

CAPÍTULO II

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CON EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

SUMARIO: 1. Proporcionalidad y Equidad. 1.1. Principio de Proporcionalidad Tributaria. 1.2. Principio de Equidad Tributaria. 2. Principio de Capacidad Contributiva. 2.1. Concepto de Capacidad Contributiva. 2.2. Más Consideraciones sobre la Capacidad Contributiva. 3. Diferencias entre el Principio de Proporcionalidad y el Principio de Capacidad Contributiva.

1. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

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

En relación con estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos; dicha cuestión surge cuando la SCJN emite una jurisprudencia en la cual los enuncia de forma plural, por lo cual se desprende que se esta hablando de dos requisitos diferentes, es decir, que se tiene que cumplir por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad. Lo anterior se fundamenta en la siguiente tesis:

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

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

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990.

Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

Semanario Judicial de la Federación VII, Febrero de 1991, Octava Época, Tercera Sala, tesis: 3a./J. 4/91, página 60.

Aunado a este criterio, la SCJN emite uno más, el cual reitera la posición tomada de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, en virtud de que su naturaleza es diferente, por lo que sus argumentaciones son las siguientes:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Semanario Judicial de la Federación 187-192 Primera Parte, Séptima Época, Pleno, jurisprudencia, página 113.

Por otro lado tenemos a los tratadistas que critican esta separación realizada por la Corte, entre los que se destaca a Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y a Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizan los siguientes argumentos:

Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativo" con o significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que con tal expresión sólo se busca la justicia de los impuestos.¹

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Continúa su posición explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirecto las cargas, estando entre ellas los tributos. En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.²

¹ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág. 206

² De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1985, Pág. 272.

De lo anterior se desprende que la proporcionalidad y equidad deben entenderse como un solo concepto, que denota justicia tributaria, toda vez que, si bien es cierto, el principio de equidad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la aptitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Una opinión más sobre observar como un mismo concepto a la proporcionalidad y equidad es por parte de Servando J. Garza, el cual dice lo siguiente:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa”³

Con lo expuesto por Servando J. Garza, se reafirma la posición estudiada hasta este momento, en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

³ J. Garza, Servando. *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario*. Editorial Cultural, México. Pág. 70

Por otro lado nos encontramos con la postura contraria, la cual argumenta que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos, el Dr. Ramón Reyes Vera establece al respecto que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal.⁴ Tomando la posición del Dr. Reyes Vera, tenemos la postura de Emilio Margáin, quien considera que la expresión “proporcional y equitativo”, envuelve a dos conceptos de naturaleza diferentes, y al respecto nos dice lo siguiente:

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.⁵

Por todo lo expuesto hasta el momento, podemos concluir que los principios de proporcionalidad y equidad son conceptos separados, mas no son contradictorios, toda vez que dichos principios se encuentran íntimamente relacionados entre sí, pues, si bien es cierto, que el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, el principio de equidad se refiere a que se de un trato igual a los sujetos que tiene igual potencialidad, es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que debemos valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de circunstancias en lo que se refiere a su capacidad.

⁴ Reyes Vera, Ramón. *La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana*. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, Pág. 457.

⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997. Págs. 58-59

1.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El principio de proporcionalidad lo podemos catalogar como el más amplio de todos, debido a todo lo que el implica. Dicho principio con frecuencia suscita diversas controversias debido a las diversas interpretaciones que se le han dado, por lo que es necesario analizar a diversos tratadistas, así como algunas interpretaciones realizadas por la corte, para entender de forma correcta el alcance y la finalidad de este principio.

Tomando las consideraciones del autor Calvo Nicolau, este afirma que la garantía constitucional de proporcionalidad requiere que las normas que establecen cargas a los particulares, atiendan a la capacidad contributiva de los mismos,⁶ es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los impuestos sean justos.

De la misma forma, Belsunce explica que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva⁷, es decir, que para que se actualice este principio es necesario que haya una relación proporcional con la riqueza gravada.

Por último vamos a citar al Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, el cual nos dice al respecto lo siguiente:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público.⁸

⁶ Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado ISR*. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 119

⁷ García Belsunce, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires. Pág. 105.

⁸ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis exclusivamente Constitucional*. Nuevo Consultorio Fiscal, México, 1999, Pág. 56.

En conclusión podemos decir que lo que debe ser considerado como proporcional, es que los ingresos que se obtienen, modifique de forma positiva el patrimonio de la persona a quien va a grabar el impuesto. De tal forma, al existir una verdadera riqueza, la cual a su vez va a reflejar una capacidad contributiva real de los sujetos, los cuales se encontrarán en posibilidad de cumplir con sus obligaciones tributarias. Es por esto que podemos interpretar a la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

1.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Este principio se basa principalmente en la idea de gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo establecido en la norma generadora del tributo.

La SCJN, a explicado dicho principio de la siguiente forma:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XI, Marzo de 2000, Novena Época, Pleno, tesis P./J. 24/2000, página 35.

En este orden de ideas podemos decir, que la SCJN, sostiene que el principio de equidad radica básicamente en la igualdad que se tiene ante la Ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, lo define como el hecho generador de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicho esto en otras palabras, la equidad significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica.

Con lo anterior estudiamos el punto de vista de la SCJN, pero es necesario estudiar también el punto de vista de la doctrina, el cual empezaremos con las consideraciones del Dr. Ramón Reyes Vera el cual señala lo siguiente:

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio.⁹

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

Por su parte Calvo Nicolau nos dice en relación a este principio, que existe una exigencia la cual consiste en que debe darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndola como una igualdad jurídica y económica.¹⁰

En consecuencia podemos concluir que la finalidad que persigue este principio tributario del que estamos hablando, no busca otra cosa más que el trato igual a los sujetos en igualdad de circunstancias o condiciones frente a la norma jurídica que impone una carga tributaria.

2. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Este principio no se encuentra de forma expresa en el Artículo 31 fracción IV Constitucional, pero si lo reconoce, lo cual lo hace por medio de la proporcionalidad y la equidad en los impuestos.

⁹ Reyes Vera, Ramón. *Op. Cit.*, Pág. 456

¹⁰ Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado ISR*. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 121.

Por lo tanto podemos decir, que la capacidad contributiva es un principio jurídico de naturaleza doctrinaria, el cual se encuentra reconocido implícitamente por nuestra Constitución, y el cual debe de ser entendido como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

A lo anterior, tenemos que agregar que la capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, y debemos entender a ésta como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

Este principio nace con la corriente italiana, siendo Griziotti y posteriormente Jarach, los creadores de tal principio.

Para Giziotti, dicho principio se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.¹¹

¹¹ Flores Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, Pág. 140.

Por su parte, para Jarach, la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la Ley es la propia capacidad contributiva.¹² En otras palabras, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

2.1. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Dicho principio del cual estamos hablando ha sido materia de estudio por parte de gran cantidad de doctrinarios, algunos de los conceptos más destacados los cuales tratan de definir tal principio son los siguientes:

Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado.¹³ Lo anterior quiere decir, que es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Por su parte, Calvo Ortega manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídico tributaria.¹⁴ Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

¹² Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Editorial Adeledo Perrot, Buenos Aires Argentina, 1982. Págs. 87-102

¹³ Calvo Nicolau, Enrique. *Op. Cit.*, Pág. 414.

¹⁴ Calvo Ortega, Rafael. *Derecho Tributario*. Civitas Ediciones, España, 2000, Pág. 83.

Aunado a los conceptos anteriores, la propia Suprema Corte de Justicia a dado su opinión sobre dicho principio y a establecido los criterios a seguir, dentro de las interpretaciones más importantes destaca la siguiente:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

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

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999.

Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

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

En relación a lo anterior, García Bueno cita a la doctrina italiana y señala que:

“... el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”¹⁵

Dicho con otras palabras lo que García Bueno nos dice es que la capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe basarse en este principio. Es decir, que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Por último citaremos al Lic. Fernández Sagardi el cual por su parte nos dice:

¹⁵ García Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva, Criterio Esencial para una Reforma Legal*. Pág. 140.

En materia del Impuesto Sobre la Renta podemos describir a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago... En un impuesto al ingreso o en una a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no sólo a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar; en este orden de ideas, habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva.¹⁶

Como podemos ver, existe una diferencia entre lo que es la capacidad económica y lo que es la capacidad contributiva, Calvo Nicolau en su obra Tratado del Impuesto sobre la Renta, explica muy bien esta diferencia, estableciendo que la capacidad económica va en relación con el principio de proporcionalidad de los impuestos toda vez que esta capacidad está vinculada con la idea de riqueza. El concepto de capacidad económica es un concepto netamente jurídico que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado.¹⁷

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

¹⁶ Fernández Sagardi, Augusto. *Breves Reflexiones sobre una Reforma del ISR*. El Mercado de Valores, Año LIX. Agosto, México, 1999. Pág. 23.

¹⁷ Calvo Nicolau, Enrique. *Op. Cit.*, Págs. 405-414

2.2. MÁS COSIDERACIONES SOBRE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

En relación con esta obligación de la que hablamos de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. En este sentido, el Lic. Augusto Fernández Sagardi señala que un pueblo debe cumplir con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos en la medida de la capacidad contributiva del mismo, entendiendo ésta como la cantidad de bienes que realmente puede transferir el pueblo, al gobierno recaudador, el tamaño del gasto público debe ir acorde con la posibilidad de la contribución ciudadana.¹⁸

En consecuencia, queda firme el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de cada país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación de tributar, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, con el tiempo mayor será la recaudación que obtenga el Estado.

¹⁸ Fernández Sagardi, Augusto. *Op. Cit.*, Pág. 22.

Para reforzar nuestra postura citaremos una vez más a Calvo Nicolau, dicho autor nos dice al respecto que para la existencia de una correcta política tributaria, es necesario que la carga fiscal de los contribuyentes se establezca en función directa de su capacidad contributiva.¹⁹

En este orden de ideas podemos decir, que es fundamental que el legislador tome en cuenta la capacidad contributiva al momento de crear y establecer las normas tributarias, toda vez que la carga tributaria de un Estado debe satisfacer las exigencias propias de la capacidad contributiva, debiendo ser ésta uno de los principios materiales que regulen la tributación a través de las normas. Al respecto el Dr. Marco César García Bueno nos dice lo siguiente:

El Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo... La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.²⁰

Apoyando lo anteriormente expuesto citaremos un criterio de la SCJN el cual nos dice lo siguiente:

¹⁹ Calvo Nicolau, Enrique. "Tratado ISR". Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 195.

²⁰ García Bueno, Marco Cesar. *El principio de capacidad contributiva, criterio esencial para una reforma legal*. Pág. 1.

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.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

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

Por último tomando en consideración todo lo expuesto, citaremos a Augusto Fernández Sagardi el cual sostiene que el legislador debe atender a la capacidad económica real del pueblo y no sólo a una idea artificial de ella, toda vez que los hechos impositivos deben revelar capacidad de pago de los contribuyentes²¹; esto es, que si el legislador no atiende a esto, no solo perjudicará al pueblo sino que también se verá afectado en consecuencia al Estado, ya que al ser excesivas las cargas, se provoca que el pueblo busque darle la vuelta al fisco a fin de pagar menos impuestos y por lo tanto la recaudación disminuye.

²¹ Fernández Sagardi, Augusto. *Op. Cit.*, Págs. 21-22.

La capacidad contributiva la podemos considerar como un límite impositivo, el cual restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones. Al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio en estudio se convierte en un límite de validez de los impuestos.

3. DIFERENCIAS ENTRE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

De la definición de proporcionalidad hecha por la SCJN, entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar.

Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria. Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

Por último, el principio de capacidad contributiva, es el más importante de todos puesto que para la existencia de los hechos impositivos, es necesario que sean estos reales, evidentes, que tengan un reflejo de capacidad contributiva, puesto que la capacidad contributiva es, como dice Jarach, el único concepto que representa un puente entre la Ley y el hecho imponible;²² es decir, los hechos impositivos de los tributos deben gravar elementos que sean un verdadero reflejo de una potencialidad para contribuir, de lo contrario dichos tributos no deben existir.

²² Jarach, Dino. *Op. Cit.*, Pág. 102.