

# Principios característicos del sistema fiscal mexicano

Luis Córdova Esparza\*

---

## 1. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV, establece los que se denominan principios característicos de nuestro sistema fiscal. La redacción actual de la citada disposición es la siguiente:

Artículo 31.- Es obligación 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”.<sup>1</sup>

La anterior disposición constitucional tiene su antecedente en Constitución Política de la Monarquía española,<sup>2</sup> promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 y en cuyas cortes México participó con un buen número de diputados. Contenía al respecto tres destacados artículos:

Artículo 8.- También está obligado todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

---

\* Profesor de tiempo completo adscrito al Departamento de Ciencias Jurídicas

---

1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consultada en Internet, sitio: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/doc/1.doc>. Consultado el 28 de enero de 2008, a las 15:00 hrs.

2 carrasco I., Hugo. 2000. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, Cuarta Edición, México, D. F. p. 166. V. Para tener un mayor panorama respecto de los antecedentes.

*“Artículo 36.- 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.”*

---

Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos.”<sup>3</sup>

En el proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la ciudad de México el dieciséis de junio de 1856, se dedicó el artículo 36 a las obligaciones de los mexicanos en los siguientes términos:

Artículo 36.- 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.<sup>4</sup>

En la sesión del 26 de agosto de 1856 se dio lectura al artículo 36 del proyecto y el diputado Moreno propuso que se eliminará el adjetivo “justos” antes del sustantivo “intereses”, dado que no se podía pensar en intereses de la patria que no fuera, moción que fue aprobada por unanimidad de los 79 diputados presentes, al igual que el texto del artículo, el cual pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política del 5 de febrero de 1857, dividiendo el texto en dos fracciones. En consecuencia quedó con el siguiente texto:

Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano: I) Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria, y II) 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.<sup>5</sup>

---

3 *Ibid.*

4 *Ibid.*

5 *Ibid.*

## 2. LA UNIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Ahora bien, en la doctrina existe una apasionada discusión en torno a la expresión “proporcional y equitativa” referido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Hay quienes afirman que la misma se refiere a un solo concepto;<sup>6</sup> otros, las consideran cuestiones con requisitos diferentes.<sup>7</sup>

Del mismo modo, la equidad ha sido profundamente ligada con el concepto de justicia al grado de que, Roberto Tamagno, las identifica en un mismo rango, e incluso, afirma que se confunden en el plano axiológico al sostener

cuando se ha tratado de dar idea de la justicia, se la ha referido siempre a una cierta proporcionalidad, igualdad y armonía. Este valor justicia es el supremo en la escala de la axiología jurídica que tiene como valores fundantes, o de menos jerarquía al orden y la seguridad. El razonamiento es bien sencillo si la aplicación de la norma al caso concreto es la realización de la justicia de acuerdo al plexo valorativo, la equidad ha quedado fuera del juego sea identificada con el valor justicia, el valor superior y más digno de la escala”.<sup>8</sup>

Sin pretender realizar un estudio respecto de la justicia, en virtud de que escapa a los límites del presente trabajo, diremos simplemente que es un concepto que a lo largo de la historia ha sido numerosamente estudiado y conceptualizado, desde Ulpiano en los tiempos más remotos de la civilización romana hasta nuestros días.

La proporcionalidad y equidad en materia tributaria no deben ser estudiados en forma aislada, puesto que, con ello, se corre el riesgo de perder el sentido y la dimensión que cada uno representa: el significado o alcance que deben tener no se puede concebir sin el previo estudio de otros principios más amplios *a priori*, estos son: la igualdad y la capacidad contributiva.

Así pues, si la Capacidad Contributiva no es otra cosa que la aplicación en el ámbito tributario de la igualdad formal o de tratamiento, los principios de Equidad y Proporcionalidad no son más que criterios de manifestación de la capacidad contributiva. La Equidad actúa y se manifiesta en ámbitos diferentes de la Proporcionalidad, pero conjuntamente buscan la justicia de tratamiento fiscal, cosa que también desarrolla la Capacidad Contributiva en aquellos or-

*Sin pretender realizar un estudio respecto de la justicia, en virtud de que escapa a los límites del presente trabajo, diremos simplemente que es un concepto que a lo largo de la historia ha sido numerosamente estudiado y conceptualizado desde Ulpiano en los tiempos más remotos de la civilización romana hasta nuestros días.*

6 V. Flores Z., Ernesto. 1998. *Finanzas Públicas Mexicanas*. : Porrúa, Trigésima Segunda Edición. México D. F. p. 214.

7 V. Carrasco. *Ob. cit.* Nota 2: p. 184.

8 Tamagno, Roberto. 2000. *Equidad Tributaria*. *Enciclopedia Jurídica OMEBA*. Bibliográfica Argentina, Tomo X, Argentina, p. 439.

*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.*

denamientos del mundo que la alberga. Por lo que la Equidad y la Proporcionalidad no son otra cosa más que el reflejo, en México, de la Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de la imposición... Desde este punto de vista constituyen garantía de un trato fiscal justo.”<sup>9</sup>

### 3. LA JUSTICIA TRIBUTARIA

El término de justicia tributaria<sup>10</sup> ha sido completamente ignorado por nuestro más alto tribunal que curiosamente en su nombre también alude dicho valor: suprema corte de justicia de la nación. Queda debiéndonos pues, desde la perspectiva del autor del presente trabajo, el definir los alcances y el concepto jurídico de dicho término que sin duda alguna forma parte de lo que la Constitución General de la República establece implícitamente en la fracción IV de su artículo 31, a fin de tener una completa e íntegra interpretación que permita determinar coherentemente el citado precepto constitucional.<sup>11</sup>

En ese sentido, cabe resaltar que si bien la Corte se ha pronunciado en torno a que el Principio de Proporcionalidad está relacionado con la capacidad contributiva de los individuos, coincido con Rezzoagli en que: “el error más frecuente que encontramos en la doctrina, e incluso en la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su jurisprudencia, es que equiparan el principio de proporcionalidad con el de capacidad contributiva, siendo que el primero sólo es una parte o constituye sólo una forma de manifestación del segundo, dentro del cual se encuentra abarcado.”<sup>12</sup> De tal suerte que lo anterior se ve reflejado en las siguientes tesis de jurisprudencia:

**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, consis-

9 Rezzoagli, Luciano Carlos. 2006. *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*. Cárdenas Velasco Editores, México D. F., pp. 103-107.

10 García B., Marco C. 2007. *Concepto de Reforma Fiscal*. México: UNAM. Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=430>, p. 46. Comenta al respecto: “Bien sabemos que la justicia es un concepto difícil de definir ya que engloba múltiples características”.

11 Berliri L., V. 1986. *El Impuesto Justo*. Madrid: EIF, s.p.i. p. 58. “La justicia es algo que no se muestra sino que se siente y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza por aproximación. Es más, incluso allí, donde sea posible conseguir la justicia perfecta nunca son decisivas para mostrar la bondad de los resultados obtenidos, los instrumentos y las fórmulas del científico, sino de la sensibilidad relativa de la conciencia – económica- social, la cual al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas como burda en las cuantitativas”.

12 Rezzoagli. *Op. cit.* Nota 9: pp. 105-106.

te 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. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 26 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.<sup>13</sup>

***Impuestos. Concepto de capacidad contributiva.***

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de Proporcionalidad Tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.<sup>14</sup>

Para evitar confusiones como en las que incurren los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio anteriormente transcrito, es menester dimensionar el concepto de proporcionalidad y equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de tal suerte que, mientras

*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.*

“...la equidad sólo puede funcionar o desarrollarse en el ámbito cualitativo del tributo, dentro del hecho imponible por lo que constituye un fundamento de justa imposición lo que es lo mismo actúa como fundamento de la capacidad contributiva. Una vez desarrolla-

<sup>13</sup> *Semanario judicial de la federación y su Gaceta*. 1999. Registro No. 192849.

<sup>14</sup> *Tesis de jurisprudencia citada en el Amparo en revisión 2482/96*. 2007.

*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.*

do el fundamento de la imposición en el hecho imponible del tributo a través de la equidad, tal y como manifestamos anteriormente, debe traducirse, en la base imponible, en términos económicos para que pueda aplicarse el tipo y obtenerse la deuda tributaria respectiva. Es aquí donde empieza el accionar del principio de proporcionalidad, pues cada persona debe tributar en ‘proporción’ a lo que tiene, atendiendo también a las necesidades (materia aún pendiente en México). De esta forma la proporcionalidad comienza a actuar en la base imponible del tributo, y esto significa que no constituye el fundamento de la imposición sino la medida de la misma...la proporcionalidad sólo puede funcionar o desarrollarse en el ámbito cuantitativo del tributo, a partir de la base imponible, por lo que constituye una Medida de justa imposición, o lo que es lo mismo actúa como medida de la capacidad contributiva.”<sup>15</sup>

Desde la perspectiva del autor de este trabajo, capacidad contributiva y capacidad económica no son lo mismo, en razón de los argumentos siguientes:

“en nuestro régimen de derecho se establecen reglas especiales para determinar qué incrementos en el haber patrimonial de una persona se toman en cuenta para apreciar el aumento de su capacidad económica y qué disminuciones se estiman como una reducción de dicha capacidad. Es decir, que para efectos fiscales no todos los incrementos ni todas las disminuciones del haber patrimonial se toman en cuenta para determinar la capacidad económica. Esta diferencia apuntada me lleva a efectuar una distinción que estimo esencial para comprender la verdadera magnitud y trascendencia del principio de proporcionalidad impositiva; que lo que es capacidad económica conforme al derecho común, se torna —como un simil— en “capacidad contributiva” en el derecho fiscal. Es decir, que mientras que conforme a las reglas del derecho común la capacidad económica se identifica plenamente con el haber patrimonial, en el derecho fiscal la capacidad contributiva se identifica con lo que podríamos llamar un “haber patrimonial calificado”, debido a que no todos los ingresos ni todos los gastos y pérdidas se toman en cuenta para determinar la capacidad que una persona tiene para contribuir, o sea la posibilidad real que tiene de compartir bienes con el Estado... resulta adecuado que las leyes fiscales, como por ejemplo en la que establece un impuesto sobre la renta, la apreciación de la capacidad contributiva se aparte de la manera en que se contempla la capacidad económica; porque hay algunos ingresos que no deben tomarse en cuenta para apreciar la magnitud de la primera cuando hay alguna razón de carácter económico o jurídico que justifique proceder así; eso es lo que busca el principio de proporcionalidad impositiva.

15 Rezzoagli. *Op. cit.* Nota 9: pp. 104-105.

Este principio deberá considerarse violado o no atendido por la Ley, cuando no exista justificación alguna para excluir un determinado ingreso en la apreciación de la capacidad contributiva de algún sujeto, o para incluir en ella un ingreso inexistente”.<sup>16</sup>

*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.*

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia en la que intenta diferenciar ambos conceptos en los términos planteados, es decir, que la equidad se refiere al aspecto cualitativo y que la proporcionalidad se refiere al aspecto cuantitativo, aunque confunde nuevamente la capacidad económica con la capacidad contributiva. El criterio es el siguiente:

***Impuestos, proporcionalidad y equidad:***

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva *capacidad económica*, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la *capacidad económica* de cada sujeto pasivo, de manera que las personas 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación

16 CALVO, Enrique. 2007. *Casos Prácticos en la Aplicación del Principio de Proporcionalidad de los Impuestos*. Disponible en Internet: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/20/pr/pr32.pdf>>

*Con arreglo a la tesis jurisprudencial transcrita, ha sido criterio constante de este Alto Tribunal que el principio de proporcionalidad tributaria exige que el monto de los impuestos se fije de acuerdo con la capacidad contributiva de los gobernados, entendida como la aptitud de que gozan para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la medida de su riqueza, y que el principio de equidad implica que el monto del gravamen sea similar para aquellos colocados en la misma situación y desigual para los que se hallen en situaciones diversas.*

de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Con arreglo a la tesis jurisprudencial transcrita, ha sido criterio constante de este Alto Tribunal que el principio de proporcionalidad tributaria exige que el monto de los impuestos se fije de acuerdo con la capacidad contributiva de los gobernados, entendida como la aptitud de que gozan para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la medida de su riqueza, y que el principio de equidad implica que el monto del gravamen sea similar para aquellos colocados en la misma situación y desigual para los que se hallen en situaciones diversas.<sup>17</sup>

Para que en nuestro país exista un sistema fiscal que se sustente sobre la base de la justicia tributaria se requiere no solamente que el poder judicial precise la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva en los términos antes apuntados,<sup>18</sup> sino que además, el legislador se inspire en dichos conceptos al momento de establecer contribuciones,<sup>19</sup> de tal suerte que, dicha atribución se sustente sobre la base de los principios referidos en oposición a la arbitrariedad que muy a menudo se presenta al respecto aun en contra de lo establecido por la

17 V. también la tesis de jurisprudencia Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta 9a. Época; 2a. Sala; Tomo XXIII, Mayo de 2006; p. 298.

18 García B., Marco C. 2007. *Op. cit.* Nota 10: p. 51. El autor aclara que: "Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica, prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos".

19 *Ibidem* pp. 47-50. Afirma: "La legislación fiscal precisa tener su punto de partida en la Constitución y en los valores vinculantes que ésta demanda, lo contrario originaría su ilegitimidad constitucional. ...Restar importancia a la calidad constitucional de tributo, desmerece el Estado de derecho, y por ende, acrecienta la presión social. ...Un sistema fiscal apuntalado por impuestos atentatorios de los derechos de propiedad genera un sólido andamiaje de injusticias".

fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ejemplos de ello son: La tarifa de pago de derechos por el servicio de inscripción en el Registro Público de la Propiedad en el Estado de Chihuahua a que se refiere el punto número 25 de la sección y anexo correspondientes de la Ley de Ingresos para el Estado de Chihuahua para el ejercicio fiscal 2011; así como el cobro de derechos que hace el Municipio de Juárez, Chihuahua, por los servicios relativos a los actos de subdivisión y fusión de inmuebles; casos en los cuales sin duda alguna las tarifas de cobro son notoriamente inconstitucionales.

#### 4. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ELEMENTO DE COHESIÓN EN EL SISTEMA FISCAL

La capacidad contributiva, requiere ser considerada y revalorizada en nuestro sistema jurídico a efecto de que se le reconozca como un elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos.<sup>20</sup> La jurisprudencia ha sido omisa en destacar el factor antes mencionado; por tanto, corresponde a la investigación el cumplir esta misión. De no hacerlo así, seguirán repitiéndose indefinidamente vicios como los mencionados por García cuando aclara que: Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica, prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos.<sup>21</sup> De tal forma que:

...la colaboración, de los sujetos en el concurso de los gastos públicos, requiere ser planteada en proporción de su capacidad contributiva global, lo contrario produciría efectos adversos al postulado de la justicia, difíciles de paliar... Todo instituto tributario precisa ser, ante todo, justo. Es importante la participación de todos —ricos y pobres— en el concurso de los gastos públicos pero cada uno en la medida de sus posibilidades.<sup>22</sup>

La participación de todos los ciudadanos como contribuyentes frente al fisco en proporción a la capacidad contributiva de cada uno es una tarea que en nuestro país se encuentra aún lejos de alcanzar; así lo reconoció Mariano Azuela Güitrón, ex ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al inaugurar los trabajos del Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, en donde manifestó que era urgente: “[...] crear una cultura tributaria con una adición de beneficio social en la que los que tengan poco no paguen impuestos o paguen poco y, al mismo tiempo, se evite que quienes tienen muchos recursos acudan a abogados fiscalistas que

*crear una cultura tributaria con una adición de beneficio social en la que los que tenga poco no paguen impuestos o paguen poco y, al mismo tiempo, se evite que quienes tienen muchos recursos acudan a abogados fiscalistas que les ayudan a evitar el pago de sus contribuciones... describió las tres líneas que debe seguir una cultura tributaria con base en la Constitución del país...*

20 García. B. Marco. *Op. cit.* Nota 10: p. 48.

21 *Ibidem*, p. 51.

22 *Ibidem*, pp. 48-50.

*En la mayoría de los casos son manifestaciones tan inseguras de riqueza que no reflejan, en lo más mínimo, la capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes.*

les ayudan a evitar el pago de sus contribuciones... describió las tres líneas que debe seguir una cultura tributaria con base en la Constitución del país... El primer punto consiste en tener claro que todo gobernado tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos de la federación, de los estados y los municipios en que radica. La segunda vertiente... establece que todo gobernado tiene el derecho de que las contribuciones sean fijadas en la ley de manera proporcional y equitativa, y destinada al gasto público. La tercera línea que completa esta cultura... gira en torno al hecho de que el gasto público debe tener una dimensión de beneficio social que contribuya a que los que poco tienen no contribuyan o contribuyan poco, y los que mucho tienen contribuyan con mayor significación. Después de este punto... criticó el hecho de que actualmente se han generado deformaciones en el sistema tributario debido a que los abogados fiscalistas han llegado hasta la sofisticación para poder evadir el pago de contribuciones o al menos lograr un pago más reducido.<sup>23</sup>

De acuerdo con lo anterior, esta situación generada principalmente por quienes cuentan con los recursos para contratar abogados fiscalistas, provoca que el pago de impuestos recaiga en el grueso de la población que se encuentra cautiva y que tiene que cumplir con su obligación ante el fisco. Por eso se ha dicho que es necesario trabajar en una nueva cultura tributaria que permita redistribuir la riqueza. Esto último, para contar con un sistema tributario con justicia social, ya que la falta de una cultura tributaria propicia la sobrevivencia del paternalismo estatal muy cercano a la arbitrariedad, y por tanto, a la injusticia, por lo que urge la creación de una cultura tributaria. Para que esto ocurra es necesario generar conciencia en todos los ciudadanos hasta el punto en que se enorgullecen de pagar sus contribuciones.<sup>24</sup>

Sin embargo, contrario a lo afirmado por el ex Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considero que no se trata simplemente de crear una cultura de beneficio social para el pago de contribuciones; sin duda alguna, la cuestión planteada es más profunda, requiere de fórmulas legales y políticas públicas que no solamente obliguen a todos los ciudadanos a participar o contribuir al gasto público, sino que sean capaces y eficaces en cuanto se refiere a la determinación real de la capacidad contributiva de cada contribuyente, pues es claro que nuestro sistema fiscal actual se sustenta en base a actos y hechos aislados que, en muchos casos, presuponen una riqueza global, (algunas enajenaciones, arrendamientos, mandatos, préstamos, etcétera) sin que verdaderamente la representen. En

23 Seminario Organizado por el Poder Judicial de la Federación y Suprema Corte de Justicia de la Nación. 2006.

24 Avilés, Carlos. 2006. "Urge Azuela a crear una cultura tributaria de beneficio social". México: Nota de *El Universal Online*, del día 26 de junio. Disponible en Internet: [http://www.eluniversal.com.mx/notas/vi\\_357908.html](http://www.eluniversal.com.mx/notas/vi_357908.html).

la mayoría de los casos son manifestaciones tan inseguras de riqueza que no reflejan, en lo más mínimo, la capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes.<sup>25</sup>

Es necesario implementar un mecanismo constitucional por virtud, del cual se elimine el principio de relatividad en el amparo tratándose de la impugnación por dicho medio de leyes fiscales con el fin de poner un alto a las prácticas ilegales y abusivas del Legislativo (a nivel estatal más que a nivel federal, porque parece que los legisladores federales tienen más conciencia al respecto), que continúa avalando leyes notoriamente inconstitucionales que establecen tarifas sobre todo en el pago de derechos, so pretexto, del principio antes mencionado; de tal suerte que se vincule al Legislativo a corregir fallas que año con año se siguen repitiendo en perjuicio de los contribuyentes. Esto significa que la llamada fórmula Otero debe suprimirse al menos en lo que respecta a la materia tributaria (y eventualmente en todas las materias: sin duda, contribuiría en buena medida a sanear nuestras leyes), sólo de esta manera se podrá obligar al legislador a que dicte leyes ajustadas a nuestro marco constitucional. En ese sentido, conviene desde ahora mencionar que el citado principio no corresponde al contexto actual, y si bien, en el pasado resultaba novedoso y acorde a su época, lo cierto es que, desde nuestra óptica, ya fue superado precisamente porque en una colisión de principios como la que se viene narrando y el principio de legalidad, debe prevalecer el principio de legalidad.<sup>26</sup>

A este respecto, es importante mencionar que el Estado debe reconocer un conjunto de derechos subjetivos al contribuyente, como el derecho a la información de lo recaudado, la responsabilidad patrimonial de la hacienda pública del Estado y la declaración general de inconstitucionalidad tributaria.<sup>27</sup>

En esa tesitura, debemos precisar que no es correcto, jurídicamente, sostener leyes declaradas abiertamente inconstitucionales “se desapliquen en beneficio de las persona que tuvieron la suerte de solicitar oportuna y correctamente el amparo, y en cambio se impongan coactivamente a otras que por diversas razones no pudieron obtener la protección de la justicia constitucional”,<sup>28</sup> máxime si tomamos en cuenta hechos notorios

*A este respecto, es importante mencionar que el Estado debe reconocer un conjunto de derechos subjetivos al contribuyente, como el derecho a la información de lo recaudado, la responsabilidad patrimonial de la hacienda pública del Estado y la declaración general de inconstitucionalidad tributaria.*

25 García. B. Marco. *Op. cit.* Nota 10: p. 49.

26 Llamada también fórmula Otero, establecida por la fracción II del artículo 107 Constitucional en los siguientes términos: “ARTÍCULO 107...II La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que versee la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivaré...”

27 Ríos G., Gabriela. 2007. *Conceptos de Reforma Fiscal*. México. Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=430>. Consultado el día 14 de Agosto de 2007 a las 18:00 hrs.

28 Sánchez C. Olga María del Carmen. 2007. *La Justicia Constitucional en Materia Fiscal*. México. Disponible en Internet: <http://www.scjn.gob.mx/Ministros/oscgv/Default.asp>. Consultado el día 14 de agosto de 2007 a las 19:00 hrs.

que campean en nuestro país: la desigualdad de oportunidades y la carencia de medios que padece la gran mayoría de los mexicanos.

##### 5. ¿EXISTE EQUIDAD EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO?

Una pregunta interesante sin duda alguna es la planteada como subtítulo de este tema, pero, suponiendo que existe porque así lo reconoce la Constitución tendríamos ahora que preguntarnos ¿Hasta qué punto debe darse la igualdad a fin de no contrariar el principio de equidad tributaria? La respuesta dada a esta interrogante por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ve reflejada en la siguiente tesis:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

.. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete”.<sup>29</sup>

De la Jurisprudencia anteriormente transcrita se desprenden los elementos que constituyen el objeto de la equidad en materia tributaria,

<sup>29</sup> *Semanario judicial de la federación y su Gaceta*. 1997: p. 43.

mismos que en opinión del autor de este trabajo resultan poco claros y hasta cierto punto contradictorios, ejemplo: si de acuerdo con el elemento referido en el inciso b) de la tesis antes transcrita, ante hechos iguales debe haber las mismas consecuencias jurídicas, ¿Por qué en el inciso d) habla de que puede haber consecuencias jurídicas diferentes? Si respondiéramos a esta interrogante con base en lo que se expone en el inciso a) de la tesis en comentario, es decir, que existan justificaciones objetivas y razonables para que se produzcan dichas consecuencias diferentes; entonces, me parece que sale sobrando el elemento referido en el inciso b) de la propia tesis, en tanto que, habrá equidad no obstante que las consecuencias jurídicas sean distintas.

En términos generales, podemos decir que la equidad se refiere o significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente; es decir, trato igual a los iguales y diferente a los desiguales.<sup>30</sup>

En la práctica tributaria este principio suele traducirse en: generalidad del gravamen, con lo que se evita la evasión y la defraudación fiscales, por ello, se mencionó renglones arriba que la equidad se desarrolla en un plano cualitativo, en donde la calidad del sujeto es determinante para poder establecer si debe ser susceptible de tributar conforme a una norma o conforme a otra.<sup>31</sup>

En tal tesitura, no es válida ninguna justificación encaminada a excluir a persona alguna de un determinado grupo de contribuyentes, por lo que, en estricto sentido, las consecuencias jurídicas necesariamente deberán ser las mismas que para el resto de los sujetos. Esto implica que los beneficios fiscales: exenciones, tasas cero, subsidios, etc., deben ser la excepción y no la regla general del sistema fiscal.

## 6. NOTAS DISTINTIVAS ENTRE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Podemos decir que el principio de proporcionalidad y el principio de equidad, aunque se refieren a cuestiones distintas, no deben ser estudiados en forma aislada, puesto que, insisto, se corre el riesgo de perder el sentido y la dimensión que cada uno representa, máxime que “a partir de ambos principios se desglosan una serie de diferencias, que a la vez resultan complementarias entre sí”<sup>32</sup> y que serán la pauta para que se establezcan contribuciones no solamente apegadas al texto constitucional, sino conforme a los principios y supra-principios que inspiran dichas normas buscando con ello cumplir con los fines metaconstitucionales; es conveniente, por tanto, ilustrar las siguientes diferencias:

*En términos generales, podemos decir que la equidad se refiere o significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente; es decir, trato igual a los iguales y diferente a los desiguales.*

30 Gil Valdivia, Gerardo. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa y UNAM. México, D. F. p. 1526.

31 *Ídem*.

32 2007. Disponible en Internet: <[http://catarina.udlap.mx/u\\_dl\\_a/tales/documentos/ledf/campos\\_h\\_nd/capitulo2.pdf](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/campos_h_nd/capitulo2.pdf)>

*La capacidad contributiva requiere ser revalorizada y reconocida como elemento de cohesión en el sistema fiscal que permita que todos los ciudadanos participemos objetivamente de acuerdo a esa capacidad contributiva: no económica en general, que es distinta.*

1. Desde el punto de vista de su finalidad: la proporcionalidad es relativa a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y la correcta distribución de las cargas fiscales entre ellos; la equidad, solo es relativa a la igualdad de los sujetos pasivos ante la ley.
2. Con relación a la vinculación: la proporcionalidad, es relativa a la economía; la equidad, es relativa a la actividad de cada sujeto pasivo frente a la ley.
3. Con respecto del objeto: la proporcionalidad es relativa a las tasas, cuotas y tarifas; la equidad es relativa a los sujetos, objetos y demás elementos de las contribuciones.
4. En función al criterio o fin perseguido: la proporcionalidad busca la progresividad; la equidad busca la igualdad.
5. En lo que respecta al valor justicia: la proporcionalidad busca la justicia en lo económico (paguen más los que más tienen y viceversa, que paguen menos los que menos tienen); la equidad busca la aplicación de la justicia en relación con los sujetos pasivos (trato igual a los iguales y desigual a los que se ubiquen en situaciones diferentes).
6. Desde el punto de vista de la relación que regula: la proporcionalidad es relativa a la capacidad contributiva; la equidad regula el hecho imponible y época de pago.

## CONCLUSIONES

### *Primera*

La capacidad contributiva requiere ser revalorizada y reconocida como elemento de cohesión en el sistema fiscal para que permita que todos los ciudadanos participemos objetivamente de acuerdo a esa capacidad contributiva: no económica en general, que es distinta. Tampoco se debe excluir del pago de contribuciones sin tener causas específicas señaladas por nuestra Carta Magna, a fin de mantener la equidad en el sistema tributario en donde los beneficios fiscales como la exención, las tasas cero, los subsidios, etc., se constituyan como verdaderas excepciones y no como reglas generales.

### **Segunda**

Para mantener la equidad en el sistema fiscal mexicano, no se deben excluir del pago de contribuciones a los contribuyentes, sin tener causas específicas señaladas por la Carta Magna, evitando así los beneficios fiscales dirigidos a ciertos contribuyentes como: las exenciones, las tasas cero, los subsidios, etc., para que se constituyan como verdaderas excepciones y no como reglas generales.

---

## **FUENTES DE INVESTIGACIÓN**

### **Bibliografía:**

- Berliri L., V. 1986. *El Impuesto Justo*. Madrid: EIF. s.p.i.
- Carrasco I., Hugo. 2000. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, Cuarta Edición, México, 690 páginas.
- Carrasco I., Hugo. 2003. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores. México.
- Flores Z., Ernesto. 1998. *Finanzas Públicas Mexicanas*. : Porrúa, Trigésima Segunda Edición. México. 525 páginas.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2004. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada y Concordada*. UNAM. Décima Octava Edición. Tomos I, II, III, IV y V. México.
- Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa y UNAM. México.
- Rezzoagli, Luciano Carlos. 2006. *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*. Cárdenas Velasco Editores, México.
- Tamagno, Roberto. 2000. *Equidad Tributaria. Enciclopedia Jurídica OMEBA*. Bibliográfica Argentina, Tomo X, Argentina.

### **Hemerografía**

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

### **Otras fuentes**

- . Tesis de Jurisprudencia. 2007. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares y otros. Disponible en Internet: <http://www.scjn.gob.mx/ius2006/UnaEj.asp?nEjecutoria=6419&Tpo=2>. Consultado el día 2 de Julio de 2007 a las 13:30 hrs.
- Calvo N., Enrique. 2007. *Casos Prácticos en la Aplicación del Principio de Proporcionalidad de los Impuestos*. Disponible en Internet: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/20/pr/pr32.pdf>>
- García B., Marco C. 2007. *Concepto de Reforma Fiscal*. México: UNAM. Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=430>. Consultado el 20 de Junio de 2007 a las 18:00 hrs.

