CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

3.1 Principios Tributarios Doctrinarios, 3.1.1 Principio de Justicia, 3.1.2 Principio de Certidumbre, 3.1.3 Principio de Comodidad, 3.1.4 Principio de Economía, 3.2. Principios Tributarios Constitucionales, 3.2.1 Principio de Legalidad o Certidumbre, 3.2.2 Principio de Capacidad Contributiva, 3.2.3 Principio de Proporcionalidad y Equidad, 3.2.3.1 Principio de Equidad, 3.2.3.2 Principio de Proporcionalidad, 3.2.4 Principio de Destino al Gasto Público.

Como mencionamos anteriormente, el Estado por medio de su facultad imperio tiene como una de sus facultades el establecer las contribuciones que considere necesarias para el pleno ejercicio de sus actividades, sin embargo, dichas contribuciones deben respetar ciertos principios básicos.

Una vez estudiados los ingresos tributarios, es procedente conocer los criterios que sigue el legislador para la creación de los impuestos, también acreditados como Principios Tributarios, los cuales deben ser observados y respetados al elaborar una ley, para no caer en la creación de un ordenamiento inequitativo o arbitrario.

A pesar de no existir una definición directa de los Principios Tributarios, sí es posible definirlos por analogía con los Principios Generales del Derecho, esto es, se deben de considerar normas supletorias de las leyes o de manera más enfocada a nuestra materia, auxiliares para la creación de las contribuciones.

Recordemos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los mexicanos a contribuir para el gasto público, pero bajo ciertos principios adoptados, que parten de la doctrina. Empero de ser numerosos los tratadistas los que han elaborado principios teóricos a propósito de las leyes impositivas, principios que a pesar de haber sido originalmente elaborados en función de los impuestos son aplicables en general para todos los tributos. Es Adam Smith el autor de mayor importancia sobre dicho tema por lo que solamente comentaremos los formulados por el citado autor. En su libro "Riqueza de las Naciones" nos señala los Principios de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía.[1] A continuación procedemos a realizar el análisis de tales principios.

3.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DOCTRINARIOS

3.1.1 Principio de Justicia

Este principio se refiere a que los gobernados deben contribuir al gasto público en una proporción lo más cercana a sus capacidades económicas.[2] [3] Es decir, de una manera justa.

---

[1] Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 1989; p 21.
[2] Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 1989; p 21.
[3] Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, segunda edición, 1998 p 62.

La doctrina considera elementos del Principio de Justicia la generalidad y la uniformidad. La generalidad se refiere a que el impuesto debe comprender a toda persona cuya situación encuadre en la hipótesis considerada como hecho generador del crédito fiscal, respetándose como excepción cuando la persona carece de capacidad contributiva, es decir, cuando los ingresos percibidos por un individuo solo son suficientes para su subsistencia y la de su familia. Sin embargo he aquí una situación que denota ambigüedad y su interpretación caería en subjetiva, pues no es posible determinar la cantidad mínima requerida para subsistir. La uniformidad significa que todas las personas sean iguales ante el tributo. Se dice que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Concluimos que el Principio de Legalidad tributaria, consiste en la necesidad de que los elementos esenciales de las contribuciones, que son sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén expresamente en una Ley.

3.1.2 Principio de Certidumbre

Este principio señala la necesidad de que todo impuesto debe estar establecido y regulado por lo menos en sus principales elementos o características en las leyes, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.

Manatou nos indica como requisito para cumplir con este principio, “el legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o

tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente".[4]

3.1.3 Principio de Comodidad

El impuesto debe recaudarse de la manera y en el tiempo en que sea más conveniente al contribuyente, procurando así una mayor recaudación y menor evasión.

Se puede pensar que dicho principio se debe de vigilar con suma importancia pues es uno de los que más desalienta al contribuyente a realizar sus aportaciones, y por consiguiente promueve a la evasión fiscal.

3.1.4 Principio de Economía

Este principio radica en que el Estado al momento de recaudar los impuestos, tenga una facilidad para la captación de los recursos, porque de lo contrario la finalidad del fisco ya no estaría dentro de los límites de su origen, no sería prudente que el costo de la captación de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades de la colectividad fuera mayor al presupuesto de egresos para el funcionamiento del Estado.

---

[4] Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Novena edición. 1989; p 23

Podemos aclarar tal concepto con la definición que brinda Adam Smith al principio en análisis. El tratadista nos explica, “toda contribución debe disponerse de tal suerte que el poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado”.[5]

Adam Smith[6] señala cuatro causas que pueden convertir en antieconómico un impuesto; ellas son:

a) Empleo de un gran número de funcionarios;
b) Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;
c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto;
d) Visitas y fiscalizaciones odiosas.

Si analizamos tales puntos podemos concluir que el principio de economía radica principalmente en la planeación de los costos de recaudación, esto significa, la recaudación de los impuestos tiene que ser de un costo bajo para que el Estado pueda tener un mayor presupuesto de egresos.

[5] Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décimo quinta edición. P. 225.
[6] Smith, Adam citado por Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 2000, p. 21-26.

3.2. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Recordemos el ordenamiento base de las contribuciones. El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política establece que:

Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De una interpretación sencilla de dicho ordenamiento podemos desprender varios principios que deben vigilar los impuestos. Primeramente deben ser destinados al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados o los Municipios, en segundo término deben ser aplicados de manera proporcional y equitativa y por último deben estar contenidos en las leyes.

Existen aún más principios que no están contenidos en la Constitución, sin embargo deben ser de observancia obligatoria si el legislador no desea incurrir en arbitrariedades al momento de proclamar ordenamientos impositivos. Tales principios son conocidos como doctrinarios e incluyen: economía, capacidad comodidad, contributiva, certeza jurídica, entre otros.

La interpretación de tales Principios Tributarios está contemplada en la doctrina, y no así en la legislación mexicana, por lo que es de gran importancia que comprendamos y analicemos cada uno de ellos.

3.2.1 Principio de Legalidad o Certidumbre

El principio Constitucional de Legalidad no solamente representa un principio tributario, sino un principio general de nuestro sistema de derecho y de acuerdo con el tratadista Ignacio Burgoa, tal principio esta contenido en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, el cual revela:

> Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Analizando el ordenamiento, podemos interpretar que el Principio de Legalidad indica que todo acto de autoridad debe de estar fundado y motivado, esto es, que la ley debe de indicar la facultad para la realización de dicho acto y la manera en que debe llevarse a cabo.

El sustento del Principio de Legalidad en materia fiscal se encuentra en la parte final del artículo 31 fracción IV constitucional, que como estudiamos indica que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Es entonces que nuestra Ley Suprema confirma la necesidad de que las contribuciones estén establecidas en una ley. Dicho en otras palabras “nullum tributum sine lege”, es decir, no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen, esto es, el Principio de Legalidad establece el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se

encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones necesarias para desarrollar su actividad, pero siempre y cuando la obligación del contribuyente se encuentre establecida en Ley, si no se estaría en presencia de una violación al Principio de Legalidad.

El tratadista Carlos Sempé Minivelle, ex Ministro de la Suprema Corte de Justicia, afirma que es criterio de la Corte que el Principio de Legalidad reside en "la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley y de que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactotas ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria".[7]

Ahora bien, no podemos afirmar que el Principio de Legalidad significa tan solo que la contribución como tal sea determinada por una Ley, no solo se debe establecer la obligación de pagar y el derecho de exigir la suma determinada cuando se actualice la hipótesis normativa, sino que el legislador debe proporcionar todos los elementos de las contribuciones; el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago; además, las obligaciones y derechos entre los sujetos pasivo y activo.

[7] Sempé Minivelle, Carlos. Técnica legislativa y desregularización, cuarta edición, 2002, p. 55.

El artículo 5o. Del Código Fiscal de la Federación, contempla la interpretación e integración de las normas fiscales al señalar que:

> Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal. Pudiendo recurrirse en este caso a los principios generales del Derecho, en los términos de cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional.

Debemos analizar la siguiente tesis jurisprudencial, que nos indica claramente cual es criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia ante nuestro principio impositivo más importante:

> (...)examinando atentamente este Principio de Legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino

fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI. Página 6374.

Derivado de un análisis de la jurisprudencia citada, se puede observar que determina que las cargas impositivas que dan origen al tributo deben estar determinadas en la Ley, pero deben estar determinadas con anterioridad a la realización de dicho acto o hecho imponible.

En conclusión podemos afirmar que la legalidad consiste en que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

Por su parte, los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

3.2.2 Principio de Capacidad Contributiva

Este principio doctrinario no se encuentra per se en nuestra Constitución, sin embargo representa la base de los principios de proporcionalidad y equidad. Se debe distinguir la diferencia entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, pues suelen ser confundidas y es básico para su buena aplicación tener un entendimiento claro de sus cualidades particulares.

El Principio de Capacidad Contributiva representa el potencial que tiene una persona para afrontar la carga tributaria.

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Jurisprudencia nos brinda una definición un tanto diferente, al definir a la capacidad contributiva como:

> CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el Principio de Proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.
>
> Jurisprudencia de noviembre de 1999, en el Tomo X, en la página 22.

La definición propuesta por la Suprema Corte de Justicia la consideramos errada, pues no toma en consideración la parte subjetiva ni el mínimo exento, lo que provoca que más bien encuadre con el concepto de capacidad contributiva.

El Doctor Mario César García Bueno, nos señala los elementos que incluye la capacidad contributiva, al indicar que, "para determinar el derecho a contribuir con relación al Principio de Capacidad Contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo)".[8] Lo que significa que la capacidad contributiva se compone de los tres elementos, capacidad objetiva, la subjetiva y el mínimo exento personal y familiar. En otras palabras, la capacidad contributiva se obtiene en la capacidad real de pago (ingresos menos deducciones), incluyendo el mínimo de subsistencia (mínimo exento personal y familiar).

La capacidad objetiva representa la capacidad económica ya definida, la cual se materializa con un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio y gasto; pero al existir esta capacidad objetiva no necesariamente se tiene el nacimiento de la capacidad contributiva, sino que se necesita de la parte subjetiva.

La capacidad subjetiva se da cuando el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias, las cuales son variables en todos los sujetos obligados a contribuir.

El mínimo exento personal y familiar, de acuerdo con el Dr. García Bueno, lo podemos obtener "respetando las necesidades básicas del contribuyente. (…) En un segundo plano, se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no puede ser

[8] García Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma integral, p. 4.

resuelta mediante la progresividad. (…) Así, no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva, contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes”.[9]

Augusto Fernández Sagardi, argumenta que, “en un impuesto al ingreso a en uno a la renta se debe atender a la capacidad real 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 de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva”.[10]

La diferencia que este Principio de Capacidad Económica denota con el de Capacidad Contributiva estriba en que éste no considera la parte subjetiva y el mínimo exento, es decir, ésta no hace referencia a las necesidades primarias del contribuyente, sino que únicamente aprecia la riqueza o el ingreso y en proporción a esto es el pago el impuesto, en otras palabras, no se estima el aspecto subjetivo de la contribución, o el aspecto personal, sólo se considera el objetivo o la riqueza.

Son tales consideraciones las que demarcan la diferencia entre ambos conceptos. Consideremos dos personas que tengan los mismos ingresos, al no tener las mismas necesidades, no pueden tener los mismos gastos, por lo que a pesar de que comparten similar capacidad económica, difieren en cuanto a Capacidad Contributiva se refiere.

---

[9] García Bueno, Marco César. El Principio de Capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma integral. P. 16.
[10] Fernández Sagardi, Augusto. Concepto de ingreso en el impuesto sobre la renta. PAF. Enero 2001, p. 108.

Podemos concluir que ambos principios están relacionados, pues la existencia es necesaria para el, pero no representan lo mismo, pues dos sujetos pueden tener la misma capacidad económica, sin embargo tener necesidades diferentes y de esta manera no tienen la misma capacidad de pago.

3.2.3 Principio de Proporcionalidad y Equidad

Los Principios de Proporcionalidad y Equidad tributaria han sido objeto de diversas interpretaciones, tanto doctrinales como jurisprudenciales, sin que a la fecha se haya llegado a una identificación plena de su alcance y de lo que quiso decir el legislador constituyente al integrarlos al texto de la Carta Magna, siendo de gran importancia desentrañar dicho significado pues las leyes fiscales deben de cumplir con dichos Principios.

Tratándose de estas máximas lo primero que hay por dilucidar es la cuestión de si se trata de un solo principio o si se trata de dos principios con sus características bien identificadas y definidas.

Para Ernesto Flores Zavala, “la proporcionalidad y la equidad son conceptos que no pueden separarse, y que lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos”.[11]

---

[11] Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, trigésimo tercera edición, 2001, p. 382-400.

Servando J. Garza sostiene que el precepto constitucional contiene la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.[12] Esto nos lleva a concluir que para dicho tratadista las expresiones de proporcionalidad y equidad son sinónimas y que se refieren a un solo objetivo, nuevamente a la justicia tributaria.

Para Adolfo Arrioja Vizcaíno se trata de dos principios claramente distinguibles, basado en criterios de distinguidos tratadistas como José Rivera Pérez Campos, Andrés Serra Rojas y Emilio Margain Manatou. "La proporcionalidad consiste en "la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados".[13]. Y por cuanto hace a la equidad manifiesta que para que este principio sea acatado las leyes tributarias "deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia".[14]

Es importante tomar en cuenta el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por cuanto hace a estos principios, y tenemos que de la lectura de diversas tesis jurisprudenciales ha dado a entender que se tratan de principios individualmente considerados, como lo podemos observar en la siguiente jurisprudencia:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La

---

12 Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. 1949. p 71, 72.
[13] Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Décimo quinta edición. 2000 p 256.
[14] Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit. Pp. 259, 260.

proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VII, Febrero de 1991. Tesis: 3a. /J. 4/91. Página: 60.

En nuestra opinión, efectivamente se pueden distinguir dos principios con características propias que los identifican. Ahora lo importante es conocer esas características, mismas a las que cada autor da una explicación distinta y poco esclarecedora.

3.2.3.1 Principio de Equidad

Como hemos visto, no es difícil confundir a la proporcionalidad con la equidad, razón por la cual manifestamos que no pueden considerarse por separado. En concreto, una contribución establecida en una ley respeta el Principio de Proporcionalidad cuando grava una cantidad justa y suficiente de la base gravable a la que se va aplicar, tomando en cuenta también la capacidad económica del sujeto.

Por lo que hace al Principio de Equidad, el mismo consiste en que todos los sujetos que se ubiquen en el supuesto que la ley prevé o que realicen el hecho generador de la obligación fiscal y que se encuentren en igualdad de circunstancias, esto es, que realicen la misma actividad generadora de la obligación fiscal, le sean aplicados los mismos derechos y obligaciones y elementos de la contribución previstos por dicha ley. En otras palabras, se refiere a que las leyes tributarias deben dar el igual trato a los iguales y desigual a los desiguales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, dice que el Principio de Equidad se basa en lo siguiente:

> EQUIDAD TRIBUTARIA. EL CUMPLIMIENTO DE ESE PRINCIPIO DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN UNA MISMA ÉPOCA. El Principio de Equidad tributaria que se consagra en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago. Ahora bien, ese principio debe analizarse en un ámbito temporal de validez de las normas tributarias, es decir, durante la vigencia de los preceptos que regulan un impuesto y sus condiciones de pago, pues de otro modo, si se intenta comparar un precepto vigente con otro que ya no lo está, no podría considerarse que los sujetos del impuesto están sometidos a un tratamiento distinto, sino únicamente que la hipótesis en que se ubican tenía atribuida una consecuencia y luego otra, lo cual puede

justificarse, entre otras causas, por el cambio de la situación económica y social del país o el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural.

Jurisprudencia 2ª. LVI/99, Tomo IX, página 503

Con la interpretación de nuestro máximo Tribunal de Justicia, se reitera que el Principio de Equidad radica en que las personas que se encuentran en la misma circunstancia ante la ley tributaria deben ser tratados de igual forma, debiendo entender con esto que los obligados al pago de los tributos tienen una capacidad para contribuir idéntica, si no es así se estaría en presencia de una inequidad de la Ley.

Para Arrioja Vizcaíno define a la equidad como, "el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula".[15]

El Principio de Equidad es la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico relativo a la causación del impuesto, acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, formas y épocas de pago, es decir, que la base sea aplicada

[15] Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal décimo quinta edición, 2000 p 253.

igualmente para todos. Así mismo, la equidad radica, en que los contribuyentes obligados al pago de un mismo impuesto deben guardar una igualdad ante la ley tributaria que lo regula o lo establece.

Derivado de este Principio de Equidad, aún cuando la ley no lo menciona expresamente, podemos interpretar la existencia de el Principio de Simetría Fiscal, que consiste en atender a una consideración lógica que procura en muchos casos realizar el legislador al elaborar leyes donde sean simétricamente similares los ordenamientos para regular las deducciones como por otro lado para considerar los ingresos, es decir, se procura trato justo y similar cuando existan situaciones que representen contrapartes.

3.2.3.2 Principio de Proporcionalidad

El origen etimológico de la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante de, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hasta y dirección.

Este principio tributario, se refiere a que pague más impuestos quien tiene mayor capacidad de pago que quien tiene menos. De esta manera, la proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

“Hablando en sentido figurado la proporcionalidad pretende evitar un tipo de antropofagia fiscal, de tal forma que mediante el tributo, el Estado se destruya; socavando a su vez la capacidad contributiva de los gobernados y, en consecuencia, la fuente de ingresos”.[16]

Carrasco Iriarte nos dice que ésta “es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”.[17] Como veremos más adelante este principio se refiere a la adecuación de la contribución con la capacidad contributiva del contribuyente.

Sin embargo, en nuestro país según la interpretación de la Corte, la capacidad contributiva se satisface mediante la aplicación de tasas progresivas, de acuerdo a los ingresos percibidos, dejando a un lado los aspectos personales del contribuyente.

Respecto a estas tasas progresivas Servando J. Garza, dice que “la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En los impuestos directos la proporcionalidad se convierte en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores”.[18] Sin embargo tal precisión fiscal como veremos es muy discutible.

---

[16] Limitaciones constitucionales al poder tributario. Análisis práctico de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, Revista: Práctica Fiscal, n. 275, diciembre 2001, p.d6.
[17] Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal, Tomo I, primera edición, 2001 p. 31.
[18] De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigesimocuarta edición, 2002, p. 92.

Respecto al respeto del mínimo exento, Flores Zavala, al hablar de la capacidad contributiva, dice "comienza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista. Es verdad que habrá cierta dificultad en determinar con precisión esa cantidad (…) cuando la ley exceptúa de impuestos ciertos mínimos, propiamente no está concediendo una exención, sino reconociendo el límite a partir del cual empieza la capacidad contributiva, es decir, el límite a partir del cual empieza la obligación de pagar impuestos".[19]

De la cita anterior, se desprende un nuevo concepto que se debe de incluir dentro de este Principio, que es el mínimo exento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que el Principio de Proporcionalidad consiste en lo siguiente:

> PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el Principio de Proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para

[19] Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas, trigésimo tercera edición, 2001, p. 164.

establecer su proporcionalidad, pues este Principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Jurisprudencia. Tomo IV, primera parte, 1989.

Podemos concluir que los mexicanos deben contribuir para satisfacer los gastos públicos de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes, y resulta extraño pensar que se haya sostenido el criterio de que mientras más ingresos se obtengan, más se deba contribuir cualitativamente hablando. Así lo ha sostenido la doctrina en criterio más o menos generalizado e incluso la misma Suprema Corte de Justicia, como lo vemos en la Jurisprudencia que a continuación nos permitimos transcribir:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los Principios de Proporcionalidad y Equidad en los tributos. La Proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este Principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este Principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas

progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado 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.

Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 275. Página: 256.

3.2.4 Principio de Destino al Gasto Público

Por ser la finalidad básica de las contribuciones proporcionar al Estado los recursos necesarios para cubrir sus necesidades, o sea sufragar el gasto público, toda contribución debe destinarse tal objetivo.

“En México la Constitución exige que el presupuesto de egresos y las contribuciones necesarias para cubrirlos se determinen sincrónicamente, discutiéndose y estimándose primero la cifra total probable del gasto del sector público”.[20]

A manera de conclusión de nuestro capítulo referente a los Principios Tributarios podemos afirmar que las contribuciones se deben establecer observando los Principios para así llegar a una obligación más justa para todos.

Para el cálculo de las contribuciones es necesario atenerse a lo que indique la ley, tanto en los elementos que la integren como en la forma en que se deben de enterar. Se debe tomar en cuenta de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales, se debe considerar la capacidad contributiva del sujeto, gravándolo hasta donde no se considere exorbitante, en otras palabras, haciéndole pagar hasta una cantidad que sea justa en proporción a su capacidad contributiva, tratando de que sea lo menos molesto posible. Finalmente se destinarlas al gasto público. Nuestra legislación al confundir la capacidad contributiva con la capacidad económica y tomarla como base para el calculo de las contribuciones nos puede llevar precisamente a una injusticia relativa.

[20] Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria. 1999. P. 71.