verdadera y no ficticia.

De manera que entre la Capacidad Contributiva y la Capacidad Económica prevalece una relación de independencia, la una presupone la existencia de otra pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestado por medio de los ingresos, patrocinio o gasto.<sup>37</sup>

El Licenciado Augusto Fernández Sagardi define este principio de la manera siguiente:

“La capacidad contributiva, debe ser el principio rector de las relaciones fiscales entre Estado y el ciudadano y que, en relación con el Impuesto sobre la Renta, podemos describirla como la situación económica que refleje una real capacidad de pago, no sólo capacidad económica... En un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe entender a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar. En este orden de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva” (1998, pp. 105-108).

---

<sup>37</sup> DA, Silva Martins. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Número 212. Madrid, 1991. pp. 67 y 68.

Para Margáin Emilio, la Capacidad Contributiva se da cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria recibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia. Esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsiste.

Todo individuo poseé la obligación de efectuar obligaciones al gasto público, pero siempre tomando en cuenta sus posibilidades, no atentando contra la economía de los particulares. Por ello, el Estado debe buscar el beneficio del contribuyente y no su perjuicio, tomando en consideración la importancia constitucional del tributo. La Capacidad Contributiva busca gravar los ingresos que no afecten el patrimonio del contribuyente, es decir los ingresos reales no los inexistentes.

Por otra parte, tenemos que la Suprema Corte nos da la siguiente definición:

**“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 hechos 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 hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.<sup>38</sup>

De manera que La Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce sólo un aspecto del principio de capacidad contributiva, el denominado objetivo que se encuentra representado por los índices generales de riqueza. Pero se olvida de aquella otra parte complementaria constituye el aspecto subjetivo, mismo que alude a la vinculación e individualización de las condiciones propias del sujeto frente al tributo.

En consecuencia a pesar de los esfuerzos que la Corte ha realizado para darle mayor importancia al principio de Capacidad Contributiva como parte reguladora del Sistema Tributario Mexicano, no se ha logrado comprender del todo su verdadero significado. Situación que implica un obstáculo en el alcance de la justicia en México.

El principio de Capacidad Contributiva a diferencia del de proporcionalidad a demás de tomar en cuenta los aspectos objetivo y subjetivo antes mencionados, es respetuoso de la figura del mínimo exento.

De modo que en realidad se toman en cuenta tres aspectos fundamentales:

- El aspecto objetivo, referente a la riqueza neta obtenida por la persona física, es decir, en el caso de un trabajador sería su respectivo salario, y tratándose de una persona moral la utilidad real que posee.

---

<sup>38</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. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve

- El aspecto subjetivo por su parte toma en cuenta la situación particular del sujeto pasivo. Tratándose de las erogaciones que ésta puede realizar por otro lado, para las personas morales son aquellos gastos que la empresa hace para desarrollar sus actividades.
- El mínimo exento figura a travez de la cual se mide la potencialidad del contribuyente para el pago de sus impuestos. Esto quiere decir, que en cuanto la persona física ó la moral satisfaga sus necesidades con el ingreso obtenido, sólo el excedente podrá ser susceptible de gravamen.

En conclusión se puede decir que la capacidad contributiva es el principio más importante, por lo que resulta necesario que sea tomado en cuenta para la creación de los impuestos. Debido a que así se lleva a cabo la verdadera valoración de la riqueza que poseen los contribuyentes para pagar sus impuestos. De modo que si no obtienen ingresos mayores a los necesarios para subsistir, no se le debe exigir el pago de impuestos o se estaran violentando los principios de proporcionalidad y equidad, que establece la Carta Magna acerca de lo es justo e injusto en materia de tributación provocando un desequilibrio en la balanza y por consiguiente, contrario al principio doctrinario de justicia.

### **3.2.5. 2. PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

Arrijoa Vizcaíno<sup>39</sup> define la Equidad como “la igualdad, se refiere que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentre

---

<sup>39</sup> ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit. pp. 254.

colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarios a toda noción de injusticia”

Para de la Cueva,<sup>40</sup> “La Equidad implica el tratamiento justo a un individuo o en un caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere que sea adecuada a las circunstancias concretas, misma situación fiscal y diferente a los demás independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos”

La Constitución Política en su artículo 31 fracción IV, menciona que los obligados a contribuir para el gasto público lo realizarán de un manera proporcional y *equitativa*. Esto quiere decir que a todo contribuyente se le debe de dar un trato igualitario sin importar las circunstancias, es decir, que aquellos que se coloquen en la hipótesis de ley deberán ser tratados de igual manera, sin discriminaciones y con verdadera justicia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona en tesis lo siguiente:

“También este Tribunal Pleno ha considerado que la Equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar de iguales de manera igual...”<sup>41</sup>

Posteriormente la Corte pública otra tesis jurisprudencial en la cual nos habla de la naturaleza del principio de Equidad y a manera de conclusión establece “que la Equidad

---

<sup>40</sup> DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa. México, 1999. pp. 267 y 269.

<sup>41</sup> Tesis de Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del informe de actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974, página 321.

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>42</sup>

Cabe mencionar que aunque la Carta Magna regula, por medio del principio de equidad el Sistema Tributario, en diversas ocasiones las leyes fiscales no han tomado en consideración tratar de una manera igual a los contribuyentes, trayendo como consecuencia la violación al principio de Equidad y con ello situaciones de Inconstitucionalidad de la Ley.

El Principio de Equidad al igual que el de Proporcionalidad regulan el sistema tributario Mexicano.

Solo que a diferencia del segundo, adopta un criterio de desigualdad al tomar en cuenta tarifas progresivas.

El primero toma el criterio de igualdad de los elementos del tributo. Por lo que la legislación fiscal no debe realizar distinción alguna en cuanto a plazos y tampoco en lo referente a las sanciones aplicadas a los contribuyentes.

En términos más simples, el principio de equidad se refiere a que los contribuyentes de una misma contribución deben de guardar la misma situación de igualdad frente a la norma jurídico tributaria que la establece y la regula.

---

<sup>42</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 38, Febrero 1991. Página 15.