

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

SUMARIO: 1. Elementos de Derecho Tributario. 2. Relación Jurídica Tributaria. 2.1 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria 3. Principios Tributarios. 3.1 Principios de Adam Smith. 3.2 Principios de Harold M. Sommers. 3.3 Principios de Adolfo Wagner. 3.4 Principios de Fritz Neumark. 3.5. Principios constitucionales. 3.5.1. Principio de Obligatoriedad 3.5.2. Principio de legalidad. 3.5.3 Principio de proporcionalidad y equidad. 3.5.3.1. Principio de capacidad contributiva. 3.5.4 Principio de vinculación con el gasto público.

1. ELEMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios relativos a los tributos y especialmente a los impuestos. El tributo es la prestación pecuniaria objeto de una relación que tiene como fuente la Ley. Esta postura sobre el Derecho Tributario que tiene como objeto la relación, llamada relación jurídico tributaria, ha venido siendo la de más arraigo y por su proceso constructivo, la que más aportaciones ha recibido de importantes tratadistas.

En la doctrina moderna del Derecho Tributario se tiene como objeto principal la relación jurídico tributaria, que a su vez tiene como centro de atención el tributo, concepto al que ya se ha hecho referencia, y que es fuente de recursos muy importantes para la ciencia de las finanzas. Esta relación jurídica tributaria se compone de dos sujetos: el sujeto activo que tiene derecho a exigir la prestación, el Estado o la entidad pública que tiene el derecho de recibirla y por otro lado, el deudor o deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Para Dino Jarach la relación jurídico tributaria tiene una naturaleza de “relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo, Estado u otra entidad a la que la Ley atribuye el derecho creditorio, y el sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y que se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.”¹ Esta igualdad a la que hace referencia Jarach es contraria a la idea de la supremacía del Estado frente a los individuos que sostenía la corriente alemana.

En referencia a la relación jurídico tributaria opina A.D. Giannini, citado por Pérez de Ayala que “precisamente por la diversa naturaleza de las materias que componen la vasta trama del Derecho Financiero, parece más conforme con un exacto criterio sistemático adoptar como objeto de la disciplina jurídica diferenciada tan sólo aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo orgánico una materia bien definida, la relación jurídico tributaria desde su origen hasta su realización.”² Lo que se desprende de las palabras de Giannini es que la definición de una disciplina jurídica ha de hacerse por su objeto, es decir, por las relaciones que regula. Enfocándose su autonomía sólo a las relaciones jurídicas objeto de estudio, luego entonces el contenido mismo del concepto del Derecho Tributario es la relación jurídica tributaria.

Para Sergio Francisco de la Garza, “el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y las sanciones establecidas por su violación”.³

¹ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires Argentina, 1996. Págs. 369 y 370.

² Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 1994. Pág. 11.

Giannini lo define como “aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁴

Giuliani Fonrouge establece que “el derecho tributario o fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.⁵

Ahora bien, hay autores que, al referirse al conjunto de normas jurídicas que se ocupan a los tributos, hablan de derecho tributario mientras que otros hacen referencia al derecho fiscal, la terminología no es uniforme a su respecto. En tanto la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren derecho impositivo. Los autores franceses, por su parte, se refieren al derecho fiscal, al igual que en nuestro país pues en México no se hace mención a los tributos, sino a las contribuciones que recauda el fisco para incrementar el erario público.

Posiblemente la más correcta desde el punto de vista doctrinal, sea la primera que mencionamos –derecho tributario-, por su carácter genérico. “El derecho tributario aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”.⁶

³ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 272.

⁴ Giannini Achille, Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, Pág. 7.

⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 6ª edición, 1997, Pág. 44.

⁶ Quintana Valtierra. Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Trillas, México, 1991, Pág. 28.

Podemos concluir que el derecho tributario se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones que surgen entre el Estado y los contribuyentes, tanto en la imposición como en la recaudación de los tributos. Estos constituyen la fuente más importante de ingresos que tiene la federación, es a través de estos que el Estado puede conseguir los medios suficientes para el desarrollo de sus actividades y la satisfacción de las necesidades colectivas. Para Dino Jarach “el Tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a integrarlo. Son tres los elementos constitutivos de un tributo: a) la coerción, ésta no deriva de una manifestación de la voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho a imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual esta sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino *nullem tributum sine lege* (No hay tributo sin ley); b) la relación entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, posee el derecho; y c) es la misma ley de la que surgen diferentes circunstancias además de la prestación pecuniaria”.⁷

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución), en su artículo 31, fracción IV, dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. “El legislador a veces es impreciso en el uso de vocablos y los usa incorrectamente. Por eso debemos identificar a un determinado tipo de tributos según su naturaleza, y no según el nombre que reciba, que puede ser erróneo o correcto.”⁸ Afortunadamente, en varias ejecutorias, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido que su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza y no con el nombre que se dé al tributo”.⁹

⁷ Véase a Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1996. Pág. 14.

⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*; Ed. Porrúa, México, 1985. Págs. 317-318.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*; Ed. Porrúa, México, 1985. Págs. 317-318.

Tributo. Su estudio debe realizarse de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes o incluso la ley. Aun cuando la ley atacada de inconstitucional llame al tributo con trovertido “derecho”, en tanto las autoridades responsables lo conceptúen como un “derecho de cooperación” y el quejoso sostenga que es un “im puesto especial”, lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen motivo de amparo de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que le den las partes.¹⁰

El tributo ha sido objeto de diversas definiciones que han hecho prestigiados doctrinarios de la materia. En la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma general para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado. Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos.

Para B lum enstein “los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.¹¹

Giuliani Fonrouge define el tributo como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho”.¹²

¹⁰ SJF, VII Época, vol. 70, 1ª parte, p. 35, AR 1864/72. Cía. Operadora de Teatros, S. A. 22-X-72. Cita tres precedentes.

¹¹ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 318⁵

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza, a cambio de la prestación de diferentes servicios públicos. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderam ente “contribuyen” para que el estado pueda realizar sus atribuciones¹³, y es la denominación que el Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal) utiliza.

Por su parte, el Código Fiscal, en su artículo 2º señala que las contribuciones se dividen en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. La definición que nuestra legislación federal adopta del impuesto se encuentra consignada en el artículo 2º. Fracción I del Código Fiscal, y señala que Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de éste artículo 2º, definición que es por exclusión y que no marca un elemento importante diferenciador entre otro tipo de contribuciones, ya que la definición de impuesto puede bien aplicar para los otros tipos de contribuciones.

¹² Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, 6ª Edición, 1997, Pág. 309.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. El elemento esencial que distingue a las contribuciones es sin duda la capacidad contributiva. Nuestra Constitución no contempla en forma expresa este principio pero se equipara a la proporcionalidad.

En el artículo 73, fracción VII del mismo ordenamiento, se dispone que el Congreso de la Unión (Congreso) debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo.

2. RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA.

Entendemos por relación jurídica tributaria a aquella relación constituida por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria, es decir, la relación jurídica tributaria se da, cuando el sujeto pasivo realiza uno de los presupuestos de hecho enunciados en la Ley Tributaria, en ese momento es cuando nace la obligación tributaria, la cual se extingue principalmente con el pago del impuesto.

¹³ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 204⁷

La realización de diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias.¹⁴

Además de la relación jurídica tributaria ya mencionada, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones jurídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, de un lado y el sujeto pasivo principal, contribuyente u otros sujetos pasivo, relaciones cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal y que son relaciones accesorias en cuanto a lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria y que de alguna manera constituye al revés de ésta: es la relación jurídica de reembolsos, en la cual la pretensión corresponde al contribuyente y la obligación al sujeto activo; ésta no es una relación accesoria en sentido propio; sin embargo, presupone el cumplimiento de una obligación tributaria, existente sólo presuntamente o de medida menor de la cumplida.¹⁵

¹⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *Op. Cit.*, Pág. 453.

¹⁵ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982, Pág. 14.

Por su parte Giannini establece lo siguiente: “en su concepto, de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad”.¹⁶

Ahora bien, Giuliani Fonrouge establece que, “la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.¹⁷

La relación jurídica tributaria nace al realizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la Ley para un determinado tributo, es decir, el sujeto pasivo realiza una acción que encuadra en los supuestos previstos en la Ley. Tan pronto como se realiza la situación jurídica o de hecho, surge de momento la obligación de declararla a la Administración Fiscal. La relación jurídica tributaria ha nacido. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria.

El acto de imposición debe cumplir con la máxima constitucional de legalidad, de tal forma que la imposición tendrá siempre como fundamento a la Ley. El principio de legalidad exige que toda obligación se determine de acuerdo a la Ley, y no a la discrecionalidad administrativa.

¹⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 13ª edición, 1997, Pág. 267.

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Op. Cit.*, Pág. 416.

¹⁷ *Ibid*, Pág. 417.

La resolución administrativa de imposición es una calificación, una derivación entre el hecho o acto del contribuyente y los supuestos hipotéticos previstos en las normas fiscales. Con el acto de imposición se integra la relación jurídico tributaria que enlaza en la Ley al contribuyente con la Administración. La relación jurídico tributaria se integra y perfecciona con el acto de imposición.

Los criterios sobre los cuales las leyes tributarias determinan los sujetos pasivos de la relación, están determinados por las mismas normas que señalan el presupuesto de hecho, es decir, las leyes que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula al nacimiento de la relación jurídico tributaria tiene como destinatarios de un lado el sujeto que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria y de otro lado, al sujeto que tiene la obligación de ésta prestación. Al respecto Dino Jarach señala lo siguiente:

Estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión del tributo, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la Ley. La existencia de estos derechos subjetivos como fruto de las normas tributarias materialmente da a la relación tributaria la naturaleza de una *relación de derecho y no de una relación de poder*.¹⁸

¹⁸ Jarach, Dino en *El Hecho Imponible, Teoría General de Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982, Pág. 54. 10

Con relación a las afirmaciones de Jarach podemos señalar que la relación jurídica tributaria y los derechos y obligaciones para los sujetos pasivos y activos son de igual manera, no existe una relación de poder al no existir alguna superioridad de alguna de las partes sobre la otra. Esto es de suma importancia para entender el contenido verdadero del Derecho Tributario. Apunta dicho autor que “la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las propias normas jurídicas, asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos y sus consecuencias”.¹⁹

Para determinar las personas a las que se extiende la potestad financiera del Estado, y que por tal razón pueden ser sujetos pasivos del impuesto, es necesario tener en cuenta que la sujeción a la expresada potestad puede tener un doble fundamento, que corresponde al doble carácter del Estado, como organización personal y como corporación territorial. De un lado, por tanto, pueden ser sujetos pasivos del impuesto todos aquellos que pertenecen al Estado en calidad de nacionales (o al municipio, en calidad de vecinos etc.), cualesquiera que sea el lugar en que residan; de otro, todos aquellos – tanto nacionales como extranjeros – que se encuentran con el Estado, en una determinada relación, sea de carácter personal (domicilio, residencia, estancia), sea de carácter económico (posesión de bienes existentes en el Estado, participación en hechos o en actividades que se realizan en el Estado)²⁰.

Una vez establecido que la relación jurídica tributaria no es una relación de subordinación como alguna corriente alemana lo ha afirmado. La teoría que sostiene que la naturaleza de la relación de poder se funda, a consideración de Dino Jarach, sobre una equivocación de carácter doctrinario o ideológico y sobre una falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias.

¹⁹ *Ibid.*, Pág. 57.

El error ideológico consiste en considerar ineludiblemente la supremacía del Estado frente a los individuos y en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares. Aquél que se coloque en una posición de supremacía por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud, a juicio de Jarach “es contraria a la naturaleza del Estado de derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamente por una evolución histórico constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la Ley”.²¹

Ninguna de las partes de esta relación puede arrogarse más derecho que el que la Ley ha establecido expresamente. El poder público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la Ley, ni en medida mayor que la Ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, substraerse al pago de la obligación, ni invocar que se reduzca lo que la Ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria.²²

De tal forma que, la relación jurídica tributaria esta formada por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (Estado) y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria deben entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

²⁰ Giannini Achille, Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, Págs. 94-95.

²¹ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires Argentina, 1957, Pág. 158.

Toda Ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, es decir, lo que grava. La Ley impositiva nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala que dará origen al crédito tributario.

2.1. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN JURIDICO TRIBUTARIA.

a). Sujeto Activo. La persona que tiene el derecho a exigir el pago de una contribución por prescripción de la Ley.

b). Sujeto Pasivo. La persona física o moral obligada al pago de la contribución cuando se realice el hecho imponible.

c). El Objeto de la Obligación Tributaria. Es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

La expresión "objeto de la obligación tributaria" no debe confundirse con la que se usa habitualmente en la ciencia financiera de objeto del tributo, esta última se refiere al patrimonio, bienes materiales o jurídicos o títulos sobre los que va a recaer el impuesto.

3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

En el campo de la doctrina, muchos autores han expresado su preocupación a propósito de los límites del Estado respecto de su potestad tributaria, así como de las garantías de los gobernados frente a tal situación. Por tal motivo, se ha expuesto que en la aplicación de los impuestos se tienen que seguir determinados principios para evitar graves consecuencias en el ámbito económico, político y social.

A continuación se presentan los más destacados principios tributarios, en atención a su representante dentro de la doctrina. Tales principios obedecen a planteamientos derivados de la economía, la política y el derecho.

3.1. PRINCIPIOS DE ADAM SMITH.

Los principios sostenidos por el economista Adam Smith han causado la más grande influencia dentro de los sistemas tributarios del mundo. Estos principios, se encuentran contenidos en su obra *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, los cuales a continuación se enuncian:

Principio de Justicia.- También llamado de proporcionalidad o de igualdad. Consiste en que todos “Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”²³. Este principio alcanza dos conceptos más: la generalidad y la uniformidad de los impuestos. La generalidad significa que todos los individuos den pagar impuestos, cuando su situación se encuentre enmarcada dentro de la hipótesis prevista en la ley. La uniformidad consiste en la situación de igualdad de los contribuyentes ante el impuesto, con base en: la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificio.

Principio de certidumbre.- También llamado de certeza. Se refiere a que “todo im puesto debe poseer fijeza en sus elem entos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la au toridad .”²⁴

Principio de comodidad.- Significa que “Todo im puesto debe cobrarse en el tiem po y de la form a que sean m ás cóm odos para el contribuyente.”²⁵

Principio de economía.- Se refiere a que el rendimiento del impuesto debe ser lo más alto posible y su recaudación no debe ser onerosa, es decir, la diferencia entre la recaudación fiscal y los ingresos que realmente entran a las arcas del erario público²⁶.

3.2. PRINCIPIO DE HAROLD M. SOMMERS.

Harold M. Sommers²⁷ comenta, en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional* una serie de principios a los cuales denomina como complementarios:

Principio de la capacidad de pago.- Sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. [...]. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Se equipara al principio de justicia o de proporcionalidad.

²³ Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*, LIMUSA, México, 3ra edición, 2001, Pág.. 69.

²⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Editorial Harla, México, 1999, Pág. 62.

²⁵ Smith, Adam. *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. Cit.*, Pág. 70.

²⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.*, Pág. 63.

²⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Thea, México, 1997, Págs. 235-240.

Principio del beneficio.- Consiste en que los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales. Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago, cuando se está en relación con servicios gubernamentales generales, y solamente se distingue en los casos en que el impuesto se destina a servicios concretos.

Principio del crédito por ingreso ganado.- Deriva de una característica de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos, que estuvo vigente en Estados Unidos. Este principio establece el origen del ingreso como criterio de distribución de las cargas tributarias, dando un tratamiento favorable a los ingresos derivados de cualquier clase de trabajo, mientras que los ingresos considerados como no ganados (obtenidos sin esfuerzo) deberían ser castigados.

Principio de la ocupación plena.- Establece que los impuestos pueden formularse con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o el origen de los ingresos.

Principio de la conveniencia.- Enuncia que algunos impuestos se establecen con la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.

3.3. PRINCIPIOS DE ADOLFO WAGNER.

El tratadista alemán Adolfo Wagner²⁸, en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, enumera nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías, de la siguiente manera:

²⁸ Citado por Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa, México, 1985, Págs. 149-154.

Principios de política financiera.- **Suficiencia de la imposición.**- Los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.

Elasticidad o movilidad de la imposición.- Los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras.

Principios de economía pública.- **Elección de buenas fuentes de impuestos.**- Elección entre la renta, el capital y los medios de consumo, tomando en cuenta el punto de vista de la economía privada y pública, las consideraciones financieras, las consideraciones de política fiscal y el empleo del producto del impuesto.

Elección de las clases de impuestos.- Tiene la finalidad de determinar el sujeto del impuesto.

Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos:

Generalidad.

Uniformidad.

Principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición:

Fijeza de la imposición.

Comodidad de la imposición.

Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

3.4. PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK.

Fritz Neumark²⁹, autor alemán, establece los siguientes principios con el objeto de conseguir justicia, economía y eficacia operativa en la tributación:

Principios político-sociales.- Tienden a lograr la justicia en la imposición, buscando distribuir los gravámenes de tal manera que la carga tributaria resulte lo mas equilibrada posible.

Principios político-económicos.- Pretenden alcanzar los objetivos de economía (eficacia, estabilidad y desarrollo económico), permitiendo la libre competencia y el desarrollo normal de los sectores de la economía, así como suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Principios técnico-tributarios.- Tienen el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, para lo cual debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias que faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, necesitando ser congruentes, precisas y claras.

3.5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Los principios constitucionales constituyen la consagración de ciertos principios teóricos dentro de nuestra Constitución. Representan las directrices que deben seguir forzosamente las normas fiscales en nuestro país. De tal modo, las normas tributarias deben estar fundadas en los preceptos constitucionales que contienen dichos principios, los cuales tienen que ser acatados por las autoridades; de lo contrario, las leyes o los actos de las autoridades tendrían el carácter de inconstitucionales.

²⁹ Neumark, Fritz. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974. Citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. Cit.*, Págs. 68-69.

El precepto constitucional actual es el fundamento de los principios tributarios vigentes en nuestro país, cuyo texto se transcribe a continuación:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este principio surge directamente a partir del principio de legalidad tributaria. En virtud de que todo impuesto necesariamente debe estar establecido en una Ley, también los impuestos gozan de las mismas características de la Ley: impersonal, abstracta y general.

De acuerdo con Flores Zavala³⁰, este principio “no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.” Aplicado este principio a cada impuesto, se interpreta que “el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.”

3.5.1. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

El principio de obligatoriedad, en opinión de Arrijo Vizcaíno, se refiere a que “toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas 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 Ley establezca.”³¹

³⁰ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 212.

³¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 250.

Esta obligación no surge con motivo de un simple deber a cargo del sujeto pasivo de una relación jurídica. Esta obligación nace a causa del poder de imperio del Estado, constituyéndose como obligación pública, jerarquizándose por encima de muchas obligaciones de derecho privado. De tal forma, el incumplimiento de tal obligación hacen derivar severas consecuencias, permitiéndosele al Estado hacer cumplir la obligación mediante el procedimiento económico coactivo.

3.5.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad se resume en el aforismo *nullum tributum sine lege*, que se traduce en la necesidad de que el impuesto, para que sea válido, debe estar consignado siempre en una Ley.

A l respecto, Flores Zavala señala lo siguiente: “Los im puestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”³²

La SCJN ha interpretado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en lo referente al principio de legalidad, argumentando lo siguiente:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación 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. Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima Epoca, Pleno, tesis 168, página 169.

El principio de legalidad en materia de los impuestos se materializa en la expresión de todos los elementos esenciales de dichos impuestos dentro del texto de la norma tributaria.

El principio de legalidad en el ámbito administrativo se resume en una tesis de la SCJN:

AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, tomo VI, Parte SCJN, Quinta Época, Pleno, Tesis 100, página 65.

En resumen, Arrijo Vizcaíno opina que este principio obedece a los dos siguientes enunciados:

- a) La autoridad hacendaria ni ninguna otra autoridad, 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.
- b) Los contribuyentes sólo 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.³³

3.5.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Para algunos autores estos son dos principios distintos; sin embargo, para Flores Zavala, el principio de proporcionalidad y equidad constituye un solo principio utilizado como sinónimo de justicia. Otros autores concluyen expresando que es un solo principio conformado por dos conceptos.

³³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Págs. 267-268. 22

El análisis de proporcionalidad y equidad de los impuestos se presentó por primera vez a finales del siglo pasado y fue Vallarta quien emitió una sentencia en donde entra al estudio del significado de proporcionalidad y equidad. El problema que se dirimió en esa sentencia se presentó al crear un impuesto sobre hilados y tejido, los fabricantes de estos productos que esencialmente residían en los Estados de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de garantías haciendo valer como agravios entre otras cosas que el impuesto debía aplicarse a otras industrias y otro tipo de fabricantes, y no solamente a los dedicados a fabricar hilados y tejidos. Los jueces de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo y no el de Nuevo León.

Para Margáin Manautou la SCJN, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.

Pretender que el impuesto sobre hilados y tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. Además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentran concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la ley es privativa, ya que ella nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey.³⁴

³⁴ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 13ª Edición, 1997, Pág. 58.

Para Ernesto Flores Zavala en cuanto a la proporcionalidad y equidad que señala nuestro artículo 31 fracción IV constitucional, son un mismo concepto, de acuerdo a los elementos siguientes:

... al interpretar la expresión *proporcionalidad y equidad* como significado de justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez, en el proyecto de Constitución de 1857, art. 36 que dice: *Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.* Este artículo con la única modificación de suprimir la palabra anterior a intereses, fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855 y seguramente la Comisión de Estudio, lo dividió en dos fracciones que es como aparecen en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero la misma redacción.

Ahora bien, este principio, como dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva, paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.

El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos, cuya situación generadora, debe entenderse en los términos de más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.³⁵

³⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Págs. 201, 202 y 203.

Flores Zavala considera que debemos entender como un solo concepto las palabras proporcionalidad y equidad, dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que en 1917, experto en materia tributaria, por lo que debió haberse inspirado en el principio de Adam Smith sobre la justicia de los impuestos, al decir: Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menoscabo de esta máxima depende lo que se llama equidad.³⁶

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN 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 cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues, mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, 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 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.³⁷

³⁶ *Ibid.*, Pág. 216.

³⁷ Visible en la obra editada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, titulada Tribunal Pleno, precedente que no han integrado jurisprudencia, 1969-1985, Segunda Parte, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986, Pág. 763.

Para Arrijoja Vizcaíno, la proporcionalidad es “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.”³⁸

De acuerdo con Vallarta, “la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta.”³⁹

Por lo que se refiere a la equidad, Arrijoja Vizcaíno comenta que “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.”⁴⁰

La equidad, de acuerdo al principio general de derecho, se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. De hecho, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, señala que la equidad impositiva significa “gravam en igual a personas en igual situación y gravam en adecuado a personas en situación diferente.”⁴¹

Con respecto a este principio, la SCJN interpreta de la siguiente forma el artículo 31, fracción IV, de la Constitución:

³⁸ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Pág. 256.

³⁹ Vallarta, Ignacio L. *Votos*. Tomo II, pp. 11 y 12. Citado por Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México, 35° ed., 1997, Pág. 321.

⁴⁰ Arrijoja Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, Págs. 259-260.

⁴¹ *Diccionario Jurídico Mexicano*. Tomo II. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, 1988. Pág. 1294.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 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.

Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Séptima Epoca, Pleno, tesis 275, página 256.

3.5.3.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Para la mayoría de los autores, la capacidad contributiva es un concepto que solamente se entiende como parte del principio de proporcionalidad y equidad; sin embargo, el concepto de capacidad contributiva también puede ser entendido como un principio por sí mismo.

Para Jarach, 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 y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera la de establecer el concepto de capacidad contributiva sobre la base de determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles cuales situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.”⁴²

Pérez de Ayala y Eusebio González señalan que “para que un impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre los valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga”.⁴³ En este sentido, dichos autores dejan ver su postura iusnaturalista del derecho, al afirmar que una norma es injusta por el hecho de no sujetarse al principio de capacidad contributiva, postura respetable pero difícil de aceptar para un positivista, pero que es válida ante la impotencia de algún legislador que ignore dicho principio.

Sainz de Bujanda señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive a extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado, y, por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional.

⁴² Jarach, Dino. *Op. Cit.*, Pág. 87 y 88.

En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Estas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo.⁴⁴

García Belsunce manifiesta que la capacidad contributiva “consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización”.⁴⁵

Héctor B. Villegas señala que la capacidad contributiva tiene cuatro implicaciones fundamentales:

1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.

2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributaria del Estado.

⁴³ Pérez de Ayala José Luis y Eusebio González. *Derecho Tributario I*, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 1994. Pág. 158.

⁴⁴ Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho I, Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid España, 29ª ed., 1975, Pág. 185.

⁴⁵ Villegas, Héctor B.. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1994, Pág. 199.

3) No puede seleccionarse como hechos imponible o bases imponible, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.

4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaigan sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Estas implicaciones significan que los contribuyentes tienen como garantía defensiva el principio que debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imponible no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario, o cuando dicha capacidad de pago, aun existente, sea excedida.⁴⁶

La SCJN ha definido el principio de capacidad contributiva de una manera parecida a la postura de Dino Jarach. Sobre este concepto, nuestro Máximo Tribunal ha emitido las siguientes tesis al interpretar el precepto legal:

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.

⁴⁶ Todo cuanto se ha resumido de las opiniones de los cuatro elementos de la capacidad contributiva se resumen en las siguientes páginas de Villegas, Héctor B.. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires Argentina, 1994, Págs. 200-208.

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.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, Noviembre de 1999, Novena Epoca, Pleno, tesis P./J. 109/99, página 22.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VIII, Diciembre de 1998, Novena Epoca, Pleno, tesis P. LXXIX/98, página 241.

3.5.4. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

Conforme a este principio se denota el fin fiscal que se persigue con el establecimiento de un impuesto: sufragar los gastos públicos.

En opinión de Flores Zavala, “por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.”⁴⁷ De acuerdo con Ana Laura Gordo López⁴⁸, no está permitido imponer tributos con fines exclusivamente extrafiscales⁴⁹. Sin embargo, existe la posibilidad de que se establezcan impuestos con fines extrafiscales, con la condición de que se busque por lo menos en alguna parte un fin fiscal. Esta postura ha sido adoptada por la SCJN, como se aprecia en la siguiente tesis:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Apéndice de 1995, tomo I, Parte SCJN, Octava Epoca, Pleno, tesis 96, página 107.

⁴⁷ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 223.

⁴⁸ Gordo López, Ana Laura. *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2000, Pág. 68.

⁴⁹ Los Impuestos con Fines Extrafiscales son definidos como la forma de ser del tributo, cuyo fin no es recaudatorio, sus fines son el desarrollo social, económico y político del Estado.