

## **CAPÍTULO 3: PROPORCIONALIDAD, CAPACIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Comenzamos haciendo una breve referencia a la evolución histórica de la proporcionalidad de las contribuciones, para tener una idea más completa de la figura que nos ocupa.

### **3.1 Evolución Histórica de la Proporcionalidad**

En el capítulo anterior hemos estudiado la evolución histórica de las contribuciones. Como hemos visto, en un inicio los tributos eran un simple método que utilizaban los gobernantes para conseguir parte de la riqueza de sus súbditos, o incluso una forma de opresión del fuerte sobre el débil. En la antigüedad no eran muchos los requisitos que debía cumplir dicha exacción de bienes para ser considerada legítima. Sin embargo, con el transcurso del tiempo, y ante los enormes abusos de que eran objeto los gobernados, se han ido logrando numerosos avances que permiten que en la actualidad, la recaudación sea una práctica más democrática y que evite en la medida de lo posible perjudicar los intereses particulares al tratar de lograr beneficios colectivos.

En los sistemas tributarios más primitivos no se acostumbraba, ni se consideraba importante, analizar la proporción que guardaban los tributos con la capacidad de los obligados, pues se consideraba legítimo que las contribuciones se establecían de manera caprichosa, algunas veces atendiendo a las necesidades del Estado, y otras, para cubrir lujos de los gobernantes.

En los pueblos guerreros era muy común la elevación frecuente de las tasas y la creación de nuevos impuestos, lo cual afectaba la situación económica de la población, alcanzando grados verdaderamente sorprendentes. En el Imperio Romano los tributos se establecían según las necesidades del imperio, y no en base a la capacidad de los gobernados, ante lo cual Cicerón afirmaba que “en primer lugar ha de cuidar el que gobierna un Estado de que cada ciudadano posea lo suyo, y que no padezcan detrimento los bienes de los particulares bajo el pretexto de la utilidad pública”.<sup>1</sup>

Según Uresti Robledo, uno de los registros más antiguos que se tienen, son de la Confederación Marítima de Atenas, de los que se desprende que Arístides mandó realizar un inventario de los recursos con que disponían las grandes ciudades para calcular su capacidad contributiva.<sup>2</sup> Poco a poco fue aumentando el interés por estudiar la proporción de las contribuciones, para ir desarrollando políticas más sanas para la economía, tanto de los Estados como de los gobernados.

Francisco Javier Clavijero narra cómo en la época prehispánica, la mayoría de los tributos que tenían que pagar los aztecas a otros cacicazgos, como por ejemplo el de Azcapozalco, eran caprichosos, pues se exigía la entrega de animales difíciles de capturar, o tributos con requisitos muy específicos como por ejemplo, “4,000 puñados de plumas hermosas de diferentes colores, 200 cargas de cacao, 40 pieles de tigres, 160 pájaros de cierto color, etc.”<sup>3</sup> Asimismo afirma que “... a lo excesivo de las contribuciones se allegaba el rigor con que se exigían. Al que no pagaba el tributo vendían por esclavo para sacar de su libertad lo que no podían de su industria.”<sup>4</sup> A los vencidos de las guerras se les obligaba

---

<sup>1</sup> URESTI ROBLEDO, Horacio, *op. cit.*, p. 26.

<sup>2</sup> *Ibid*, p. 25.

<sup>3</sup> *Ibid*, p. 34.

<sup>4</sup> *Id.*

a tributar mediante trabajos personales, con bienes, y con hombres para la guerra, para la construcción de obras colectivas, y para sacrificios. Como vemos, la proporcionalidad de las contribuciones no era requisito en el sistema impositivo de esa época, pues los gobernantes tenían facultad para quitar incluso la libertad o la vida, para lograr un “beneficio” colectivo.

En cuanto a la época de la conquista, Uresti Robledo señala que imperaba la idea de que los puestos públicos eran para lucrar, pues el gobierno español buscaba obtener enormes riquezas de los territorios conquistados. Asimismo, la gran recaudación era un gran aliciente para los españoles que se mandaban a la Nueva España a ocupar los llamados *oficios vendibles*.<sup>5</sup>

Gradualmente se fueron introduciendo medidas que intentaban respetar la capacidad contributiva de los gobernados, medidas que por su falta de técnica jurídica carecían de total eficacia. En 1573, en la Nueva España se expidió una ordenanza que obligaba a los indios a pagar tributos a la Corona Española, en base a lo siguiente: “... nos acudan algún tributo en *moderada cantidad* de los frutos de la tierra...”.<sup>6</sup> No se establecía ninguna cuota o porcentaje máximo que midiera de forma objetiva la proporcionalidad; sin embargo, ya se deja ver un interés por evitar que la contribución sea excesiva.

En 1501 fue establecido el *diezmo*, cobrado por los reyes españoles, que se destinaba exclusivamente a gastos de la iglesia. Como su nombre lo indica, la tasa era del 10% de las cosas y los frutos gravados, sin permitir deducción alguna.<sup>7</sup> En 1560 los indios estaban obligados a soportar los gastos para la construcción o reparación de puentes “lo

---

<sup>5</sup> *Ibid*, p. 45.

<sup>6</sup> *Ibid*, p. 43.

<sup>7</sup> *Ibid*, p. 45.

menos que se pueda y que no exceda de la sexta parte del gasto”.<sup>8</sup> En 1575 los indios que no trabajaran en las minas, y que ganaran de 4 a 5 pesos mensuales, tenían la obligación de pagar con *moderación*.<sup>9</sup> En 1631 se estableció la *media annata*, que debía pagarse sobre oficios y cargos que no fueran eclesiásticos, y que consistía en el 50% de los ingresos de un año.<sup>10</sup> El *servicio de lanzas* era un tributo que pagaban los españoles que quisieran obtener títulos de nobleza (marqués, conde, vizconde, etc.), cuya cuota no era específica,<sup>11</sup> por lo que seguramente en algunos casos las tasas eran muy elevadas, y en otros no tanto. En 1958 se estableció que los indios reducidos a encomiendas debían tributar en cantidad que no excediera de la mitad de la que pagaran los demás, es decir, los no encomendados.<sup>12</sup>

A partir del siglo XVI comienza a aparecer el concepto de *mínimo de subsistencia*,<sup>13</sup> el cual consiste en exentar del pago de impuestos, una mínima parte del haber de una persona que se destina a requerimientos básicos de alimento, vestido y vivienda, principalmente; la finalidad de esta figura es evitar dar prioridad a las necesidades estatales en detrimento de las necesidades personales.

La Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, en su artículo 340 establecía que “las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos”.<sup>14</sup>

El artículo 41 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de Octubre de 1814, establecía lo siguiente:

---

<sup>8</sup> *Ibid*, p. 43.

<sup>9</sup> *Id.*

<sup>10</sup> *Ibid*, p. 46.

<sup>11</sup> *Id.*

<sup>12</sup> *Ibid*, p. 44.

<sup>13</sup> *Id.*

<sup>14</sup> <http://www.juridicas.una.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1812.pdf>

“Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”<sup>15</sup>

Aunque no se hace referencia expresa a la proporcionalidad de las contribuciones, de la lectura del texto citado podemos deducir que no se respetaba dicho principio tributario.

En 1822 se expidió, en México Independiente, el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, que disponía en su artículo 15 que “todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”.<sup>16</sup>

La Constitución Política de 1824 es omisa en relación a la proporcionalidad de las contribuciones, lo cual representa un retroceso en materia tributaria. Asimismo, las Leyes Constitucionales de 1836 sólo establecían en el artículo 3º que “son obligaciones del mexicano:... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.” La Constitución de 1857 establecía, al igual que la actual, que la contribución debía realizarse “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>17</sup> La Constitución española de 1978 señala que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.

---

<sup>15</sup> <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1814.pdf>

<sup>16</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 272.

<sup>17</sup> *Id.*

### **3.2 Fundamento Constitucional**

El principio de proporcionalidad de las contribuciones es uno de los más importantes en materia tributaria y ha sido adoptado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es nuestro máximo ordenamiento legal, ya que en su artículo 31 establece que los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que residan. Sin embargo, esta obligación no es ilimitada, pues en la misma fracción IV se establecen varios requisitos que deben cumplirse en materia tributaria. Lo anterior ha sido sustentado por la SCJN, como vemos a continuación:

“El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Carta Magna, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, con la evolución de la administración pública, con las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad.”<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Parte : 77, Mayo de 1994. Tesis: P. XXI/94. Página: 43

Uno de los requisitos es que las leyes que establezcan contribuciones, lo hagan de una manera proporcional. Sin embargo, el mandato constitucional no es muy claro en los siguientes aspectos:

1) La palabra *proporcional* se refiere a aquello perteneciente a la proporción o que la incluye en sí. Por su parte, el término *proporción* significa disposición o correspondencia entre las cosas. Como podemos observar, el concepto que nos ocupa denota una relación entre dos o más elementos; es decir, necesariamente deben existir por lo menos dos factores que puedan ser comparados entre sí. Sin embargo, nuestra Constitución no señala el elemento en relación al cual debe ser medida la contribución; es decir, no especifica si debe ser proporcional a las necesidades del Estado; o proporcional a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; o proporcional a los beneficios recibidos por la participación del Estado;<sup>19</sup> o proporcional a un elemento distinto de los anteriores. Ante tal situación, la SCJN ha adoptado la siguiente postura, con la cual coincidimos plenamente:

“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**”,<sup>20</sup>

2) Por otra parte, la Constitución no señala cuál debe ser la proporción exacta que guarde la contribución que una persona haga al Estado, ni tampoco establece algún parámetro que nos indique los límites de dicha proporción. Al ser el texto constitucional tan ambiguo, y al carecer de elementos que permitan mensurar las contribuciones de una

---

<sup>19</sup> GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, *Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad*, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, México, 1990, p. 58.

<sup>20</sup> Tesis Seleccionada. Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte : III, Marzo de 1996. Tesis: P. XXXI/96. Página: 437.

manera objetiva, los legisladores y las autoridades fiscales prácticamente cuentan con gran discrecionalidad para establecer el monto de las contribuciones, cuya proporcionalidad puede ser objeto de múltiples controversias.

Por consiguiente, es conveniente que la Constitución, o en su defecto, alguna ley secundaria, señale en forma expresa cuál es el elemento en relación al cual se debe medir la proporcionalidad de las contribuciones. Consideramos que lo anterior debe ser en el siguiente sentido:

- Las contribuciones deben ser, en todos los casos, proporcionales a la capacidad contributiva de los obligados, pues como afirma Dino Jarach, “la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva.”<sup>21</sup> En los casos en que el Estado establezca una contribución como contraprestación por la prestación de un servicio, la proporcionalidad puede estudiarse adicionalmente en relación al costo en que incurre el Estado al prestar dicho servicio, pero sin ignorar la capacidad contributiva.

Es necesaria esta mención expresa, pues en épocas pasadas era válido establecer las contribuciones en relación a las necesidades estatales, sin tomar en cuenta las posibilidades de los contribuyentes. La proporcionalidad de las contribuciones, determinada en relación con la capacidad contributiva de los obligados, es un avance que se ha conseguido a lo largo de los siglos, que permite que la actividad financiera del Estado sea más sana y humana, y es necesario que este avance en materia tributaria se encuentre reflejado expresamente en nuestro sistema legal, para evitar que se cometan arbitrariedades.

---

<sup>21</sup> JARACH, Dino, *op. cit.*, p. 102.



Asimismo proponemos que las leyes fiscales establezcan un mecanismo que garantice que ninguna persona tenga que pagar vía contribuciones, un monto excesivo de su capacidad contributiva, pues si se extrae de la economía privada más de lo necesario, esta tendrá consecuencias negativas que a largo plazo repercutirán también sobre las finanzas públicas, y todos nos veremos afectados tanto en lo individual como en lo colectivo.

La proporcionalidad de las contribuciones es de tanta importancia, que la SCJN ha sostenido que:

“aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías”.<sup>22</sup>

### **3.3 Principio de proporcionalidad**

Neumark enuncia 18 principios de la imposición, dentro de los cuales encontramos del de proporcionalidad, como se observa a continuación:<sup>23</sup>

**1) Generalidad:** significa que todas las personas con capacidad de contribuir, deben hacerlo.

---

<sup>22</sup> Tesis Aislada. Sexta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Parte : XLVII, Primera Parte. Página: 38.

<sup>23</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio A, *op. cit.*, pp. 68-72.

- 2) **Igualdad:** las personas que se encuentren en la misma situación deben recibir igual trato, mientras que quienes se encuentren en distinta situación deben recibir un trato diferente.
  
- 3) **Proporcionalidad o gravamen sobre la capacidad de pago:** las cargas fiscales deben fijarse en proporción a la capacidad contributiva.
  
- 4) **Redistribución:** la imposición debe disminuir las diferencias de renta que origina el sistema económico, mediante un sistema de progresividad.
  
- 5) **Evitar el dirigismo fiscal:** la imposición no debe practicar intervenciones parciales y asistemáticas que perturbe o beneficie a determinados sectores de la economía.
  
- 6) **Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica:** las contribuciones deben mantener la mínima intervención en la esfera privada y no perturbar el ejercicio de la libertad económica.
  
- 7) **Evitar distorsiones a la competencia y favorecerla:** la intervención del Estado debe favorecer siempre la competencia, y no sustituirla.
  
- 8) **Suficiencia:** los ingresos tributarios deben permitir la cobertura duradera de los gastos.

- 9) Capacidad de adaptación o incrementación:** el sistema debe ser capaz de suministrar, a corto plazo, los ingresos necesarios para suministrar nuevos gastos, en casos de que sea necesario.
- 10) Flexibilidad activa:** se refiere a la posibilidad de regular la política coyuntural, variando la estructura o los procedimientos tributarios.
- 11) Flexibilidad pasiva:** la estructura del sistema debe amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica.
- 12) Favorecer el desarrollo:** el sistema debe ejercer una influencia positiva en las fuerzas que condicionan el desarrollo.
- 13) Congruencia y sistematización:** el sistema fiscal debe atender a la consecución de sus distintas finalidades, sin ofrecer huecos ni contradicciones.
- 14) Transparencia:** las normas tributarias debe ser inteligibles y claras y el sistema debe ser simple; se deben eliminar concesiones discrecionales de exenciones.
- 15) Factibilidad:** las normas no deben ser utópicas, sino posibles de cumplir por los contribuyentes y las autoridades.
- 16) Continuidad:** requiere la mayor permanencia de las normas y sus modificaciones deben realizarse en el marco de reformas generales y sistemáticas.

**17) Economicidad:** los gastos de administración y la gestión de los contribuyentes deben ser cortos comparándolos con las cantidades recaudadas.

**18) Comodidad:** deben otorgarse facilidades de pago a los contribuyentes.

El principio de proporcionalidad o gravamen sobre la capacidad de pago, dentro de la clasificación anterior obedece a un fin ético, y García Belsunce afirma lo siguiente:

“Las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago... constituyendo exigencias impositivas de esta valoración los índices de capacidad, tanto sean los básicos (renta, patrimonio), como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza)”.<sup>24</sup>

Coincidimos totalmente con José Rivero cuando señala que la proporcionalidad se refiere a que el impuesto “no debe agotar la fuente impositiva”.<sup>25</sup>

### **3.4 Capacidad Contributiva**

No podemos hablar de la proporcionalidad de las contribuciones sin remitirnos al concepto de *capacidad contributiva*, pues como afirma Dino Jarach, la aptitud para contribuir es la causa última que origina los tributos, y es la que justifica su existencia y su monto. Asimismo, Ramón Vera Reyes ha escrito que “al hablar de proporcionalidad... no significa proporcionalidad con la riqueza medida objetivamente, sino con la capacidad

---

<sup>24</sup> *Ibid*, p. 69.

<sup>25</sup> PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco y TORRES TORRES, Ramiro, *La constitucionalidad de los impuestos: PRIVATE los principios de destino, proporcionalidad y equidad*, Nuevo Consultorio Fiscal Num. 231, Revista editada por la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, Año 13, 1 de Abril de 1999, pp. 9.

contributiva”.<sup>26</sup> Consideramos que es correcto considerar la capacidad contributiva, al igual que lo hace Francesco Moschetti, como el *presupuesto de legitimidad* del deber de contribuir a los gastos públicos.<sup>27</sup>

No obstante el principio de capacidad contributiva no está consignado en forma expresa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestros tribunales lo han acogido como una característica inherente al principio de proporcionalidad, como se observa a continuación:

“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**”.<sup>28</sup>

Varios autores han desarrollado el principio de capacidad contributiva como uno de los principales de la imposición. Como ejemplo citamos a Adam Smith, con su obra titulada “La riqueza de las naciones”, en la cual establece 4 principios tributarios:<sup>29</sup>

**a) Principio de la facultad o capacidad para pagar** (hoy conocido como capacidad contributiva): Las contribuciones que paguen los gobernados deben respetar su capacidad contributiva.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> REYES VERA, Ramón, *Hecho imponible, objeto y base gravable del tributo*, Nuevo consultorio fiscal Núm. 286, p. 8.

<sup>27</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 259.

<sup>28</sup> Tesis Seleccionada. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte : III, Marzo de 1996. Tesis: P. XXXI/96. Página: 437

<sup>29</sup> GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *op. cit.*, p. 65.

<sup>30</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 69.

**b) Principio de la certidumbre:** Las disposiciones tributarias deben ser claras en cuanto al hecho generador de la obligación, cuotas, tasas, lugar y época de pago, así como los demás elementos fundamentales de las contribuciones.<sup>31</sup>

**c) 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.<sup>32</sup>

**d) Principio de la economía:** Los gastos de recaudación y administración de los tributos deben ser lo menos elevados posible, para que los recursos se puedan destinar primordialmente a los gastos públicos.<sup>33</sup> José Rivero señala “los gastos de recaudación no deben ser mayores que la propia recaudación.”, lo cual se consigue “con el empleo de unas fuentes impositivas frente a otras”.<sup>34</sup>

Para entrar al análisis del principio en cuestión, es necesario distinguir en primer lugar cuáles son los diferentes ámbitos de la *capacidad*, para lo cual tomamos el estudio realizado por Eusebio González.<sup>35</sup>

a) El **jurídico-positivo** que expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones, con arreglo a la normatividad tributaria vigente.

b) El **ético-económico** que se refiere a la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos.

---

<sup>31</sup> *Id.*

<sup>32</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *op. cit.*, p. 147.

<sup>33</sup> MABARAK CERECEDO, Doricela, *op. cit.*, p. 70.

<sup>34</sup> PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco y TORRES TORRES, Ramiro, *op. cit.*, p. 9.

<sup>35</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 53, 55 y 61.

La *capacidad contributiva* corresponde al aspecto ético-económico, por lo que es correcto situarla “como fundamento o presupuesto de la imposición, ya que sin capacidad económica es imposible contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”, y define dicho concepto como “la aptitud de los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan”.<sup>36</sup>

Algunas definiciones formuladas por distinguidos juristas son las siguientes:

Héctor Villegas afirma que la capacidad contributiva es la “aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.<sup>37</sup>

Dino Jarach afirma que la *capacidad contributiva* “es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas”.<sup>38</sup>

Eusebio González prefiere hablar de la *capacidad contributiva*, no como causa jurídica de la obligación tributaria en particular, como lo hace Jarach, sino como causa o fundamento del tributo pero como institución.<sup>39</sup>

Griziotti por su parte, considera que la *capacidad contributiva* es un reflejo de la participación de los ciudadanos “de las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado”.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, p. 61.

<sup>37</sup> FAYA VIESCA, Jacinto, *op. cit.*, p. 84.

<sup>38</sup> JARACH, Dino, *op. cit.*, p. 87.

<sup>39</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 56 y 61.

Faya Viesca señala que “la capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias”.<sup>41</sup>

Manuel Herrera Molina afirma que la capacidad del contribuyente “constituye la medida general para el reparto de las cargas tributarias”.<sup>42</sup>

Francesco Moschetti señala que “capacidad contributiva no es... toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos”.<sup>43</sup>

Teniendo ya una idea aproximada de lo que es la *capacidad contributiva*, es necesario precisar las diferencias que tiene con la *capacidad económica*, pues a pesar de que algunos autores lleguen a confundir ambos conceptos, tienen distinto significado. El Licenciado Enrique Calvo Nicolau ha explicado de manera muy clara la diferencia entre ellos:

A manera de preámbulo define el *patrimonio* como el “conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valuarse en dinero”.<sup>44</sup> Posteriormente explica que “el *haber patrimonial* se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones”, concepto con el cual se identifica plenamente el de *capacidad económica*. Por consiguiente, “todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la

---

<sup>40</sup> *Ibid*, p. 56.

<sup>41</sup> FAYA VIESCA, Jacinto, *op. cit.*, p. 85.

<sup>42</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 103.

<sup>43</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 277.

<sup>44</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, Casos prácticos den la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos, El Foro, órgano de la Barra Mexicana de Abogados, 8ª época, Tomo III, Núm. 4, p. 101.



capacidad económica de un individuo en tanto que todas las pérdidas y gastos en que incurra originan que se deteriore”.<sup>45</sup>

De lo anterior se desprende que, mientras el término de *capacidad económica* tiene un enfoque jurídico general, el de *capacidad contributiva* se refiere exclusivamente a la materia fiscal. “Es decir que para efectos fiscales no todos los incrementos ni todas las disminuciones del haber patrimonial se tienen en cuenta para determinar la capacidad”.<sup>46</sup> Coincidimos con Calvo Nicolau al señalar que “lo que es capacidad económica conforme al derecho común, se torna en capacidad contributiva en el derecho fiscal.”<sup>47</sup>

Al igual que tan distinguido jurista, consideramos adecuada esta dualidad existente, siempre y cuando exista alguna razón de carácter económico o jurídico que justifique que en las leyes fiscales se establezca una forma de medir la capacidad distinta de la que establece el derecho común. Incluir un ingreso inexistente o no tomar en cuenta un gasto realizado, sin tener una justificación válida, viola el principio de proporcionalidad.<sup>48</sup>

La postura de Calvo Nicolau se encuentra ratificada por García Bueno, al señalar lo siguiente:

“Los términos capacidad contributiva y capacidad económica se refieren a realidades diferentes, y con una connotación distinta. La segunda sirve de fundamento a la primera... Pero también, el que se tenga una capacidad económica no significa que exista una aptitud para la contribución”.<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> *Ibid*, p. 102.

<sup>46</sup> *Ibid*, p. 103.

<sup>47</sup> *Id.*

<sup>48</sup> *Id.*

<sup>49</sup> GARCÍA BUENO, Marco César, *op. cit.*, p. 102.

En otras palabras, la capacidad económica sirve de fundamento, más no presupone necesariamente la existencia de capacidad contributiva; es decir, es posible que una persona tenga capacidad económica pero no capacidad contributiva. Sin embargo, no es posible que una persona sin capacidad económica tenga capacidad contributiva.

Siguiendo con el análisis de la *capacidad contributiva*, es necesario distinguir los dos ámbitos que la conforman, que de acuerdo con Pedro Manuel Herrera Molina, son los siguientes:<sup>50</sup>

**1) Ámbito subjetivo:** se refiere al derecho de tributar de acuerdo a la riqueza disponible del obligado, teniendo en cuenta sus circunstancias personales y familiares, pues como acertadamente afirma Moschetti, para que la contribución “se adecúe a la capacidad contributiva, es necesario... tener en cuenta la situación personal y familiar del contribuyente”.<sup>51</sup> Esto incluye la obligación de exentar el mínimo necesario para su subsistencia personal y familiar, ya que de acuerdo con Marín Barnuevo Fabo, “del principio de capacidad económica puede deducirse la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe estar destinado a la atención de sus necesidades básicas”.<sup>52</sup>

**2) Ámbito objetivo:** son los rendimientos netos disponibles para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

---

<sup>50</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *op. cit.*, pp. 104 y 113.

<sup>51</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 265.

<sup>52</sup> MARÍN-BARNUEVO, Fabo, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996, p. 25.

Es conveniente aclarar que sólo las personas físicas tienen el derecho de contribuir con arreglo a su capacidad contributiva en sus dos vertientes: subjetiva y objetiva, mientras que las personas morales sólo pueden hacerlo con arreglo a su capacidad contributiva objetiva.

Con la finalidad de que la figura de *capacidad contributiva* tenga características que sean comunes a todo tipo de contribuciones, Pérez de Ayala ha señalado 2 causas por las que se puede tener capacidad contributiva:

- a) Ser titular de bienes, renta, etc.,<sup>53</sup> o bien
- b) Haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público.<sup>54</sup>

De lo anterior se desprenden 2 principios, que están contenidos dentro del mismo principio de capacidad contributiva, tomado éste en sentido amplio:

**a) Principio de capacidad contributiva (en estricto sentido):** se refiere a la posibilidad de contribuir en función de lo que se tiene.<sup>55</sup>

**b) Principio del beneficio:** es la aptitud para contribuir en función de lo que se recibe.<sup>56</sup>

Esta clasificación fue ideada por Pérez de Ayala para justificar las distintas formas de cobrar las contribuciones; la creó para calificar de constitucional la manera en que se

---

<sup>53</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 58 y 59.

<sup>54</sup> *Id.*

<sup>55</sup> *Id.*

<sup>56</sup> *Id.*

establecen los montos de los derechos y de las contribuciones de mejoras. Coincidimos parcialmente con esta clasificación, pues aunque es correcto exigir el pago de una contraprestación a las personas que solicitan al Estado servicios que les benefician directamente a ellas, consideramos que sí se debe tomar en cuenta la capacidad contributiva (en estricto sentido) al analizar la carga contributiva global de cada contribuyente.

El citado autor explica que la capacidad contributiva se puede encontrar en mayor o menor medida en tributos de distinta naturaleza, situación que nos permite, junto con otros elementos, distinguir entre las distintas especies de contribuciones. Asimismo menciona que la capacidad contributiva, por sí sola, no es suficiente para dar nacimiento a las contribuciones, pues debe coexistir con otros factores.

Al igual que Pérez de Ayala, la SCJN ha estudiado la capacidad contributiva de diversas maneras para cada clase de contribución. Por ejemplo, en los impuestos directos se establecen ciertos elementos que denotan capacidad contributiva, mientras que en los impuestos indirectos, esta capacidad se presume, como se observa en los siguientes criterios de la Corte:

“Al efectuar gastos o erogaciones, el contribuyente demuestra esa capacidad, porque es lógico que solamente las personas que la poseen tienen la posibilidad de realizarlos para adquirir los bienes o servicios que requieran y existe proporcionalidad al gravarlos en la medida que las personas que mayores gastos realicen, tendrán mayor capacidad contributiva para los efectos del impuesto”.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XV, Abril de 2002 Tesis: I.4o.A.333 A Página: 1271 Materia: Administrativa Tesis aislada.

“Al establecerse en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado una tasa del quince por ciento, aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados, no se viola el precepto constitucional referido, dado que conforme al sistema que rige al impuesto al valor agregado, al que doctrinalmente se le puede clasificar como indirecto, el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que tiene ésta en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento al precio del bien o servicio adquirido. Así, la tasa fija del quince por ciento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.”<sup>58</sup>

Calvo Nicolau está de acuerdo con la diversidad de criterios adoptados para determinar la capacidad contributiva de los distintos tipos de contribuciones, al explicar que para determinar si un acontecimiento es denotativo de capacidad contributiva, es necesario saber cuál es el objeto del impuesto.<sup>59</sup> Para ejemplificar lo anterior hace un análisis de una misma situación, vista a la luz de 2 distintos tipos de contribuciones: el incremento por la revaluación de activos no se considera ingreso acumulable para efectos de ISR, pero sí forma parte de la base gravable para el impuesto predial. De acuerdo con el citado autor, esto obedece a que el objeto del ISR se constituye por los ingresos que obtenga el contribuyente, mientras que el objeto del Impuesto Predial es la posesión de bienes inmuebles.

Al respecto consideramos que la simple posesión de bienes inmuebles no debe tomarse como señal de capacidad contributiva, pues aunque sí denota la existencia de un haber patrimonial (capacidad económica), no presupone la existencia de liquidez, que es un

---

<sup>58</sup> Novena Epoca Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VI, Septiembre de 1997 Tesis: P. CXXXIX/97 Página: 207 Materia: Constitucional, Administrativa

<sup>59</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, *op. cit.*, pp. 107 y 108.

elemento necesario de la capacidad contributiva. El error de Calvo Nicolau, en nuestra opinión, es que no contempla la posibilidad de que una persona pueda tener un inmueble, su casa habitación por ejemplo, y carecer de ingresos o tenerlos en manera muy reducida que apenas le permita satisfacer sus necesidades básicas de subsistencia. En este caso, la persona no tendría capacidad contributiva, lo que “los colocaría ante la inevitable consecuencia de tener que vender el bien que hubiera incrementado su valor para así estar en posibilidad de compartir su riqueza con el Estado”, máxime que “el incremento en la capacidad económica no se produce por un acto de voluntad del sujeto”.<sup>60</sup>

De lo anterior concluimos que sólo se deben establecer contribuciones sobre situaciones que representen un movimiento de riqueza o aumento de ella, pues como el mismo autor señala: “sólo habiéndola puede pedirse a alguien que la comparta con el Estado”;<sup>61</sup> agregamos que un movimiento o aumento de riqueza sólo puede ser gravado cuando se manifiesta en los mismos términos en que las contribuciones deben ser pagadas, es decir, en efectivo, pues como afirma Moschetti, “el concepto de capacidad se refiere necesariamente a una aptitud efectiva”.<sup>62</sup> No deben establecerse contribuciones sobre situaciones que aprecian de forma estática una parte del patrimonio, o sobre situaciones que no impliquen la transmisión de dinero en efectivo, debido a que las contribuciones, por regla general, deben ser pagadas en efectivo.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Las transcripciones de lo expresado por Calvo Nicolau corresponden a su análisis del ISR. Sin embargo, nos atrevemos a ubicarlas en el ejemplo del Impuesto Predial, porque consideramos que aplican perfectamente bien para el caso que expusimos.

<sup>61</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, *op. cit.*, p. 100.

<sup>62</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 303.

<sup>63</sup> La excepción a esta regla está contemplada en la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación: “Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaria, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y estos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia”.

En el caso del pago de *derechos*, la SCJN se aparta por completo del concepto de capacidad contributiva, para estudiar la proporcionalidad únicamente en relación a los costos en que incurre el Estado por la prestación de servicios, como se observa a continuación:

**“DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.”<sup>64</sup>

Debido a que los derechos se cobran a personas determinadas que solicitan un servicio del Estado, coincidimos con la Corte en que es correcto establecer su monto atendiendo al costo en que incurre el Estado, pues en cierta forma se asemejan a una obligación contractual. Sin embargo, pensamos que lo anterior no garantiza el principio de

---

<sup>64</sup> Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VII, Enero de 1998 Tesis: P./J. 2/98 Página: 41 Materia: Administrativa, Constitucional

proporcionalidad. La proporcionalidad, en materia de derechos, debe ser estudiada dentro de la carga contributiva global de cada contribuyente; es decir, en principio, todas las personas que soliciten al Estado la prestación de un servicio que esté sujeto al pago de derechos, debe realizar dicha contribución; pero en caso de que algún contribuyente haya pagado demasiados derechos que considere que el total de sus contribuciones resultan desproporcionadas a su capacidad contributiva, debe tener la oportunidad de demostrar en las instancias correspondientes tal situación, y en caso de demostrarlo, debe permitírsele compensar los derechos pagados contra otros impuestos causados pendientes por pagar.

De esta forma, el monto de los derechos seguirá siendo igual para todos, sin importar la capacidad contributiva de cada persona; sin embargo, la proporcionalidad de las contribuciones se garantizará mediante el estudio de la carga contributiva global de cada individuo. Moschetti explica que la *personalización* de las contribuciones a que hacemos alusión en este párrafo, “corresponde a una evolución ya en acto en los sistemas fiscales contemporáneos”.<sup>65</sup>

Consideramos que lo anterior es necesario, pues el sistema fiscal debe propiciar una cierta redistribución de la riqueza, como se desprende del artículo 25 constitucional.<sup>66</sup> En palabras de Eusebio González, debe existir un sistema “que facilite el reparto equitativo del coste de los servicios públicos”.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 265.

<sup>66</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución”.

<sup>67</sup> GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, *op. cit.*, p. 53.



Por consiguiente, podemos decir que para que un sistema legal realmente respete la capacidad contributiva, es necesario cumplir dos requisitos:

1) Que cada contribución en lo particular respete dicho principio. De acuerdo con Moschetti, esto consiste en que cada tributo respete el mínimo exento personal y familiar.<sup>68</sup> Al hablar de mínimo exento no debe entenderse lo apenas suficiente para subsistir, sino el “mínimo para una existencia digna y libre”.<sup>69</sup>

2) Que el sistema fiscal garantice el respeto a la capacidad contributiva global de los contribuyentes. Moschetti define la capacidad contributiva como “una aptitud global revelada por algunos índices parciales que, en cuanto tales, son todas manifestaciones directas de una cierta disponibilidad económica limitada y manifestaciones indirectas de la disponibilidad económica global” por lo que es necesario que “los impuestos constituyan en su conjunto un sistema armonioso sin lagunas ni injustificadas interferencias”.<sup>70</sup>

Los dos requisitos anteriores son de gran importancia, pues coincidimos con Neumark al afirmar que “la combinación de varios impuestos injustos no puede producir una imposición justa en su conjunto”.<sup>71</sup> Por su parte, Pérez de Ayala confirma la anterior al señalar que la *capacidad contributiva*, por mandato constitucional, no es una característica exclusiva de los impuestos, sino que es un elemento común a todo tipo de contribuciones.<sup>72</sup>

La capacidad contributiva es un elemento tan indispensable de la contribución, que Moschetti se ha atrevido a declarar que “la contribución a los gastos públicos,

---

<sup>68</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 267.

<sup>69</sup> *Ibid*, p. 269.

<sup>70</sup> *Ibid*, p. 260.

<sup>71</sup> *Id.*

<sup>72</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *op. cit.*, pp. 58 y 59.

precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen”,<sup>73</sup> pues califica de ilegítimos “los impuestos que no tienen ninguna conexión con la potencia económica del contribuyente”.<sup>74</sup> De esta forma, la obligación del artículo 31 constitucional queda totalmente condicionada por la existencia de capacidad contributiva, por lo que quedan eximidos de la obligación de contribuir al gasto público las personas que carezcan de dicha capacidad.

Por último, retomando la definición de derechos que ha establecido nuestro máximo tribunal, en el sentido de que son contraprestaciones que se pagan como precio por los gastos en que incurre el Estado al prestar servicios a personas determinadas que los solicitan, consideramos incorrecto cobrar Derechos por servicios indivisibles que se prestan a la colectividad en su conjunto, como por ejemplo, el Derecho de Alumbrado Público, pues los servicios que son indivisibles deben financiarse con los recursos del Estado que ingresan a una bolsa común.

### **3.5 Conclusiones en relación al Principio de Proporcionalidad y a la Capacidad Contributiva**

Hemos visto que la proporcionalidad debe estudiarse en función de la capacidad contributiva, y hemos hecho algunas consideraciones en relación a este último concepto, no en forma exhaustiva, pues debido a la gran complejidad del tema, aún quedan muchos aspectos pendientes por tratar. Sin embargo, lo expuesto hasta aquí es suficiente para formular algunas conclusiones.

---

<sup>73</sup> MOSCHETTI, Francesco, *op. cit.*, p. 267.

<sup>74</sup> *Ibid*, p. 272.

En cuanto a la capacidad contributiva podemos concluir lo siguiente:

a) Las leyes fiscales, al establecer los hechos imponibles, deben tomar situaciones que realmente denoten la existencia de dinero susceptible de ser destinado al pago de contribuciones, respetando siempre y de manera efectiva, las necesidades básicas de subsistencia de los sujetos pasivos.

b) Es necesaria la existencia de liquidez en las situaciones que el legislador grave, pues de otra forma, los contribuyentes se verían en la necesidad de enajenar sus bienes, en caso de tenerlos, para poder hacer frente a sus obligaciones fiscales. Los actos legislativos de esta naturaleza originan, como lo expresa Calvo Nicolau, un “caos económico”.<sup>75</sup>

c) Todas las presunciones de existencia de capacidad contributiva que se establezcan en las leyes, deben ser *iuris tantum*, es decir, el contribuyente debe tener la oportunidad de demostrar que el hecho que se presume no existe, a pesar de la existencia del hecho base que establece la ley. En cuanto a las ficciones, el legislador puede establecerlas sólo en casos extremos y ante la existencia de razones que realmente sean justificables.

Y en relación al principio de proporcionalidad, esbozamos las siguientes conclusiones:

a) Las contribuciones no deben medirse en relación a la totalidad de los ingresos obtenidos, pues esto provocaría que en algunos casos las empresas se vieran impedidas

---

<sup>75</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, *op. cit.*, p. 107.

para realizar todos los gastos estrictamente indispensables para su actividad, al tener que destinar una gran parte de sus ingresos al pago de contribuciones, lo cual dificultaría su subsistencia. Es decir, las empresas deben primero satisfacer los gastos indispensables para su actividad económica, y posteriormente debe aportar al Estado una parte de la riqueza sobrante.

b) Las contribuciones deben medirse siempre en relación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como los recursos económicos con que cuenta una empresa, una vez realizadas las erogaciones indispensables para su actividad económica; y en el caso de personas físicas, también los gastos necesarios para su subsistencia personal y familiar.

c) El monto de las contribuciones no debe ser equivalente a la capacidad contributiva, pues si ésta se agota al momento de cumplir con las obligaciones fiscales, el sujeto pasivo prácticamente sería un esclavo al servicio del gobierno. La proporción debe ser establecida tomando en cuenta diversos factores tanto económicos, como sociológicos, políticos y jurídicos, entre otros. No obstante lo anterior, nos atrevemos a decir que la proporción no debe rebasar el 50% de la capacidad contributiva, pues los particulares necesitan un incentivo para la realización de actividades económicas que permitan elevar su nivel de vida, y por consiguiente, el de la nación, mediante aportaciones que aquellos puedan hacer.

d) La proporción que resulte del análisis socioeconómico, político y jurídico de nuestro país, debe ser establecida en ley, es decir, en un acto formal y materialmente

legislativo, pues la fracción IV del 31 constitucional ordena que las leyes deben establecer la forma proporcional y equitativa de contribuir al gasto público.

e) Debe permitirse a los contribuyentes medir el total de sus contribuciones causadas para compararla con su capacidad contributiva, y permitir la compensación de las contribuciones que excedan la proporción previamente establecida, pues de esta forma verdaderamente se garantizará el principio en cuestión.