

308909 46
24.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

INCORPORADA A LA U.N.A.M.

FACULTAD DE DERECHO

**“LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y
EQUIDAD EN LOS IMPUESTOS, A TRAVÉS DE LOS
CRITERIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA”.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

ARTURO RANGEL BOJORGES MENDOZA

DIRECTOR DE TESIS:

LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

MÉXICO, D.F.

1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS.

A DIOS, ante todo.

A mis padres:
Magdalena Mendoza de Rangel; y
Arturo Rangel Bojorges.

A mi maestro y amigo:
Mto. José Manuel Villagordoa Lozano.

A la Universidad Panamericana:
Por la gran oportunidad que me
brindaron en esta Institución.

A mis maestros:
Por la formación y el apoyo
espiritual y académico.

A mis amigos:
Por su comprensión.

INTRODUCCIÓN

En el periodo comprendido desde 1917 hasta la década de los ochenta, los estudios relativos a los principios de proporcionalidad y equidad en los impuestos, se encuentran limitados no sólo en su número, sino en cuanto a su contenido formal a aspectos meramente teóricos, toda vez que la misma tendencia jurisprudencial era irregular en cuanto a sus planteamientos y obscura en cuanto a sus postulados.

La octava época de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resultó ser la que más abundó sobre el tema, lo cual resulta lógico, si se analiza el contexto social y económico de la época: Por una lado una sociedad civil cada vez más organizada y consciente de sus derechos; y por otro lado una economía estatal en crisis y profundamente endeudada.

La reacción de los grupos gobernantes en su momento fué la de incrementar los impuestos, no sólo en cuanto a su tasa o tarifas, sino en cuanto al objeto o actividades gravadas. Así aparecen impuestos severamente controvertidos como el Impuesto al Activo, y diversas disposiciones que propician que las contribuciones a cargo del ciudadano se eleven de forma sensible. Sin embargo, tales acciones tuvieron su contrapartida, caracterizada por los estudios que iniciaron los iusfiscalistas, ya no sólo en sus aspectos teóricos sobre los principios de justicia tributaria, sino en sus aspectos más prácticos que

culminaron con las ejecutorias, y tesis de jurisprudencia dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Resulta evidente la importancia de un sistema impositivo sencillo y justo, que respete a los contribuyentes; a los cuales, dicho sea de paso, debe su existencia. Las constantes modificaciones a las normas tributarias, así como la complejidad para el grueso de la población, genera por un lado fenómenos caracterizados por conductas omisivas de los contribuyentes, que desconocen la forma de aplicar a su caso concreto, la hipótesis normativa contenida en la ley especial; y por otro lado, la depauperación del contribuyente que se ve acosado por las actualizaciones, recargos, multas e impuestos que gravan una presunción de riqueza por generarse, y no la riqueza efectivamente generada. Al final, el fisco en su afán de obtener ingresos a cualquier precio... agota la fuente de la riqueza.

Estos problemas afectan no sólo a cada uno de nosotros en particular; sino a la economía nacional en general, resultando un tópico de gran actualidad, pues durante el primer trimestre del presente año se resolvieron diversas controversias con base en las consideraciones de equidad planteadas en las demandas de amparo, razón por la cual ha resultado un tema especialmente interesante para el presente estudio, ya que presenta una serie de matices que aunque han sido tratados marginalmente en otros estudios, no se han abordado

directamente. Estos temas son: El surgimiento del impuesto como una garantía del gobernado a partir de la constitución del Estado; el origen de los principios de justicia tributaria dentro de nuestro esquema normativo; y, la definición de las relaciones de los conceptos de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva.

La mayor tentación que enfrentó la presente tesis, fué el rigorismo técnico basado en criterios contables, financieros y de política fiscal, que es precisamente el aspecto que más se ha criticado en relación a nuestro esquema impositivo, pues sólo resuelven en problema de forma; en vez de ello se adoptó un sistema netamente weberiano de apreciación histórica por un lado; y por el otro, se partió de la base de las consideraciones más elementales de la Filosofía del Derecho, en referencia a las disposiciones esenciales de nuestra Carta Magna y su reflejo en el Derecho Fiscal.

Con base en tales consideraciones, se llega a la solución de la controversia con un método más filosófico que técnico, más discursivo que matemáticamente demostrativo, y se encuentra la esencia de todo orden jurídico:

La Justicia, pero no de forma aislada, sino tomando en consideración todas y cada una de las circunstancias que modifican lo que a cada uno le corresponde. La aplicación de la Equidad en el caso concreto.

INDICE

AGRADECIMIENTOS	II
INTRODUCCIÓN	III
INDICE	VI

CAPITULO I

CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

a) El Estado.	1
b) Hacienda Pública.	2
c) Derecho Financiero.	3
d) Derecho Fiscal.	5
e) El Impuesto.	6

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTORICOS.

1.- Planteamiento Preliminar.	10
a) Génesis del Estado.	11
b) Grecia	13
c) Roma.	14
d) Edad Media.	20
2.- La Transición al Estado Moderno.	29
a) El Periodo Colonial y el Derecho Indiano	32
3.- Epoca Contemporánea.	36
a) Constitución Política de la Monarquía Española	37
b) Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del año de 1824	39
c) Constituciones Centralistas de los años de 1836 y 1843	40
d) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de Febrero de 1857	42
e) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de Febrero de 1917.	43.

CAPITULO III

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

A) Análisis de los Artículos Constitucionales.	44
--	----

CAPITULO IV

PRINCIPIOS JURIDICOS DERIVADOS DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL EN SU FRACCION IV.	58
1.-Principio de Legalidad	63
a). Decreto Delegado y Decreto-Ley	65
i).-Decreto Delegado.	66
ii).-Decreto Ley.	68
b).-Ley de Ingresos.	69
c).-Leyes Especiales	70
2.-Principios Derivados. El Principio de Generalidad.	72
3.-La obligatoriedad en los Impuestos.	75
4.-Proporcionalidad y Equidad.	78
5.-Principio del Vinculación al Gasto Público.	79
a).-Concepto de Gasto Público.	79
b).-Contribuir al Gasto Público del lugar de residencia.	80
c).-Importancia de la Vinculación entre los Impuestos y el Gasto Público.	81
d).-El Problema de los Impuestos con Fines Específicos.	82
e).-Presupuesto de Egresos de la Federación.	84

CAPITULO V

PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

A) Breves Consideraciones sobre la Justicia	87
a) Justicia Conmutativa	89
b) Justicia Distributiva	89
c) Justicia Legal	90
1.-Sergio Francisco de la Garza	91
2.-José Rivera Perez Campos	94
3.-Emilio Margain Manatou	97
4.-Fernando Lanz Cárdenas	98
5.-Roberto de Ruggiero	101
6.-Ernesto Flores Zavala	103
7.-Servando J. Garza	104
8.-Fernando Sáinz de Bujanda	105
B) Evolución Jurisprudencial	106
1.-Siglo XIX.-Los Votos de Vallarta	106
2.-Año de 1925.-La Ejecutoría de Aurelio Maldonado	109

3.-Los Vaivenes (1926-1941)	111
4.-El Regreso a la Tesis de Vallarta (1942)	114
5.-La Ejecutoria de José Mariano Ortega (1944)	117
6.-La Ejecutoria de 1954	117
7.-Jurisprudencia de 1983	119
8.-Jurisprudencia de la Octava Época. Confirmación del Concepto de Tarifas Progresivas en el Impuesto sobre la Renta.	122
9.-Jurisprudencia de 1991, Distinción entre Conceptos	124
10.-Jurisprudencia 41/91.- La Mejor Consideración de Equidad	126
11.-Jurisprudencia 17/90.-Límite a la Tributación	133
12.-Jurisprudencia 35/91.- Sobre Acreditamiento Parcial del Impuesto al Activo contra Impuesto Sobre la Renta	139.
13.-Jurisprudencia 13/89	146
14.-Tesis 66/89.- Consideraciones de la Proporcionalidad en relación al Impuesto Predial	148
15.-La Tendencia de la Novena Época	150
VI.- CONCLUSIONES	153
VII.- BIBLIOGRAFIA.	160

CAPITULO I

CONCEPTOS FUNDAMENTALES.

a) El Estado.

La primera realidad a tratar, es relativamente nueva, la denominamos Estado, éste es una institución cuya formación comienza a partir del Renacimiento y alcanza una plena consolidación a principios del siglo XVIII. Es preciso aclarar que el concepto de estado es equívoco como lo plantea Antonio Bayona:

"En primer término, se emplea de modo general para la designación de toda unidad política organizada, cualquiera que sea su momento histórico y sus características; en esta acepción puede hablarse de Estado griego o egipcio con la misma propiedad que del Estado mexicano del siglo XX. En segundo lugar, se emplea de modo más concreto para designar la forma de organización política surgida en el Occidente después del Renacimiento, el llamado Estado moderno, y, por último, se reserva el término Estado para designar el régimen de Estado, es decir, una organización que reúna ciertos requisitos no sólo de orden formal sino de orden espiritual¹."

En el presente caso, sólo es útil la connotación estricta del concepto Estado, entendiéndolo como una unidad jurídica, creadora de un orden normativo, defendido a través de la coacción institucional, la cual monopoliza, en un ámbito espacio temporal determinado, en el cual puede ejercer su imperio sobre los súbditos.

Para Duverger, sólo existen dos sentidos en el que puede utilizarse dicha palabra y al respecto manifiesta:

1.- BAYONA, Antonio. "Diccionario de Política y Administración Pública". Colegio de Licenciados en Ciencias Políticas y Administración Pública, Tomo I, México, 1980, página 534.

(...) "el Estado en el primer sentido (Estado-gobierno) designa el conjunto de gobernantes de una nación, es decir, de un Estado; en el segundo sentido (Estado-nación), en definitiva, el segundo sentido es más amplio que el primero y lo engloba de alguna manera. El Estado-nación es una agrupación humana, una comunidad que se distingue de las otras por diversos criterios: los lazos de solidaridad son particularmente intensos, la organización es particularmente potente".²

b) Hacienda Pública.

Tal ente jurídico, poseedor de una personalidad y un patrimonio propio, patrimonio que requiere, no sólo para dar cumplimiento a los fines que está llamado a satisfacer, sino para lograr justificar su permanencia, se le denomina Hacienda Pública; a la cual, se le ha definido de la siguiente manera: *"Es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes públicos y constituye un factor de gran importancia en el volumen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales"*³.

Por su parte Flores Zavala la define de la siguiente manera: *"Por Hacienda Pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee, en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a cargo por el mismo motivo"*⁴.

². DUVERGER, Maurice, "Instituciones Políticas y Derecho Constitucional", Ediciones Ariel, Quinta edición, Barcelona, 1970, página 44.

³. CHAPOY BONIFAZ, Beatriz y otros, "Diccionario Jurídico Mexicano", Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M., Tercera edición, Tomo B-II. Voz: Hacienda, México, 1989, páginas: 1569-1571.

⁴. FLORIS ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, 16a edición, número 13, México, 1975, página 75.

Tal patrimonio, denominado Hacienda Pública en orden a su importancia vital para la existencia del Estado, se convierte en el objeto de estudio de una rama del derecho que se denomina: Derecho Financiero.

c) Derecho Financiero.

El proceso financiero, comprende tres momentos básicos que a saber, son:

A) El momento de obtención de los ingresos, el cual va a estar regulado por el Derecho Fiscal.

B) Una vez obtenidos los ingresos, éstos deben administrarse correctamente, tal administración estará dirigida por el Derecho Patrimonial.

C) Finalmente, cuando la planeación ha sido completada y la asignación de recursos queda establecida, los gastos o erogaciones que se llevan a cabo estarán controlados por el Derecho Presupuestario.

Esta postura es compartida por Sergio Francisco de la Garza, Pugliese, Giannini, Rossy, Sáinz de Bujanda y Arrijo Vizcaino.

Pugliese sostiene que "el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de las normas"⁵.

⁵- PUGLIESE, Mario. "Instituciones De Derecho Financiero", Traducción de Ottman Buhler, Editorial de Derecho Financiero, Tercera edición, Madrid, 1976, página 176.

Giannini, de alguna manera sintetiza el pensamiento de Pugliese en la breve frase, que define al derecho financiero como: (...) *"el conjunto de las normas que regulan la obtención, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos"*⁶.

Otros autores como Sáinz de Bujanda, más que establecer qué debemos entender por Derecho Financiero, plantea una descripción del mismo, al decir que es: *"La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos"*⁷.

Por lo anteriormente expuesto, puede fácilmente deducirse que debido a la complejidad de las relaciones patrimoniales del Estado, el Derecho Financiero tuvo que declarar su autonomía respecto al Derecho Administrativo, el primer planteamiento fue realizado por el doctor Myrbach Rheinfeld, quien además buscó la diferencia con el derecho privado: (...) *"el Derecho Financiero debía ser caracterizado como un derecho público cuyas relaciones jurídicas e instituciones jurídicas podían ser extrañas al derecho privado, en cuyo caso no eran, en manera alguna, aplicables los principios, ni las normas del derecho privado"*⁸.

⁶- GIANNINI, A.D. *"Instituciones De Derecho Tributario"*. Traducción y estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, páginas 3.

⁷- SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. *"Hacienda y Derecho"*, Editorial de Derecho Financiero. Tomo I, Madrid, 1970, página 33

⁸- VILLEGAS D., Iréator. *"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*, en relación a la obra de Rheinfeld, Myrbach denominada GRUNDRISSE DES FINANZRECHTS. En la traducción francesa su título

El presente estudio, está dedicado sólo a una de las partes en las que puede dividirse el Derecho Financiero, correspondiendo en este caso, al ámbito en el cual el Estado obtiene los recursos que le son indispensables para el desarrollo de sus funciones públicas, es decir, el campo del Derecho Fiscal.

d) Derecho Fiscal.

El Diccionario Jurídico Mexicano lo define como una rama del Derecho Financiero, integrado por el: (...) *"conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto, y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado: la asignación de recursos; el pleno empleo con estabilización; la distribución del ingreso y el desarrollo económico"*⁹.

Por su parte Julieta Guevara, plantea que son: (...) *"el conjunto de disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, entíandose federativos o municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos"*¹⁰.

Un concepto interesante, puede encontrarse en el planteamiento de Luis Martínez López, al establecer que son: (...) *"el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial"*

es PRÉCIS DE DROIT FINANCIER, Paris, 1910, Editorial. De Palma. Tomo I. Buenos Aires, 1984., páginas 121 y 122.

⁹- GIL VALDIVIA, Gerardo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M.- Editorial Porrúa, Tercera edición, Tomo D-II, México, 1989, páginas 992 y 993.

¹⁰- GUEVARA, Julieta. "Diccionario de Política y Administración Pública". Colegio de Licenciados en Política y Administración Pública, A.C., Tomo A-F, México, 1980, página. 362.

*atendiendo a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo*¹¹.

Aún cuando la denominación Derecho Tributario es considerada en muchos casos como sinónima a la de Derecho Fiscal, es preciso aclarar que doctrinalmente existen opiniones que se pronuncian por la distinción entre un concepto y otro, pues si bien todo ingreso es fiscal, no todo ingreso es tributario, pues huelga decir que el Estado obtiene también ingresos no tributarios. En ese sentido opinan Martínez López y Arrijo Vizcalno, por corresponder a la tradición francesa y al arraigo que dicho pensamiento, ha generado en nuestra legislación positiva.

En sentido estricto, el derecho Tributario, comprende a los impuestos, derechos, contribuciones especiales de mejoras y contribuciones de seguridad social, en tanto que los ingresos no tributarios, también llamados ingresos financieros, están formados por los empréstitos, la emisión de moneda, colocación de deuda pública, amortización de deuda pública, conversión de deuda pública, recargos no tributarios, multas no tributarias, etc.

e) El impuesto.

Del amplio ámbito que comprende el Derecho Tributario, es preciso establecer el concepto de impuesto, por ser el tema que nos ocupa en el presente

¹¹. - MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1988, Capítulo IV, número 17, página 97.

estudio. Así, señala Jèze: *"El impuesto es una prestación pecuniaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, y sin contrapartida para la cobertura de las cargas públicas"*¹².

Dentro de la misma línea de pensamiento, sin apartarse de su maestro, Lucien Mehl, afirma que: *"El impuesto puede ser definido como una prestación pecuniaria, exigida a las personas físicas y morales de derecho privado o de derecho público, de acuerdo con su capacidad tributaria, autoritariamente, a título definitivo y sin contrapartida determinada, con la finalidad de cubrir las cargas públicas del estado y de las demás colectividades territoriales o de una intervención del poder público"*¹³.

Guillermo Ahumada en su Tratado de Finanzas Públicas, establece que: *"el impuesto es una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible"*¹⁴.

Roger Bonnard da un giro distinto al planteamiento al sostener que:

"Los impuestos son prestaciones materiales, que actualmente consisten por lo general en dinero y que percibe el Estado y las demás corporaciones de Derecho Público para

¹²- JEZE, Gastón, *"Cours De Finances Publiques"*. Traducción de Jorge Solé- Tura, Presses Universitaires de France, París, 1930, página 60.

¹³- MEHL, Lucien, *"Elementos de Ciencia Fiscal"*. Traducción de J. Ros y J.M. Bleaull, Casa Editorial Bosch, Barcelona, 1964. Libro primero, título primero, sección II, número 6, página 65.

¹⁴- AHUMADA, Guillermo, *"Tratado De Finanzas Publicas"*, Editorial Assandri, Tomo I, Córdoba, 1948, página 243.

satisfacer las necesidades colectivas, determinándolas tanto por lo que se refiere a su cuantía como modalidad de una manera unilateral y coactiva"¹⁵.

Nitti, ofrece una definición bastante completa sobre el impuesto al plantear que es: (...) "la cuota parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los Entes Locales de Derecho Administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de carácter general y de naturaleza indivisible"¹⁶.

En la actualidad el Código Fiscal de la Federación, más que ofrecer una definición de lo que debe entenderse por impuesto, plantea un mero criterio técnico que debe interpretarse por exclusión de las demás especies de contribuciones:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos", las que se definen de la siguiente manera:

I.- 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"¹⁷.

El mismo ordenamiento, con anterioridad contenía un planteamiento en el cual era clara la presencia de los elementos académicos que se han enunciado, por lo que a continuación se reproduce: "Son impuestos las

¹⁵.- BONNARD, Roger, citado por ANDREZZI, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Tipográfica Editora. Tomo I, Buenos Aires, 1949, página 77.

¹⁶.- NITTI, Francisco, "Principios de la Ciencia de las Finanzas", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1951, página 289

¹⁷.- "Código Fiscal de la Federación". Artículo 2, fracción I.

*prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos*¹⁴.

El cambio sufrido por la legislación es criticable, a pesar de que existe una determinación de las otras contribuciones, también es cierto que la figura del impuesto aparece amorfa, y determinada a través de ideas diversas, no obstante que el impuesto, más que ninguna otra institución tributaria, posee una naturaleza ampliamente estudiada y definida.

¹⁴ "Código Fiscal de la Federación" del 1 de abril de 1907, Artículo 2.

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.- Planteamiento Preliminar

La mayoría de los tratadistas abordan la evolución histórica del impuesto de forma muy genérica, sin llevar a cabo distinción de ningún tipo, como si la organización impositiva hubiera sido siempre la misma. En el presente estudio no es posible hacerlo así, pues con los conceptos planteados con anterioridad, resultaría incongruente discurrir sin más en los distintos sistemas recaudatorios a lo largo de la historia. Tal consideración va de la mano con la evolución misma de la Comunidad Política, que nos lleva desde la Polis, hasta el Estado propiamente dicho.

Pero el abuso de la analogía, o criterios reduccionistas, justificados por un sentido pedagógico, han utilizado la palabra Estado, sin discriminar en el tipo de organización con la que se enfrentan, así, tales excesos han llegado al extremo de hablar del Estado Griego o Estado Romano de la República, existen incluso iusnaturalistas que argumentan que el Estado es una institución natural al hombre, sin embargo, no debe confundirse la necesidad de la comunidad política con la necesidad del Estado, pues este último concepto no es más que la especie del primero. En ese mismo orden de ideas se ubica el problema del impuesto, cuyo surgimiento va de la mano con el Estado contemporáneo.

Debido a las consideraciones anteriores, me veo obligado a llevar a cabo el desarrollo de esa unión substancial entre Estado e impuesto, y las diversas formas que ha adoptado la Comunidad Política y la forma en la que ha obtenido sus recursos para cumplir con sus fines.

a) Génesis Del Estado.

Cualquier persona, puede constatar mediante la experiencia, que el hombre es un ser sociable por naturaleza, tal hecho, puede expresarse utilizando las palabras de Aristóteles de la siguiente manera: "el hombre es un ser naturalmente sociable, y el que vive fuera de la sociedad o es un ser degradado, o un ser superior a la especie humana"¹.

La unión voluntaria del hombre a una comunidad política, no deviene únicamente como un medio para la satisfacción de las necesidades materiales más elementales, que de otra manera difícilmente podría cubrir con su trabajo solitario, sino que constituye el instrumento más importante para el desarrollo del ser humano, en la medida que la comunidad mantiene alejada de su mente las preocupaciones inanes, le es posible abocarse a la actualización de sus potencialidades, situación que lo aleja de su parte animal y lo acerca a la más refinada espiritualidad.

"La naturaleza arrastra, pues, instintivamente a todos los hombres a la asociación política. El primero que la instituyó hizo un inmenso servicio, porque el hombre, cuando ha alcanzado toda la

¹.- ARISTÓTELES. "La Política". Editorial Espasa-Calpe. Décimo novena edición, Colección Austral. México, 1989. Libro Primero, capítulo primero, páginas 21-24.

perfección posible es el primero de los animales, es el último cuando vive sin leyes y sin justicia. En efecto, nada hay más monstruoso que la injusticia armada. El hombre ha recibido de la naturaleza las armas de la sabiduría y de la virtud, que debe emplear sobre todo para combatir las malas pasiones. Sin la virtud es el ser más perverso y más feroz, porque sólo tiene los arrebatos brutales del amor y del hambre. La justicia es una necesidad social, porque el derecho es la regla de vida para la asociación política, y la decisión de lo justo es lo que constituye el derecho².

Precisamente es en un ordenamiento jurídico, donde se ve expresado el espíritu de un pueblo, a través de él se conocen sus virtudes y sus vicios, y es también a través de él como se comprende la existencia de las diversas comunidades políticas que tuvieron lugar a partir de la Polis, hasta el Estado contemporáneo, pues no sólo es regulador de las relaciones ya existentes entre los individuos, sino que se presenta como ordenador de la realidad social y en nuestro concepto actual va aún más lejos, pues lo contemplamos como "creador" de la realidad más compleja a la que denominamos Estado.

La actividad jurídica, ha dado lugar a la creación de diversas instituciones, entre ellas las que regulan los procesos de la economía pública; y de acuerdo al nivel de desarrollo de la primera, deviene también el desarrollo de la segunda, sin olvidar que tales entidades no tienen una existencia abstracta, sino que se desarrollan en una sociedad concreta con una "cosmovisión" peculiar que las dirige.

2.- ARISTÓTELES. "La Política". Editorial Espasa Calpe. Décimo novena edición, México 1989. Libro I, Capítulo 1, página 24.

b) Grecia.

La primera asociación política que he de abordar es la Polis griega, ya que ésta es la cuna del humanismo, que consideraba a esta organización particularmente con una función moralizadora y política³, por lo que la economía política, no sólo distaba de ser una disciplina autónoma, sino que su existencia misma carecía de importancia y se remitía únicamente a la "buena administración de la casa", debido a la forma de subsistencia de la comunidad en aquel momento.

Por un lado, la existencia de una economía predominantemente agrícola, el desprecio en los altos círculos de la sociedad de la actividad comercial⁴, la manutención de la mayoría de las actividades manuales con base en la utilización de esclavos, y, la obtención de recursos procedentes de la guerra con otros pueblos, de los cuales se obtenían oro, piedras preciosas, especias, y en especial...esclavos.

Esta situación la plantea vivamente Retchkiman: "Dentro de los grandes discursos y discusiones sobre ética, ciencia, política y gobierno, se encuentran comentarios esporádicos sobre cuestiones fiscales. Aristófanes en su obra "Las Avispas", ridiculiza la tremenda pasión por el litigio que tenía la sociedad griega, y que se reflejaba en los ingresos por multas y las costumbres de los empleados de las cortes; a estas entradas por multas y las percepciones obtenidas de los extranjeros, las "cuotas de protección" pagadas por los aliados, y los ingresos de los monopolios estatales (minas), que otorgaban a las Ciudades-estados los

³.-Debe entenderse este concepto, como aquella actividad realizada por la Polis, encaminada a la actualización de las potencialidades del hombre; y, no, en el sentido retórico y demagógico que lo conocemos en la actualidad.

⁴.- No obstante, cabe mencionar que la actividad mercantil de la Hélade fue materialmente importante, no sólo por los ingresos que implicaban en su momento, sino por la penetración cultural que ello significó

ingresos requeridos, se debía probablemente el poco interés en la materia⁵.

Una organización política de esta naturaleza, no constituye, lo que en la actualidad conocemos como Estado, pues éste es mucho más que la suma de los elementos esenciales que la doctrina clásica ha planteado: territorio, población y gobierno, a los cuales se les puede añadir como lo plantea González Uribe en relación a Santo Tomás de Aquino, que esté encaminado al Bien Común; y que sin llegar a los extremos kelsenianos, que posea un orden jurídico coercitivo (esto último muchos autores lo incluyen dentro del gobierno).

c) Roma.

El esplendor helénico, es sucedido por el espíritu romano, para el cual, al igual que sucedía en la polis griega, el concepto de comunidad política, nunca llegó a ser algo impersonal, como lo es para las sociedades contemporáneas, la organización política, no era un poder abstracto, que aparece frente al individuo ejerciendo su imperio o facultando la realización de determinada actividad, sino simple y llanamente como el conjunto de seres humanos que lo componen, es decir, el Estado (abusando en este caso de la analogía), era el propio ciudadano. *"Res publica (= res populi) no era una designación técnica para el estado como tal, aunque el uso de esta palabra en los autores*

5.- RETCHIKIMAN K., Benjamín, "Introducción al Estudio de la Economía Pública", Instituto de Investigaciones Económicas, U.N.A.M., Tercera edición, México, 1983, Página 40.

de la república tardía y de la época imperial se aproximan con frecuencia al moderno concepto de estado"⁶.

En tal situación, no resulta extraño que la noción actual de impuesto tenga ciertos rasgos similares con las exacciones romanas, en especial con la organización tributaria de la época imperial. Al respecto Mehl describe que: "El impuesto directo está representado principalmente por el "tributum" (o "stipendium") que se basa en el censo (de ahí la expresión "tributum ex censum"). El censo es a la vez un registro de la población y un catastro"⁷

La anterior afirmación es refrendada por Kunkel, quien establece que la "Comitia curiata" en la época de la Constitución Serviana: (...) "ha perdido ya claramente su carácter militar y se ha convertido en un modo (de) regular el sufragio y los impuestos. Así los ciudadanos se dividían según su patrimonio en clases, y cada una de éstas constaba de un número fijo de centurias, sin consideración a la cantidad fija de cabezas"⁸

Existían dos clases de tributos, el "tributum soli", que está referido a la propiedad inmueble, y , el "tributum capitis", referido principalmente al estamento al que se pertenecía.

Resulta lógico, que con la marcada tendencia económica de corte rural que tuvieron los romanos, al menos durante gran parte de la monarquía y

6.- KUNKEL, Wolfgang, "Historia del Derecho Romano", Editorial Ariel, Primera reimpresión, 1989, de la novena edición de 1985, Barcelona, 1989, pag. 16, cita 5.

7.- MEHL, Lucien, "Elements De Science Fiscale". Traducción de J. Rás y J.M. Brillac, Basch, Casa EDITORIAL, Barcelona, 1964, libro primero, título primero, capítulo primero, sección I, I, página 45.

8.- KUNKEL, Wolfgang, Op. Cít., página 19.

la república; situación que se ve reflejada en las obras de Columela en sus "Doce libros de agricultura", Paladio o Plinio el Viejo, con lo que el tributum capitis fuera absorbido por el tributum soli, ello puede comprobarse en los comentarios que realiza Kunkel respecto de las provincias romanas, cuyo territorio pasaba a formar parte del Imperio, el cual otorgaba el uso revocable de los fundos a los vencidos. ⁹ "En esta propiedad soberana del pueblo romano se basó -al menos en una época posterior- la obligación impuesta a las comunidades provinciales de pagar un tributo anual (tributum, stipendium), del que sólo estaban exentas por privilegio especial unas pocas (civitates liberae et innumae), si exceptuamos a las comunidades federadas (para las que lo dicho no tiene aplicación)".¹⁰

Existen pruebas de que se desarrolló una técnica fiscal bastante avanzada para su tiempo, como la "indictio"¹¹, que era una facultad exclusiva del emperador, para determinar el "quantum" del "tributum soli".¹²

⁹.- MOMMSEN, Theodor, "Historia de Roma", Editorial Aguilar, Tercera edición, Tomo I, I, V, pag. 111, Madrid, 1956. Es muy ilustrativo la lista de contribuciones que menciona al respecto: "Las víctimas destinadas a las sacrificios se compraban con el producto de una tasa impuesta sobre los procesos. El que perdía una cuestión judicial entregaba al Estado, a título de indemnización, ganado por un valor proporcional al objeto del litigio (sacramentum). Los ciudadanos no tenían que dar al rey presentes ni pagarle lista civil. En cuanto a los cultivos no ciudadanos (aerarii), le pagaban una renta de praterorado. Recibía además el producto de las aduanas marítimas, el de las domínios públicos, especialmente la tasa impuesta a los ganados que pastaban en los terrenos comunales (scriptura), y la parte de los frutos (vectigalia) pagados por los arrendatarios de las tierras del Estado".

¹⁰.- KUNKEL, Wolfgang, Op. Cit., página 48. También puede consultarse la "Historia de Roma" de Mommsen, en la que describe la forma en la que Asia como provincia perdió su carácter de exenta, para sufrir de pesadas cargas financieras mediante un plebiscito conseguido por Graco, gravándose a la provincia con pesados impuestos directos e indirectos, se le impuso un diezmo sobre la renta y se facultó únicamente a publicanos romanos la recaudación de todo lo recaudado.

¹¹.- Cfr. MOMMSEN, Theodor, Op. Cit. Tomo II, IV, X, pág. 413. Puede señalarse como precursor de esta facultad del emperador, a las reformas realizadas por Sila en la elaboración de su constitución, en la cual vindica el derecho a determinar las contribuciones que habrían de cubrir las contribuyentes.

¹².- Resulta importante aclarar que durante el período monárquico romano, no existieron impuestos directos, ni mucho menos un presupuesto de egresos; no existía el concepto de gastos públicos, pues no tenía que pagse

Mehl, plantea la existencia de una administración fiscal muy organizada, sin embargo, no comparto tal afirmación pues, los estudios realizados por Kunkel, Kaser y Mommsen, me conducen a pensar que existía; o bien, un desconocimiento de las técnicas de administración de los recursos, o bien, la imposibilidad material de mantener todo un aparato burocrático que se ocupara de dichas actividades.

Me inclino por la última afirmación, apoyado en lo que señala Kunkel respecto a las funciones administrativas de los gobernadores, los cuales, precisaban dirigir enormes territorios en la época Imperial, por lo que era impensable otorgar todas las funciones administrativas únicamente a ciudadanos romanos, razón por la cual, siempre existió una activa participación de los nativos de las provincias en lo relativo a la organización de su comunidad.¹³

"El gobernador, que sólo tenía a su lado una pequeña plantilla de colaboradores, debía limitarse fundamentalmente a salvaguardar la soberanía romana y la seguridad militar, a proteger a los ciudadanos romanos y a sus aliados itálicos y a administrar justicia entre ellos. A los órganos estatales se les ahorra incluso la molestia de cobrar los impuestos correspondientes a la provincia, arrendándose su

ni al ejército, pues éste era un deber de todo ciudadano, ni mucha menos salientar erogaciones por servicios públicos. Las rentas obtenidas, eran administradas por el Rey, quien normalmente pasaba una cuantiosa fortuna. Se respetaba el principio de separación de patrimonios entre el rey y su reino.

13.- Cfr. MOMMSEN, Op. Cit. Tama I, III, XI, 1039. No es necesario ahijarse tanto en el aspecto histórico para describir los enormes problemas que generaba la administración de la hacienda pública para las romanos, basta leer la siguiente referencia: "No mencionamos las importantes sumas que a título excepcional entraban en las arcas públicas, las 200 millones de sestercios que produjo la guerra de Antioch, ni los 210 millones de la guerra contra Perseo, constituyendo éstas el ingreso más importante que hubo jamás en las cajas de Roma. Pero si los recursos iban en aumento, las gastos se multiplicaban también las absorbían inmediatamente. A excepción de Sicilia, todas las provincias estaban tanto como productoras; con la extensión del territorio, las caminas y los trabajos públicos exigían ya mayores gastos; por último, las restituciones de los ciudadanos pensionadas por razón de los anticipos forzados (tributa) exigidas en el transcurso de estas terribles guerras, pesaron también sobre el tesoro por España de muchos niños".

recaudación a financieros romanos que se reunían en sociedades (*societates publicanorum*) para estos negocios de millones y embolsándose ellos mismos sumas increíbles¹⁴.

Tales sociedades de publicanos son substituidas después del reinado de Tiberio por los llamados "exatores".

"Además algunos impuestos, principalmente los percibidos de las clases superiores son recaudados directamente por los agentes de los gobernadores de provincia, creándose lentamente una administración fiscal poderosa bajo la dirección de los "iudices", al mismo tiempo administradores y magistrados, y de los prefectos, ambos dependientes del poder central y controlados por inspectores imperiales"¹⁵.

Para el romano, el impuesto es un acto de soberanía del emperador, es establecido precisamente para cubrir los gastos públicos, como la construcción de caminos, edificios y en especial para la manutención de la defensa del Imperio, tales contribuciones son recaudadas por agentes públicos, mediante un procedimiento regulado expresamente. Tales características lo acercan de una manera impresionante a lo que conocemos en la actualidad como impuesto en sentido estricto, toda distancia guardada, pues no puede ignorarse una gran diferencia: La organización fiscal como garantía del gobierno.¹⁶ *El sistema fiscal del Imperio, como señala Clauzgeran, no contiene*

14.- *Ibidem*.

15.- MEHL, Lucien, *Op. Cit.* página 46.

16.- Según MOMMSEN, *Op.Cit.*, Tomo I, I, V, el antecedente del impuesto lo constituía el "tributum", que tenía el carácter de préstamo forzoso, pagadero en momentos más favorables. También resulta oportuna mencionar respecto a los reglamentos de la recaudación como garantía del gobierno, o contrario sensu, en la administración imperial, era frecuentes las abusos de los exatores, que no conformes con percibir enarques sumas por el arrendamiento en el obra de las contribuciones, disponían de ellas en sumas asombrosas, tal conducta fue severamente atacada por Cesar, hasta el grado de intentar la eliminación de estas sujetos privándolos de su poder económico. Quizá ésta fue una, entre otras razones, la que provocó su asesinato.

garantía política alguna. La aprobación del impuesto por las asambleas es desconocida. "El tributo es impuesto (imperium), establecido (indictum) pero no consentido ni aprobado"¹⁷.

Puede mencionarse que durante el tránsito de la república al imperio, la hacienda romana tenía bases sólidas, basadas primordialmente en los recursos percibidos en todo imperio. Cualquier tipo de "déficit" (si se me permite hablar de éste tan sólo por analogía de lo que ahora conocemos como tal), podía ser cubierto con un aumento en las tarifas en aduanas, diezmo de las provincias, etc. Calcula Mommsen que los ingresos del imperio ascendían aproximadamente a 285 millones de sestercios.

La labor de Cesar para lograr unas finanzas públicas saludables es plausible. Destacan en este ámbito la eliminación del arrendamiento en la recaudación de los impuestos directos, permitiendo tal actividad respecto a los impuestos indirectos; la reducción de la anona que constituía una enorme carga para el erario, hasta llegar a la mitad de lo que originalmente se proveta en cereales mediando una revisión anual en la percepción de las cuotas; la condonación de los intereses originados por la usura, etc. *"Sin embargo, el sistema fiscal romano, incluso el del apogeo de la soberanía romana, ha sido objeto de severas críticas. En la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones y sobre todo a la utilización de medidas*

¹⁷.- Idem.

*denonianos para su cobro (los insolventes estaban sometidos a penas de cárcel y tortura)*¹⁸.

Es así como el Imperio Romano, en sus mejores momentos, llega mediante un proceso de agregación a reunir la mayor parte de los elementos de los que podemos considerar como integrantes del Estado, convirtiéndose en la organización política más completa y avanzada del mundo antiguo.

Sin embargo, la sucesión estrepitosa de cambios que enfrenta en los siglos III y IV de nuestra era, provocan su colapso, y con ello, la pérdida del rumbo político; y, quizá podría decirse, que se da un retroceso en las formas de organización política, retroceso que se manifiesta en la infeudación de Europa, durante diez siglos, hasta el siglo XIII, pero cuyos efectos se prolongan incluso hasta el siglo XVIII. Este interesante proceso es materia del siguiente título.

d) Edad Media

La caída del Imperio Romano de Occidente en el 476, marca un momento crucial en el desarrollo de las instituciones políticas y financieras. El carácter netamente centralista y autoritario del Imperio, se diluye paulatinamente ante un inmenso territorio, que ya no es capaz de controlar, de mantener, ni mucho menos de romanizar.

Las constantes incursiones de los pueblos bárbaros, y la impotencia militar y administrativa del centro, provoca al paso de los años, que las

¹⁸. Idem

atribuciones del "imperator", tengan que ser delegadas en funcionarios, de cada vez menor jerarquía y también, en un ámbito jurisdiccional más reducido, así, puede describirse la infeudación de Europa.

El soberano, caracterizado en Roma por el ejercicio y monopolio del "ius", en especial, respecto de la "introtio" (dentro de imperio, no había fronteras, la frontera estaba marcada por el fin del mismo imperio); la "iurisdictio", (facultad de crear el derecho, en la época imperial, monopolizado por las Constituciones Imperiales); y, la exactio, (relativa a la recaudación de las contribuciones), tales características, que poseía el Imperio Romano, y, que de alguna manera, también caracteriza a lo que conocemos por Estado, tuvieron que ser delegadas a los señores de la tierra, del "foedus", ante la imposibilidad material de ejecutarse por un poder central, este proceso, es el que ahora me ocupa.

Para comprender cómo se transforman progresivamente las concepciones fiscales y para percibir sus relaciones con las estructuras políticas, conviene describir el nuevo ciclo evolutivo que se extiende a partir de la Edad Media, recurriendo en un principio a la organización económica y política imperante.

En lo político, el último momento de unidad de Europa occidental cristiana, se realizó durante el breve imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo Luis "El Piadoso", en el siglo IX después de Cristo.

"Pero a partir de entonces ocurre una desmembración del imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores, al grado de que el Rey llegó a ser sólo un noble más, a veces con autoridad inferior a la de los condes, pues aún cuando teóricamente éstos reconocían su jerarquía superior, en la realidad negaban su autoridad, llegando al extremo de que un descendiente de Carlo Magno muriera en la prisión del conde de Vermandois"¹⁹.

Al mismo tiempo y a partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, situación que provocó un cambio en la economía de tipo rural, aunque rudimentaria, porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que abastecer, ni comerciantes que trasladaran los productos de unas regiones a otras.

Esto explica la frecuencia, con que en ésta época apareció en Europa la plaga del Hambre. "*Como consecuencia de este proceso y de causas diversas, cuyo conocimiento no es muy preciso por falta de documentación sobre esta época, en el siglo XI, aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y a menudo enfrentándosele*"²⁰.

Al lado de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que

19.- FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa. XXX edición, México, 1994., página 25

20.- ídem

recibieron el nombre de "abadias"; que pertenecía a su dueño en propiedad absoluta, de la que podían disponer libremente.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras se daban a los cortesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos de un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de señor o de vasallo.

Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos estamentos: los hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles; y, los siervos, que realizaban los trabajos viles y que eran descendientes de los esclavos de la antigüedad.

Los vasallos con relaciones directas con el señor, tenían a su vez a sus vasallos, y éstos a los suyos, formándose así una cadena de relaciones que comenzaba por el señor y terminaba con los siervos, y en las que no necesariamente existía una permeabilidad en los lazos de vasallaje. Las obligaciones de cada uno variaban de nombre y de número, no sólo de un lugar a otro, sino aún de una persona a otra dentro del mismo grado de vasallaje.

Todo esto generaba no sólo una gran confusión en lo social, donde se encontraban situaciones traslapadas en muchos casos; sino difícilmente puede hablarse de las prestaciones que había obligación de pagar.

El vasallo tenía obligaciones para con su señor que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las correspondientes a prestaciones económicas.

Entre las prestaciones, puede situarse, la de cumplir con el servicio militar, que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII, sólo consistía en acompañarlo hasta los límites de determinada región poco lejana y por el término de cuarenta días. También tenía la obligación de permanecer de guardia en el castillo, y la de alojar en su casa a los visitantes de aquél, aún cuando esta obligación se fue reglamentando, precisándose el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía prestarles y, el número de veces por año, que esta situación se podía repetir. *"También estaba obligado a dar consejos al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que al efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Noche Buena"*²¹.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándose, llegando posteriormente a través de un proceso evolutivo a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concederían los parlamentos a las coronas.

²¹.- Ídem, página 29

Cabe destacar que en esa época el rey propicia la degradación del sistema fiscal al incurrir en el abuso de la expedición de las actas de inmunidad, consistentes en franquicias fiscales otorgadas a los grandes propietarios, que les autorizaba a percibir por su cuenta los impuestos que generan las personas que piden su protección: "el derecho a percibir el impuesto tiende a yuxtaponerse al derecho de propiedad.

"Mientras el impuesto directo, generalmente vinculado a estructuras sociales desarrolladas, tiende a desaparecer como exacción pública, los impuestos indirectos bajo la forma de peajes se mantienen. Pero con el desarrollo del sistema feudal, el señor llega a percibir por sí mismo además del censo, que después se convertirá en la talla, los impuestos indirectos y diversas rentas similares a impuestos y exigirá prestaciones personales"²².

Los recursos reales están constituidos además de las rentas que el soberano percibe como señor, por las rentas de propiedad, sin embargo, a partir de la ampliación del poder real en el siglo XIII, los gastos aumentan y los recursos resultan insuficientes; el rey desprovisto aún del poder necesario para recaudar impuestos autoritariamente, se ve obligado a pedir subsidios a sus vasallos. El impuesto, llamado "ayuda", constituía entonces un donativo enterado al soberano. A partir de este siglo se admite que el rey pueda requerir una ayuda excepcional para mantener el ejército real, próximo para la defensa del reino.

Ahora bien, retomando las particularidades de las prestaciones económicas a cargo del vasallo, cabe destacar cuatro casos especiales:

²². MEHL, Lucien. Op. Cit., página 47.

- A) El pago para cubrir el monto del rescate del señor, cuando éste caía prisionero en manos del enemigo.
- B) Para equiparlo de armamento y provisiones durante las Cruzadas.
- C) Como dote para el casamiento de su hija.
- D) Como dote cuando se armaba caballero su hijo.

En cuanto a las prestaciones de carácter general se pueden señalar aquéllas que se generaban por cambio de vasallo a su muerte; por matrimonio con persona distinta a la impuesta por el señor; por venta del feudo y, por transmisión de la propiedad por herencia a un menor.

Por lo que hace a los siervos, éstos también estaban obligados a prestar servicios personales y otorgar prestaciones económicas, respecto de estas últimas figuran: "La capitación", que era un censo que se pagaba anualmente por cabeza; "el formarige", o servidumbre matrimonial que se cubría cuando los siervos se casaban con persona extraña al feudo; y, "la mano muerta", que era el derecho del señor de apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar herederos.

Respecto a los demás miembros del feudo las rentas más comunes eran el censo, la talla y las tasas de rescate; el primero de éstos era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción a su predio. En algunos feudos existían impuestos sobre la caza y el juego.

El pecho o talla, era una carga impuesta, una o varias veces al año, se denominaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacían una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Las tasas de rescate, eran cantidades que se pagaban a cambio de suprimir cierta prestación de servicios.

Otras prestaciones generales, las constituían las cargas en especie tales como los productos de las tierras; en metálico o en granos por cada cabeza de ganado y animales domésticos; se cobraban derechos por venta de productos comestibles, de mereado, de canasta, de feria, por cortar leña, pastar ganado, pescar en aguas señoriales, etc.

Como diversa fuente de ingresos, estaba las multas por la comisión de delitos y por la prestación de servicios de justicia. Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos vasallos que faltaran a la fidelidad jurada para con su señor; también existía el derecho del náufrago, consistente en la apropiación de los restos que el mar arrojaba a las costas; la detentación de los bienes de los extranjeros muertos dentro de su territorio; el de los intestados, y, el de los tesoros que se encontraran.

Se gravan también el tránsito de las mercancías; derechos sobre los puertos, ríos, carreteras, muelles y los pasos por las puertas de las poblaciones.

"A medida que el poder real se fue consolidando se procuró reducir el número de estos

impuestos, pero todavía en el siglo XIV se cobraban sobre el río Loire, setenta y cuatro de Roanne a Nantes; setenta en el Garona..."²³

Adicionalmente el señor tenía el "derecho de toma", consistente en determinar todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario. Para el cobro de las prestaciones, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para fijar las cargas. *"Con el feudalismo el tiempo pareció moverse hacia atrás en cuanto a la organización política se refiere, desarrollándose una organización más simple y tradicional, que semejaba la de la familia antigua, con casi nulos gastos públicos. El señor feudal, que tenía entradas de sus propietarios, las gastaba en lo que consideraba su beneficio y provecho personales"*²⁴.

No obstante lo anterior, esta somera revisión del sistema feudal, se hace necesaria en la medida en que encontramos en él, tanto el origen como los antecedentes de los diversos impuestos, así como la sobrevivencia de algunas contribuciones romanas, como lo pueden ser los derechos por pastoreo; en la actualidad, algunas de estas instituciones se han modernizado, como el peaje, que se ha convertido en lo que conocemos hoy, claro está, que toda distancia guardada por las Tarifas que se cubren por el uso de Caminos y Puentes Federales concesionados a particulares, y en su caso por los impuestos a las importaciones y exportaciones; los servicios de carácter personal, fueron evolucionando hasta convertirse en prestaciones primordialmente en dinero,

23.- FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. página 33.

24.- RETCIKIMAN, Benjamín. Op. cit. 69.

originando así diversos impuestos; la talla, se transformó en lo que conocemos como impuestos a la propiedad como lo son el predial o el de adquisición de bienes inmuebles; aparecen también los impuestos derivados de las sucesiones y los de consumo, entre otros.

2.-La Transición al Estado Moderno

No obstante, pocos fueron los rasgos comunes durante el Feudalismo, que lejos de ser una etapa de estancamiento, se convierte en una prolífica era de creación jurídica, llena de singularismos, de soluciones distintas según cada región y cada tradición. Es difícil establecer la línea temporal que divide el pensamiento Aristotélico- Tomista de los inicios de la tradición racionalista cartesiana, que marcan el fin de la Edad Media y el principio de la Modernidad, en un sentido estrictamente filosófico.

Todavía resulta más complicado tratar de dilucidar el momento en el que la Monarquía en el intento por recuperar sus regalías, escribe el sino de su muerte, para dar lugar a una entidad totalmente nueva y abstracta, que responderá de forma primigenia a la inmanencia racionalista, generadora en el ámbito jurídico de los movimientos codificadores y constitucionalistas del siglo XIX.

Sin embargo, antes de llegar a tal punto, es preciso conocer cómo se desarrolló ese proceso de transición en nuestro orden normativo de la época, que evidentemente se encuentra determinado por la época colonial. Esto puede

distinguirse en su forma de organización, la cual en algunos momentos tiene un paso en el feudalismo, y otro paso en la modernidad.

La Corona ante la imposibilidad de cubrir las necesidades de los gobernados, se vio en la necesidad de delegar sus funciones soberanas en miembros de la corte; ya sea, a través de un mecanismo de venta, o ya sea de préstamo, en el entendido de que tales funciones pertenecen originariamente al Soberano, el cual puede reivindicarlas en cualquier momento; este rasgo continúa siendo común durante la vigencia del Virreinato, como lo relata Juan de Solórzano y Pereyra²⁵

Lo mismo sucede con la acumulación de atribuciones en un solo funcionario, lo cual se constituyó como regla general durante dicho período, no sólo como sistema, sino como una forma de ahorro para la Corona, la cual, conserva el sentido patrimonial sobre su Reino.²⁶

25 SOLDZRANO Y PEREYRA, JUAN, "Política Indiana", Imprenta Real de la Gaceta, Tomo II, Libro XIII, número 37, edición facsimilar de 1979 por la Secretaría de Programación y Presupuesto, México, 1979. El título del libro indiano: DE LOS OFICIOS VENDIBLES, Y RENUNCIABLES DE LAS INDIAS, Y LO QUE DE ELLOS INTERESA LA REAL HACIENDA, Y VARIAS, Y PRACTICABLES CUESTIONES DE SU MATERIA. 37.- "En quinto lugar advierto, que como el Interés Fiscal que se consigue de las ventas de estos oficios, y mitad, y tercios de sus arrendos, y renunciaciones, es tan considerable como se ha dicho, se han ido despachando muchas, y muy repetidas, y apretadas cédulas, que disponen la atención, y evitado que los oficiales han de tener en venderlos, y rematarlos en pública subasta, y siempre que ser pudiere de contado, ó á breves plazos, y sin que se pongan en ellos condiciones extraordinarias, y saber, overiguar, y ovaluar su justo, y verdadero valor por todos los medios posibles, así al tiempo de las ventas, como ni de los trasposos, y renunciaciones que de ellos se hicieron de unos poseedores en otros, para que se sepa lo que se ha de meter en la Real Coxa por cuenta de sus tercios, ó quintos, y que estas evaluaciones se hagan dentro de ocho días, como se renunciaren, y no se despachen títulos de ellos, sin estar primero enterada la dicha caxa, ni se puedan proveer en interin por los Virreyes mientras se hacen, porque con esto se solía dilatar mucho su execucion."

26.- *Idem.*, Tomo II, libro VI, cap. IV, 6.- "Supuesta lo qual, no podrá conseruarse que nuestros gloriosos Reyes de España se prelen de ser dueños de quanto de este genero hay precioso en el Orbe, pues lo producen por mayor parte las Indias Orientales, y Occidentales, y esas son suyas, como Carolo Escribano (Serib. in Polit. Christ. in Epist. dedio. Nam quod nuro, genemis prope fingetur Debita ubi Oriente Occidente tuo est. Thom. Lous. in orat. pro Hispania) lo pondera bien para otro propósito. Ni tampoco Yo me detenga algo en

Sin embargo, tales consideraciones sufren a lo largo de tres siglos modificaciones que acercan cada vez más a la Monarquía Española al esbozo de un protoestado, marcado por la creación un tribunal especializado como lo fue el Tribunal de Cuentas²⁷, la prohibición de acumulación de funciones en tratándose de los Oficiales Reales²⁸; posteriormente la determinación de Tribunales de Cuentas con una Competencia distribuida por territorio²⁹, y una sutil pero significativa separación entre el patrimonio Real y el de la Iglesia³⁰, situaciones que no se habían contemplado hasta entonces.

declarar rentas, y derechos que por esta causa se pertenecen, pues a ningún Príncipe del Mundo se pueden aplicar mejor las versis de Juvenal, e que dixi, que quanto hay lucido, y hermosa en et mar, y en lo que rodea, toda es del Fisco, da quera que nada (Juven. satyr 4. Quidquid conspicuum, pulchrumque est aequore iura. Res nisi est ubicumque ista)."

27.-Ídem, párrafo 6.- "Y habiéndose por el año de 1605 erigida los tribunales de cuentas, de que luego diximos, se añadió por una de sus Ordenanzas, que el Contador más antiguo de ellos interviniere también en lo dicha Junta con el Virrey, y demás ministros que he referido, teniendo todas vata igual, y decisivo en ella, de manera, que se esté por la que sale por mayor parte, y el secretario es el escrivano mayor de Governación y tienen en su poder los libros de lo que en ella se propone por el Virrey" (...)

28.- No podían ser alcaldes Ordinarios, ni corregidores. Este es el único caso de no concurrencia de funciones públicas, o por lo menos, una de los pocos casos.

14.-Ídem.-"Y por otras de 1537 y de 1605, 1607 y 1618 que no se pueden ser elegidos por alcaldes ordinarios, y aunque los elijan, no lo acepten, ni tampoco puedan ser ocupados en corregimientos, ni en otros cargos por los Virreyes, sino que los ubliquen a que sirvan sus officios por sus personas."

29.- ídem párrafo 10.- "como era necesario, lo qual iba creciendo mucha, por ir creciendo también las poblaciones, comercios, y Rentas Reales, se tuvo por mejor modo, después de muchas averduos, y conferencias, mandar erigir, y formar tres Tribunales de Cuentas, con título de Contaduría mayor de ellas; uno en la Ciudad de los Reyes para las provincias del Perú; otra en la de México, para las de la Nueva España, y otra en la Santa Fe de Bogotá del Nueva Reyno de Granada, para él, y sus adjacentes. Y en el capítulo 24 de las primeras ordenanzas que se dieron para estos Tribunales se dispuso, que los tanteos de cuentas que les estaban mandando tomar cada año a los oficiales reales por los Presidentes, u Goyernantes, y embiar al Consejo, los embiasen a los Contadores de los dichos Tribunales y juntamente les recabados originales, y para que en ellas, y con ellas, se hiciesen, y ajustasen las cuentas, y alcances finales, según forma, y estilo de comudarla, y los sentasen en sus libros, sacando de ellos sus cargos y resultados que conviniere."

30.-Ídem.-En el libro sexto, capítulo VI, número 6, Salázzano y Pereyra refiere en los casos en que los bienes Mositenos pertenecen a la Corona: "Y acordandonos el derecho municipal de nuestras Indias, lo mismo, y

a) El Período Colonial y el Derecho Indiano.

Ante todo, el monarca español, todavía influenciado por un concepto patrimonial del Reino³¹, como ya lo he manifestado con anterioridad, gobernaba "en conciencia", pues su responsabilidad frente a los gobernados se regía primordialmente por categorías morales, las cuales en su momento ayudaron a que los gobernantes se condujeran usando más el sentido común y buscando el beneficio de los súbditos en relación a su fin último. Esta situación alentaba al monarca, para que dentro del orden creado por éste, a través de las Cédulas Reales, se vislumbrase un afán de justicia y equidad en beneficio de los gobernados, pues ante todo el soberano debía fundar su mandato sobre un esquema de autoridad, más que sobre un esquema de poder. Es así, que el sacrificio económico que podían sufrir los súbditos, por contribuir con los impuestos, debía encontrarse fundado por alguna causa justa:

en la misma forma está declarado, y mandado observar en ellas, por las cédulas de los años de 1536, 1540, 1602, y 1614, que dexo citadas en el capítulo referido, conforme a las cuales se prohibe que no se mezclen, ni embarquen en estos bienes de *mostrencos* la Cruzada, ni los Religiosos de la Merced, dando por razón, que todos pertenecen á la Cámara, y Fisco de su Magestad." Esto muestra ya una distinción entre bienes de la Corona y Bienes de Particulares y de la Iglesia.

Asimismo, en el mismo libro, en su capítulo VII, se destacan los impuestos que por cebra de Diezmos debía pagar la Iglesia Católica: 7.- "Y por otras dos cédulas que están en el mismo tomo (Sched. dict. 3. tom. pag. 305. L. 23. tit. 16. lib. 1. Recop.), de los años 1539, y 1562, dirigidas á los Oficiales de la Nueva España, y de la Provincia de Guatemala, se declaró más específicamente: *Que todas las diezmos se han de sacar enteramente la quarta parte para las Cabilas, asimismo enteramente, y que las otras dos quartas partes que quedan, que es la mitad, se partan en nueve partes, y de ellas se den á su Magestad las dos noventa partes, y que entienda en su cobranza sus oficiales reales, y de su mano reciban las limosnas, y mercedes que sobre estas dos Navenas, estuvieron hechas á las Iglesias, y otras obras pías, á quienes por tiempo se hubieron concedido y aplicada."*

³¹-Ídem Cap VII, párrafo 3.- "Porque como los Príncipes Soberanos son dueños universales, y en posesión de todos los que gozan en sus Provincias por sus vasallos, como lo dijo bien Seneca, y un texto que se debe explicar en este sentido, según Cujacio, y otros graves Autores."

VII.1.- *“Uno de los derechos que se cuentan entre las que se llaman Regalías es el poder imponer tributos, y rectificar los Príncipes absolutos, y soberanos a sus vasallos, como lo dice el Emperador Federico, y otras muchas leyes, y Autores del derecho común, y del Reyno: porque como está a su cargo el gobernarlos, y defenderlos es forzoso valerse de este, y otros medios para juntar dineros, en los quales consiste los principales nervios de la República, segun la doctrina de Ulpiano Jurisconsulto, y de otros muchos, de quien tengo hecha larga mención en otro capítulo”³².*

La necesidad de recaudación, no estaba regulada todavía con excesivos tecnicismos, sino que prevalecían los conceptos de justicia y equidad, derivados del *Ius Comune*, y de la tradición española más añeja, localizable en el Derecho Foral de la península. Es así, que no existían grandes consideraciones sobre las tarifas, pues simplemente existía una tasa fija como lo es el caso del “Quinto Real” sobre bienes tales como perlas, aljófar, ámbar, plomo, estaño, cobre, hierro, alreвите, sal, azogue, el descubrimiento de tesoros, etc., sólo por mencionar algunos; sin embargo, tales impuestos siempre se aplicaban sobre la base de que eran justos:

13.- *“Sin que á esto obste decir, que esta contribución (alcavala) se tiene por estrecha, y por odiosa; porque lo contrario es mas cierto, quando los tributos se dan á los Reyes por justas causas, y para el bien de los mismos Reynos, y vasallos que los conceden, pues es llavo que en esto se mira por la salud, y conservación de todos, y que todas las gentes los introduxeron, y usaron en la misma introducción de los Reynos, como lo prueban muchos textos, y Autores que refiere Menchaca, y otras á cada paso. Y mejor que todos San Juan Chrisostomo, diciendo que la obligación de sustentar para este efecto á los Príncipes, es antigua, y común de todas las gentes, y que no podrían pasar, ni conservarse sin ella en común, ni en particular. Y que si San Pablo, aun quando eran infieles los Príncipes, mandaba se les acudiese con sus tributos, mucho mas conveniente es, acudir con ellos á los que son fieles”³³.*

³².-Idem, Libro 6, capítulo VII, número 1

³³.-Idem, libro 6, cap.VIII, número 13.

En tal sentido, en más de una ocasión, por consideraciones de equidad, determinados impuestos fueron reducidos, aunque esto fuera de forma meramente temporal, como lo es el caso de los Almojarifazgos, que consistían en un impuesto cobrado a las embarcaciones por la protección que brindaba la Corona Española, a través de su armada, en los mares de su Reino, dicho impuesto ascendía a un treinta por ciento del monto de las mercancías, el cual por su exceso, se redujo a siete y medio por ciento mediante Cédula de 1591:

8.-(...) se mandó, que de las dichas cosas, y mercaderías se cobrasen dos y medio de salida, y cinco de entrada; y aunque en esto pusieron alguna dificultad el Virrey, y Audiencia de Lima, por decir que se acababa de introducir el derecho de la alcavala, y con estralo del nuevo almojarifazgo se estrechaba, y encogía e cierta manera el comercio de aquella tierra, y que así convendría moderarle, se les respondió por cédula del Pardo de 14 de Noviembre de 1595, que eso se quedaba mirando, y que entretanto cumpliesen lo que les estaba ordenado.³⁴

Los enormes ingresos de la Corona Española durante la época colonial fueron de tal magnitud, que ésta se vio obligada a realizar reformas en su organización administrativa, las cuales, de una u otra forma, colocaron a la Monarquía en la antesala del Estado Moderno.

Un ejemplo de esta evolución lo constituye la creación de Tribunales especializados, como lo son los Tribunales de Cuentas de los que se ha hecho referencia en párrafos precedentes; otro lo constituye la existencia de Oficiales Reales³⁵, mismo que ya poseen características de un burócrata

34.-Ídem, cap. IX, número 8.

35.-Ídem capítulo XV, número 10 explica en relación a los Oficiales Reales.- "Lo que toca a la cobranza, guarda, administración, y distribución de ella por menor, está a cargo de unos ministros que en las Indias desde sus primeros descubrimientos se fueran poniendo, é introduciendo, con nombre y título de *Oficiales*

contemporáneo, pues se encontraban imposibilitados para ejercer dos o más cargos públicos y tenían que reunir una serie de requisitos de probidad y honradez que los ubicaban dentro de la élite de la administración pública³⁶; por otro lado dicha organización, se encontraba regida por una serie de procedimientos³⁷, cuya infracción, necesariamente conducía a la imposición de una sanción³⁸.

Reales, a imitación de las que servían en la Corona de Aragón en las aduanas, y tabaías, donde se cobran las derechos de puertos secos, y las libranças de los oficios fueran limitadas de los que servían en las annatas de la Corona de Castilla."

36.-Idem. infra: "Y así por las Virreyes, y Governadores, eámo por su Magestad y su Real Consejo de las Indias, se les fueron dando en diferentes tiempos nuevas y muy prevenidas, y bien advertidas instrucciones, y ordenanzas, de cómo se havian de haber en el uso, y exercicio de las dichas oficias, juramentos, e inventario de sus bienes que havian de hacer, y fianzas que havian de dar quando entrasen en ellas, y de cómo havian de amos, formar, y firmar las exas, libras, cuentas, y libranças de su carga, hacer las almacenas públicas de toda lo que se vendiese y comprase por cuenta de la Real Hacienda, admitir pujas, dar prenelidos, y comas, y por quien havian de ser visitadas todas las años, y que en cada uno de ellas diesen sus cuentas, y estuviesen obligadas a le embiando a España toda el oro y plata que pasase en las cajas de su carga, con graves penas y los intereses de la retardación".

37.-Idem, capítulo XVI, párrafa 12 y 21.-En relación a la organización interna de la administración de la Corona, en el capítulo XVI se relata la existencia de: 12.- "*Ordenanzas Reales para el gobierno de los Tribunales de Contaduría Mayor, que en las Reynas de las Indias han mandado fundar el Rey nuestra Señor.*" (...) 21.- "*Item ordenanzas, y mandamos, que las dichas Contadores de cuentas, tengan poder, y facultad de tomar, y llevar todas las cuentas, y en que qualquiera manera, y raxon sacaren a nuestra Real Hacienda. Así a los Tesoreros, Arrendadores, Administradores, Fieles, y Cagedores de las dichas nuestras rentas Reales, derechos, y abajorifasgas, tributas, tasas, quitas, uaguet, y otras qualquier cosas que nos pertenecan y puedan pertenecer a todas, y qualquier persona, de qualquier estado, y condición que sea, que las hayan recibida y entrada en su poder, y recibieren, y cobraren, y en cuya poder estuvieren, sin que las puedan tomar, y llevar otras ningunas personas, sino ellas, y en sus Tribunales, y Audiencias, se toren de lo que a esto toca, y no en otra parte, ni Tribunal, ni embargantes qualquier ordenanzas, y cedulas nuestras, y otras órdenes que sobre ella tengamos dadas, por quanto tales las derráganos, y damos por ningunas, y de ningún valor, y efecto; y queamos que no se guarden, ni executen, ni las cuentas que de otra manera se dieren, tomaren, y llevarien, desde que se asentaron las dichas Tribunales, ni adelante, se tengan por no tomadas, dadas, ni satisfechas, ni sean obligados a darlas otra vez. Y la misma se entienda en todas las que estuviere por dar y llevar hasta el día que pudiesen, y asentaren en Audiencia, y Tribunal, en las dichas nuestras Indias, en la parte y lugar que se le señalaren. Y si algunas estuviere empezadas a tomar, se les remitan en el estado en que estuviere, para que las prosigan, y acaben, por lo mucha que a nuestra servicio convenga, que todas las dichas cuentas se toren juntas en las dichas nuestras Contadurías de Cuentas, y tengan noticia de ellas los dichos nuestras Contadores. Y si las cuentas que estuviere tomadas, y llevadas parecieren a las dichas nuestras Virreyes, ni Presidente, y a las dichas nuestras Contadores, se deben tornar a llevar y tomar de nueva algunas, lo pueden hacer, y hegan, según, y como les*

El siguiente paso de la monarquía, ya nos traslada al Derecho Racionalista, pues se caracteriza por el movimiento Constitucionalista.

3.- Época Contemporánea.

La influencia del movimiento racionalista, se percibe claramente en los intentos ordenadores y sistematizadores de finales del siglo XVII y principios del XVIII, que se oponen totalmente a la tradición de dispersión y confusión de las Cédulas Reales, cuya abundancia no sólo en cantidad, sino en temas regulados, propicia la duplicidad de ordenamientos, la confusión de los gobernados y finalmente la arbitrariedad de las autoridades coloniales.

pareciera. Y se enmienda, que por esto no se altera, ni innova la administración y cobranza de la dicha nuestra Hacienda en la forma, y como hasta aquí se ha hecho, y hace por mis Oficiales Reales.

En tanto que para efectos de determinación de alguna contribución existían otros métodos, uno de los cuales es descrito en el capítulo X, relativo al registro de los contrabandos y la forma de determinar el impuesto amido:

12.-Ídem, párrafo 21.- "Y por otra de 16 de Abril de 1550, se dá á entender, que algunas llevaban en los navíos mercaderías por registrar, y quando llegaban á tierra, no las desembarcaban hasta concertarse con los Oficiales Reales, diciendo que si no les admitían las concienas, no las sacaban á tierra, y que no las sacando, no las tenían perdidas; y se manda que como no vayan registradas, se tomen por perdidas, aunque no hayan salido á tierra, y se apliquen dos partes al Fisco, y la tercera para el Denunciador. L.II.tit.17.lib.8 Recap."

"La división de lo camisado se hace de esta manera: Primero se sacan las Reales percebas, y el residuo se divide en seis partes, y la una se aplica á los Juces, aunque tengan salario, y el residuo, si hay denunciador, se divide en tres partes, y se le dá la tercera, y lo demás se aplica á la Real Hacienda; y si no hay denunciador, su parte se aplica también. L.II.tit.17.lib.8 Recap."

38.-Ídem, Cap. XI, 1.- "También es una de las supremas, y mas considerables Regalías de los Reyes, y Príncipes Soberanos el coger, y aplicar para su Fisco, y Cámara Real los bienes, y haciendas, de que algunas de sus vasallos se hacen indignas por varias causas expresadas en el derecho, ó que se les quitan, y confiscan en toda, ó en parte, por penas que se les ponen, ó condenaciones que se les hacen por sus delitos, ahora sean arbitrarias, ahora legales, como en el de la Magestad Divina, ó Humana, y otros muchos que juntan, y explican infinitas autores que han tratado á su cargo el tratar la materia de estas Regalías, y confiscaciones."

La pena es sobre todo la adquirida ilegalmente.

A tal esquema ordenador corresponden en un primer momento las "Recopilaciones"; y en un afán más académico y sistemático, prácticamente Codificador, lo es la "Política Indiana" de Solórzano y Pereyra, en el ámbito del Derecho Administrativo; y una vez sentados tales precedentes, el paso obligado lo fue el acceso al movimiento Constitucionalista.

Efectivamente, como movimiento formal, el orden jurídico español, se ve influenciado por diversos acontecimientos, como lo fueron; por un lado, la "Constitución de los Estados Unidos de América", y por otro lado, la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789"; sin embargo, en cuanto al fondo, la Constitución Española de 1812, goza de las más absoluta originalidad, pues se aparta del todo del esquema federal-presidencialista de la Constitución Norteamericana, así como de las propuestas jacobinas de la Declaración francesa, cuya única originalidad es secularizar y racionalizar situaciones que de suyo se encontraban contempladas por los gobiernos de corte monárquico.

a) Constitución Política de la Monarquía Española.

Esta constitución, fue expedida en Cádiz el 18 de marzo de 1812, de ahí deriva el nombre con el que comúnmente se le conoce, que es el de Constitución de Cádiz.

Este ordenamiento, contemplaba un apartado especial, en el que se detallaban las obligaciones de los súbditos, ubicado en el capítulo II,

denominado: "De los españoles", cuyo artículo 8 disponía: *"También está obligado todo español, sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del estado"*.

En el Título VII, relativo a las contribuciones, el artículo 338 ordenaba que las contribuciones serían determinadas o ratificadas por las Cortes y podrían decretar no sólo aquellas de tipo general; sino también aquellas calificadas de provinciales; y aún la municipales.

Estas contribuciones tendrían que imponerse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 339 entre los españoles en proporción a sus facultades; sin excepción, ni privilegio alguno.

Finalmente, el artículo 340 contemplaba un sistema de proporcionalidad presupuestaria, pues establecía que las contribuciones deberían ser proporcionales a los gastos públicos; es decir, que no podrían establecerse más contribuciones que las necesarias para cubrir tales gastos³⁹. El plan de las contribuciones era presentado a las Cortes, por el secretario de despacho de la hacienda, junto con el presupuesto de gasto (artículo 342).

Esta constitución, estuvo vigente en la Nueva España hasta 1821, fecha en el que México, consuma su independencia.

³⁹.-Al respecto, resulta prudente comentar, que tal disposición, aparentemente benéfica para los gobernados, no es tal, ya que los gastos públicos, pueden incrementarse hasta niveles exorbitantes, sin que sea necesario justificarse, pues el único derecho, que tiene el contribuyente, es el que su contribución sea proporcional con el gasto público, situación que puede devenir en ruina del contribuyente.

b) Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del año de 1824.

Su antecedente jurídico más cercano, lo constituye el Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, de 22 de octubre de 1814, el cual en materia impositiva señalaba en su artículo 36: *"Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa."*

Este artículo, con tintes apologeticos, se encontraba precedido por los puntos 22 y 23 que señalaban: *"Que se quiten la infinidad de tributos, pechos, e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un 5 % en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados"*.

Con este espíritu, aunque sin determinarlo expresamente, la Constitución de 1824, se preocupa principalmente en consagrar el sistema federal, lo cual es evidente de la lectura de la misma, ya que en primer lugar, determina la competencia de los Poderes para imponer contribuciones, por lo que señala la facultad exclusiva del congreso general, la de "fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno"; en segundo lugar, la forma de controlar el gasto público, en tal sentido otorga al presidente la facultad de cuidar la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales (art. 110, fracción V); y, en tercer lugar, el

procedimiento seguido para ello; sin embargo, no determinó en ningún momento las características que deberían tener las contribuciones, y por ende, tampoco los impuestos.

Las dificultades que generó la imposición de una constitución de tipo federal, generaron en los años siguientes a su promulgación, una serie de luchas internas, que pretendieron finalizar con las constituciones de corte centralista.

c) Constituciones Centralistas de los años de 1836 y 1843.

Es preciso señalar que ninguno de estos ordenamientos, señalaba de forma nítida los requisitos que debían reunir las contribuciones, por lo tanto, tampoco se encontraban contemplados los principios de proporcionalidad y equidad; es así que en oposición a la Constitución de 1824 pretenden instaurar un régimen de tipo central, razón por la cual también se abocan a determinar claramente la organización del país según un ordenamiento centralizado.

Dentro de las obligaciones de los ciudadanos se encontraba contemplada la fracción II de su artículo 3o, la de contribuir con los gastos del Estado con arreglo a las leyes.

El territorio se encontraba dividido en departamentos que carecían de autonomía, y tenían prohibido según el artículo 15 fracción I: (...) *“ni con el título de arbitrarios, ni cualquier otro, podrán imponer contribuciones, sino en los*

términos que exprese esta ley, ni destinarlas a otros objetos, que los señalados en la misma”.

Estaba contemplada como facultad del Presidente de la República el procurar la recaudación, así como fomentar la inversión de las contribuciones que ingresaran a la Hacienda Pública.

Cabe mencionar la existencia de un cuarto poder, que ejercía la función de equilibrio entre los poderes de la República, éste era el Supremo Poder Conservador, el cual tenía facultades para declarar la nulidad de una ley o decreto; ya sea por iniciativa propia, o por iniciativa del Supremo Poder Ejecutivo o de la Alta Corte de Justicia. De la existencia de este cuarto poder y su facultad de anular las determinadas disposiciones, se puede deducir que existía un control constitucional para mantener la unidad del orden jurídico, y por otro lado, que existía la posibilidad de que los gobernados solicitaran (aunque de forma indirecta) la nulidad de una disposición que consideraran injusta, lo cual se puede aplicar al orden impositivo.

La innovación que incluyen las Bases de la Organización Política de la República Mexicana (13 de junio de 1843), fue en relación a los Departamentos, los cuales tendrían una asignación presupuestaria, proporcional a sus gastos (artículo 199).

Ambas constituciones, tuvieron en realidad poca aplicación práctica, toda vez que el siglo XIX, se caracterizó por una lucha entre el Federalismo y el Centralismo, por lo que las asonadas, pronunciamientos,

insurrecciones, estuvieron a la orden del día; y no será hasta los años de 1856-1857 en que logre imponer un grupo, su modelo de entidad política.

c) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de 5 de Febrero de 1857. Por razones tanto temporales, como ideológicas, esta constitución, constituye el antecedente más próximo de nuestra Carta Magna vigente, toda vez que la intención de los constituyentes de 1917, era la de recuperar la vigencia de la Constitución de 1857.

Son ordenamientos tan similares, que el artículo 31 también contenía las obligaciones de los mexicanos, estableciendo en su fracción II, la de: *"contribuir con los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en la que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

A partir de este momento, los impuestos debían llenar, entre otros los requisitos de proporcionalidad y equidad, que antes no fueron considerados. Además de consagrarse también los requisitos de: legalidad, generalidad, igualdad, y el de destino al gasto público.

El artículo 72, fracción VII, estableció que El Congreso era el único facultado para aprobar el presupuesto de los egresos de la Federación que anualmente debía presentarle el Ejecutivo. Dicho presupuesto sería cubierto mediante la imposición de las contribuciones necesarias, contribuciones entre las que se encontraban los impuestos.

e) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de Febrero de 1917.

Se hizo mención en párrafos precedentes de que la pretensión del Constituyente de 1917, era la de renovar la vigencia de la Constitución de 1857, mediante una serie de reformas para actualizarla a las necesidades imperantes en la época y para evitar nuevos acontecimientos similares a los acaecidos con posterioridad al 20 de noviembre de 1910.

Sin embargo, las reformas a la misma dieron lugar a la promulgación de nuestra Constitución vigente; y para el estudio que nos ocupa, resulta relevante el artículo 31 que se encuentra contenido en el capítulo II, denominado "De los mexicanos".

La fracción IV del artículo, corresponde a la fracción II, del mismo numeral de la Constitución de 57, el cual ha sufrido únicamente modificaciones de forma. El análisis de dicha fracción, será materia de estudio de los siguientes capítulos.

Este panorama histórico, pretende mostrar aunque sea de forma breve cómo a través de los diversos órdenes jurídicos, se ha vislumbrado un concepto de justicia en beneficio del gobernado; mismo que ha revelado, que probablemente la época en la que éste se encuentra a merced de la arbitrariedad de la autoridad, es la época actual, en la que el formalismo académico y la técnica excesiva, subordinan a cualquier criterio de Justicia.

CAPITULO III.

FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

A) Análisis de los Artículos Constitucionales.

Los principios de soberanía popular, de gran peso en el siglo XIX, se mantienen vigentes durante el siglo XX, a pesar de los múltiples ataques que el concepto como tal ha sufrido; no sólo en el aspecto doctrinal, sino por la realidad más aplastante constituida por el fenómeno denominado "Globalización" contra el nacionalismo, o por la desintegración de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas contra la constitución del Estado. No obstante tales heridas de muerte al concepto de soberanía nacional, éste se mantiene en vista de que es la única forma en la que puede justificarse de una forma democrática el nacimiento del Estado contemporáneo.

El espíritu de la soberanía nacional, también influyó en el Constituyente de 1916- 1917 creando una nueva Constitución política para nuestro país, en la que según su propia manifestación ha sido el pueblo quien ha querido darse un ordenamiento político que regule sus vidas y las de sus descendientes tal como puede deducirse del artículo 39 que a continuación transcribo: *"La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno."*

EL concepto de soberanía que se deduce del precepto constitucional, es el de la soberanía popular, cuya definición está incluida en el artículo en comento. Es así que el pueblo de México decidió en un acto libre, constituirse como una república

representativa, democrática y federal, tal y como lo señala el artículo Constitucional siguiente: *"Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental."*

El sentido político de la palabra República, implica que los gobernantes del Estado, son renovados periódicamente, la forma de renovar a dichos funcionarios debe realizarse de forma democrática, es decir, que son todos y cada uno de los ciudadanos en pleno uso de su capacidad política quienes eligen a sus representantes, es decir, que el gobierno es ejercido a través de funcionarios representativos de la voluntad popular.

La República Federal, en oposición al régimen monárquico, se basa en un sistema pesos y contrapesos, y en el presente caso consiste en una delimitación de competencias coherente con una descentralización de funciones; por lo menos en teoría, tal situación es perfectamente clara en el artículo 41 de nuestra Carta Magna: *" El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente constitución federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal." (...)*

El pueblo se ha dado a sí mismo un ordenamiento fundamental con base en el cual regirá su vida política, social y económica, este ordenamiento son la Constitución, leyes y tratados que de ella se derivan, los cuales no pueden contravenir el pacto federal

en orden a la preservación del esquema ya establecido, lo cual puede apreciarse claramente en el siguiente artículo:

"Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

El pacto federal establece una delimitación de competencias en la que, aquello que no esté expresamente reservado para la Federación, se entenderá como facultad de los Estados de la Unión, a diferencia de la Federación canadiense, en la cual las facultades que no se encuentren expresamente reservadas para los Estados, se entiende que son facultad de la Federación, al respecto nuestro artículo 124 señala: "*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.*"

Gracias a tal disposición, se procura que materias de interés nacional, ya sea por su impacto económico, social o político, sean de aplicación federal en tanto que se deja en plena libertad a los Estados de la Unión para concretar las disposiciones Federales y Constitucionales según sus particulares circunstancias y necesidades, sin contravenir el Pacto Federal.

Es conveniente citar al respecto la siguiente Jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"CONSTITUCIÓN FEDERAL.- Las constituciones particulares y las leyes de los estados, no podrán nunca contravenir las prescripciones de la Constitución Federal; ésta es, por consecuencia, la que debe determinar el límite de

acción de los poderes federales, como en efecto lo determina, y las facultades expresamente reservadas a ellos, no pueden ser mermaidas o desconocidas por las que pretenden arrogarse los Estados.

Quinta época: Tomo XXXIV, p. 665.- Jaramillo Azocar, Marcial.

Tomo XXXIV, p 2980.- Schuber Hoffman, Carlos Ernesto.

Tomo XXXIV, López Campos, José.

Tomo XXXIV, Vázquez G., Eulalia y Coag. Tomo XXXIV, p. 2981.-
Murillo Guzmán, Gonzalo.

Jurisprudencia No. 77, Apéndice 1917-1975, Octava parte, p.131.

Uno de los rubros trascendentales para todo Estado es la materia financiera, pues es a través de las contribuciones que los particulares enteran al estado, es que éste puede no sólo subsistir, sino llevar a cabo sus diversas funciones esenciales como la creación de servicios públicos, preservación del orden por la vía coactiva y la administración de justicia, razón por la cual, son facultades exclusivas del Congreso la imposición de contribuciones en general para cubrir el gasto público, y en especial de aquellas materias que por su naturaleza ha decidido gravar de una forma particular.

Al respecto, el artículo 73 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción XXIX hace una enumeración enunciativa de las contribuciones que la Federación puede imponer a los particulares:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

"XXIX.- Para establecer contribuciones:

"1.- Sobre comercio exterior.

"2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.

"3.- Sobre instituciones del crédito y sociedades de seguros.

"4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

"5.- Especiales sobre:

"a) Energía eléctrica.

"b) Producción y consumo de tabacos labrados.

"c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

"d) Cerillos y fósforos.

"e) Aguamiel y productos de su fermentación.

"f) Explotación forestal, y

"g) Producción y consumo de cerveza.

"Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica; (...)

Resulta evidente la importancia de las materias que el Congreso de la Unión decidió reservar para la Federación, no sólo en el aspecto económico como lo pueden ser las contribuciones sobre producción de tabacos, aguamiel, cerillos o la explotación forestal; sino también el aspecto de organización política, como lo son las contribuciones al comercio exterior, ya que sería impensable que dentro de un esquema de unión federal, un estado que impusiera sus propios impuestos al comercio exterior. Por otra parte queda muy clara la intervención impositiva de la Federación en relación a los servicios públicos.

Es de especial interés el último párrafo de la fracción en cita, pues toda vez que en diversas materias no se encuentra plenamente delimitada la competencia entre Federación y Estados, este lineamiento sienta las bases para la celebración de Acuerdos de Coordinación Fiscal entre los Estados y la Federación, la interpretación de esta fracción por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, proporciona un criterio más preciso al respecto:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en las mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción XXIX) y, b) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII, y 118).

Amparo en revisión 3721/80.- Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra.- 17 de noviembre de 1981.- Unanimidad de 17 votos de los ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Lozano Ramírez, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán Tamayo, Sánchez Vargas, Calleja, León Orantes, Olivera Toro y presidente: Téllez Cruces.- Ponente: Atanasio González Martínez.- Secretario: Pedro Esteban Penagos López.

Amparo en Revisión 3368/65.- Salvador Dámaso Zamudio Salas.- 26 de junio de 1969.- Unanimidad de 18 votos.

Amparo en Revisión 1015/63.- Ángel Torrontegui Millán.- 29 de julio de 1969.- Unanimidad de 20 votos.

Amparo en revisión.- 1016/63.- José Hilario Guzmán Landeros.- 26 de agosto de 1969.- Unanimidad de 18 votos.

Amparo en revisión.- 1005/63.- Martha Arévalo Sandoval.- 14 de octubre de 1969.- Unanimidad de 19 votos.

Informe de 1981.- Pleno.- Páginas. 575 a 577.

Sin embargo, de la lista que plantea en un principio la fracción XXIX, quedan excluidas diversos tributos entre ellos uno de los más importantes es el Impuesto sobre la Renta, tal deficiencia se busca superar mediante el contenido de la fracción VII del mismo artículo, la cual de una forma genérica señala la capacidad de el Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público: *"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad: (...VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;" (...)*

Resulta claro que mediante esta fracción el Congreso tiene facultad para crear cualquier tipo de contribución, bajo la justificación de ser necesaria para cubrir el gasto público, lesionando no sólo a los particulares, sino a los miembros de la Unión, toda vez, que aquellas contribuciones que pudieran haber determinado las legislaturas de los Estados inicialmente, pueden ser eliminadas del erario de los mismos, si el Congreso decide hacerlo, pues la realidad ha demostrado que en los acuerdos de coordinación

fiscal, se han elaborado en detrimento de los ingresos para los estados, lo cual resulta un ejercicio excesivo de una facultad que fue cedida en beneficio de la Federación de forma incorrecta; no obstante, en fechas recientes se ha pretendido modificar tal esquema e incluso se ha ejercido presión contra la Federación, para que de los impuestos federales recaudados en los estados, se participe en un porcentaje mayor a los mismos. Respecto a lo comentado sobre el impuesto sobre la renta, cabe citar el siguiente criterio jurisprudencial:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LEGISLAR SOBRE ESTA MATERIA. Las facultades que en materia impositiva otorga al Congreso Federal la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, no son limitativas, sino que dicho precepto hace una simple enumeración y debe entenderse relacionado con las fracciones VII, que otorga a dicho Congreso la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; X, que determina las materias de legislación federal, entre las que se encuentra el comercio; y, XXX, que se refiere a las que la doctrina y la jurisprudencia han denominado "Facultades implícitas". De la relación entre estas disposiciones, se desprende con claridad, que el Congreso de la Unión está facultado para gravar con el impuesto sobre la renta, las utilidades distribuibles a los socios de las sociedades mercantiles, porque de acuerdo con las disposiciones constitucionales mencionadas, este atributo es de orden federal."

Amparo en revisión 4482/51.- Informe de 1959.- Pleno.- P. 107.

En adición al contenido del artículo 73 fracción VII y XXIX, la Federación además tiene facultad para determinar los impuestos relativos al comercio exterior, contenidos en el artículo 131.

"Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del Artículo 117."

"El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

El contenido del artículo anteriormente transcrito, contiene elementos fundamentales en lo que se refiere a la materia impositiva; por un lado las facultades exclusivas de la Federación para gravar las importaciones y exportaciones; por otro lado, constituye el fundamento constitucional de los que en doctrina se conoce como decreto delegado, tema que abordaré con posterioridad; y finalmente la obligación del Ejecutivo de expedir un presupuesto de egresos, tema, que también será abordado en su oportunidad.

Lo dispuesto por los artículos 73 en sus fracciones VII y XXIX, y, 131 tiene su complemento en relación a la concurrencia entre los Estados y la Federación, mediante la prohibición absoluta que tienen los Estados para:

- "Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:
 (...) III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;
 "IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;"
 "V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;"
 "VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;"
 "VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la

producción similar de la localidad, o ya sea entre producciones semejantes de distinta procedencia;"

De un espíritu similar es el artículo 118, que señala una prohibición relativa; en la medida que puede superarse con aprobación del Senado de la República, la cual constriñe la actividad tributaria de los estados miembros de la federación en materia de comercio exterior: "*Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: "1.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones."*

En ambos supuestos, es claro que se busca prohibir la intervención de los Estados de la Unión en materia de comercio exterior y obviamente de las contribuciones que se deriven de tales actividades, tal como puede apreciarse en las tesis que a continuación se transcriben:

"CONTRIBUCIONES EN LOS ESTADOS.- La facultad de decretar contribuciones, no puede ser absoluta, sino que debe sujetarse a las disposiciones de la Constitución Federal, y los Estados no pueden establecer ninguna que grave directa o indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera."

Tomo XIX.- Domingo, Diego, Sucesores.- P. 523.

"ESTADOS DE LA FEDERACIÓN.- Los Estados no pueden, ni aún por razón de impuestos, impedir la libre importación y exportación de mercancías, aún cuando aleguen necesitarlas para su consumo, puesto que la prohibición constitucional es absoluta y no admite distinciones."

Tomo XXI.- Rogelio Gómez y Hno.- P. 186.

Confirmando lo expuesto anteriormente sobre la importancia de las finanzas públicas en un Estado, no sólo en su aspecto más pedestre que es la obtención de los recursos necesarios para que éste pueda llevar a cabo el cumplimiento de sus funciones

públicas, sino el punto más delicado, que es en el aspecto de la determinación y recaudación de las contribuciones, y el destino que finalmente se les dará.

En la medida que las contribuciones, no obstante que se dedican a satisfacer necesidades públicas, provocan una merma directa en el patrimonio de los contribuyentes, recibiendo éstos en muchos casos beneficios indirectos, por tal razón, históricamente se ha determinado que sea la Cámara de Diputados, que presuntamente representa al pueblo, la que determine las contribuciones y el destino de las mismas como se deriva de la lectura de los artículos 72 y 74 Constitucionales:

"Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

(...)"H) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

Aunque el deseo de los constituyentes de 1916-1917, fue loable, la realidad, es que tal deseo no se ha podido actualizar, ya que en el interior de tal órgano legislativo, con dificultad los diputados fungen como representantes de sus electores, sino que actúan en bloque, como partido político; de tal Irregularidad tenemos un claro ejemplo reciente, con el aumento del 10 al 15% en el Impuesto al Valor Agregado, durante el primer trimestre del año 1995. Retomando el tema, en el artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, claramente se ordena:

"Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

"IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio,

deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior."

"El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de Ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día 15 de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

"No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

"La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

"Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

"La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio." (...)

La lectura del anterior artículo, revela de inmediato, la existencia de diversas obligaciones a cargo de los Poderes de la Unión, entre las que destacan, para el Poder Ejecutivo: La elaboración de la iniciativa de Ley de Ingresos, así como un Presupuesto de Egresos de la Federación, un margen en cuanto a gastos no fiscalizables, y el apego estricto a dichos lineamientos. Para el Poder Legislativo: Decretar los impuestos necesarios para cubrir el gasto público, revisar la cuenta pública del año anterior, proceder a fincar responsabilidades en caso de discrepancia entre los ingresos y los egresos; y, aunque no esté contenido en el presente lineamiento, se deriva como consecuencia lógica, la intervención del Poder Judicial Federal, para determinar la

constitucionalidad de las contribuciones aprobadas por el Congreso; todo ello constituye una garantía en beneficio de los gobernados.

Así como existen obligaciones a cargo de la autoridad, que constituyen una garantía para la protección del patrimonio de los gobernados, de la misma manera el Constituyente estableció como obligación de todos los mexicanos, el contribuir con los gastos públicos, con la garantía de que éstas deberán ser proporcionales y equitativas según lo dispone el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna: "*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."*

De la anterior fracción constitucional se derivan ciertos principios que la jurisprudencia mexicana ha determinado de la siguiente manera:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS. Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben

quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*."

Amparo en revisión 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 5888/75.- Inmobiliaria Havre, S.A. -31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 1008/76.- Antonio Hernández Abarca.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.

Tesis Jurisprudencial.- Informe 1976, primera parte, p.p. 481-482.

Los principios que se derivan del anterior criterio jurisprudencial son:

- a) Que el impuesto esté contenido en una ley;
- b) Que sea proporcional y equitativo;
- c) Se destine al gasto público; y
- d) Los elementos que deben estar contenidos en ley son: El sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago.

El tema principal que toca el presente estudio es el de la proporcionalidad y equidad, principios que no han sido definidos de forma concreta por la Autoridad Jurisdiccional, sino que es necesario deducirlo de las diversas jurisprudencias que han pronunciado al respecto:

" **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.-** La jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, Aún cuando el artículo 31 de la Constitución establece los requisitos de

proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho sí es una violación de garantías; por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderecen contra leyes o actos del poder legislativo.

REFERENCIA:

Revisión 190/57.- Fomento Inmobiliario, S.A. -Mayoría de 15 votos.

Revisión 180/60.- Bouchier Sucesores, S.A.- Mayoría de 14 votos.

Revisión 334/70.- Itsmuña, S.A., Compañía de Bienes Inmuebles,
Mayoría de 15 votos.

Revisión 67/58.- Continental S.A.- Mayoría de 14 votos.

Revisión 783/65.- Adagio, S.A.- Mayoría de 15 votos.

Apéndice 1917-1975, primera parte, p. 127.

Sin embargo, por la importancia que revisten para el presente estudio, tanto los requisitos constitucionales de los impuestos, como los principios de proporcionalidad y equidad, les ha sido reservado un apartado especial en los siguientes capítulos.

CAPITULO IV.

PRINCIPIOS JURIDICOS DERIVADOS DEL ARTICULO 31

CONSTITUCIONAL EN SU FRACCION IV.

Toda vez que el análisis en el presente capítulo se refiere a los principios derivados del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta prudente transcribir la nuevamente en su fórmula actual:

“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.”

De la presente fracción se desprenden una serie de principios jurídico-impositivos, que constituyen la base de todo el sistema fiscal mexicano vigente. Principios que han expresado de diversa forma los tratadistas contemporáneos, de los cuales, a continuación cito los de mayor interés.

Expone Acosta Romero, que los principios reguladores de los impuestos son tres, mismos que pueden ser formulados en un sentido amplio de la siguiente manera:

- 1.-Ser establecido en una Ley formal y materialmente entendida, es decir, aprobada por el Congreso Federal o Local, de acuerdo a la naturaleza del impuesto.
- 2.-Ser Proporcionales y Equitativos.
- 3.-Estar destinados a los gastos públicos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios”¹

¹.-ACOSTA ROMERO, Miguel, “Teoría General del Derecho Administrativo”, U.N.A.M., Textos Universitarios, México, 1973, páginas 278 y 279.

Por su parte Margain Manautou, elabora un desglose parecido al anterior, aunque añade otras características, quedando su clasificación como sigue:

- 1.-Debe establecerse a través de una ley.
- 2.-El pago del impuesto debe ser obligatorio.
- 3.-Debe ser proporcional y equitativo.
- 4.-Que se establezca a favor de la administración activa.
- 5.-El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos²

Por su parte el maestro Flores Zavala, enuncia seis principios que se derivan del análisis del precepto constitucional en comento:

- 1.-Establece la obligación de todo mexicano de contribuir con los gastos públicos.
- 2.-Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.
- 3.-Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.
- 4.-Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- 5.-Que las contribuciones se deben establecer para cubrir los gastos públicos.
- 6.-Que deben ser equitativos y proporcionales.³

Siguiendo la línea trazada por los anteriores doctrinarios, el iusfiscalista Arrijo Vizcaino opina que los principios que se derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional son los siguientes:

- 1.-Principio de Generalidad.
- 2.-Principio de Obligatoriedad.
- 3.-Principio de vinculación con el gasto público.
- 4.-Principio de proporcionalidad y equidad.

² -MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Sexta edición, México, 1981, páginas 74-82.

³ -FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, Trigésima Edición 1992, México, 1992, página 202.

5.-Principio de legalidad.⁴

Una vez expuestas las opiniones de los diversos tratadistas, es necesario conocer como corolario a las tesis anteriores, lo planteado por nuestro máximo intérprete constitucional, a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, encontrándose el rubro relativo a la validez constitucional de los mismos, y por su importancia, la reproduzco íntegramente:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales primero, que sea establecido por Ley; segundo que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio de algunas de las tesis que ha sustentado ha sostenido que si bien el artículo 31 de la Constitución establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Expuesto lo anterior, y aún convenciendo que el impuesto del 2% sobre diversas percepciones que se dedican a la enseñanza media y superior, técnica y universitaria (Publicado en el Diario Oficial del 1o de febrero de 1963), constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto

⁴-ARRIOLA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, México, 1982, páginas 180 y 181.

contravenga lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad.”

Amparo en Revisión 6168/63.-Alfonso Córdoba y Coagraviados.-12 de febrero de 1974.-Mayoría de 17 votos de los ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Jiménez Castro, Rivera Silva Huitrón, Rojina Villegas, Rocha Cordero, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Cañedo, Saracho Álvarez, Del Río, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente en funciones Mario C. Rebolledo contra el voto Ministro Burguete Barrera.-Ponente: Carlos del Río Rodríguez.-Secretario: Juan Muñoz Sánchez.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del año 1974, Primera Parte, Pleno, Pags. 321 y 322.

Del anterior planteamiento, resulta claro que los principios que enuncia nuestro supremo tribunal constitucional, son tres:

- 1.-Principio de legalidad.
- 2.-Principio de proporcionalidad y equidad.
- 3.-Principio de contribución al gasto público.

Por mi parte, considero que estos postulados, son los trazos básicos de la materia impositiva a nivel constitucional, pues de ellos, pueden derivarse otros principios que están implícitos en cada hipótesis, lo cual hago valer a continuación.

El principio de legalidad, *grosso modo*, implica que los impuestos deberán estar contenidos en una ley, tanto material, como formalmente; partiendo de tal presupuesto, resulta imposible negar que la naturaleza intrínseca y constitucional de la ley, es que ésta sea general; o sea, que su aplicación se extienda a todos aquéllos que con sus actos u omisiones, se adecuen a la hipótesis normativa en ella contenida, y por otro lado, que la ley sea obligatoria, de lo contrario, nos encontraríamos frente a un buen

desco o un mero consejo conveniente, pero no frente a una ley, la cual, de suyo, debe obedecerse.

Ahora bien, el principio de proporcionalidad y equidad, que si bien es cierto que para que un impuesto sea calificado como constitucional, debe reunir ambas características, sin poder ser separadas de ninguna manera, también, no es menos cierto, que son dos conceptos diametralmente distintos en cuanto a su naturaleza jurídica, por ello deben ser tratados, para su estudio como dos esferas complementarias, sin embargo distintas; esta distinción por los peculiares matices que representa, será objeto de un estudio minucioso con posterioridad.

El principio de vinculación al gasto público, implica que se constituye a favor de la Administración activa, que incluye a todos los niveles de organización política: Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, para la satisfacción de las necesidades colectivas que de otra forma quedarían sin satisfacer en lo absoluto o quedarían insuficientemente satisfechas.

Para el análisis de estos principios utilizaré el orden señalado por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, pues considero que corresponde a la jerarquía que conforme a un criterio cronológico, se obtienen recursos para la Administración Pública.

Primero: Aparece una norma jurídica que señala diversas hipótesis generadoras del impuesto(Ley).

Segundo: Se da un acto concreto de aplicación, que consiste en la determinación del monto del impuesto de acuerdo a los ingresos del contribuyente y a sus especiales circunstancias (Proporcionalidad y equidad).

Tercero: Una vez que se obtuvieron los recursos de los contribuyentes, se les distribuye entre las distintas esferas del poder político, para cubrir las necesidades de los gobernados (Gasto Público). Derivado del anterior desglose de los principios en comento, es prudente abordar su análisis con mayor profundidad, así el primer subtema es:

1.- El Principio de Legalidad.

El fundamento más inmediato que da lugar a este principio, radica en los artículos 14 y 16 constitucionales, que plantean, por una parte que nadie puede ser molestado en su familia, bienes, posesiones, papeles o derechos, sino en virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento (artículo 16).

Asimismo, también se encuentra ordenado en el artículo 14, que nadie podrá ser privado de la vida, libertad, bienes, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales preestablecidos, siguiendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Tomando como punto de partida la afirmación anterior, y ya que se planteó el contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que prescribe la

obligación de todo mexicano de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes.

El anterior enunciado necesariamente conduce al lector a pensar cual será el origen de tales leyes, este cuestionamiento se resuelve mediante el contenido del artículo 70 constitucional que a la letra establece: *"Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de Ley o Decreto."*

Este precepto sigue además el principio de distribución de competencias y determinación de facultades que señala que la autoridad sólo puede llevar a cabo lo que le está permitido en la ley, es ahí, donde encuentra su razón de ser la fracción VII del artículo 73 constitucional ya citado, que faculta al Congreso de la Unión a imponer las contribuciones que sean necesarias para satisfacer el gasto público.

Esto nos da como resultado, que el impuesto deriva de una ley en su sentido material y formal.

En su sentido formal, quiere decir que debe ser expedida por el Congreso de la Unión cuando se trate de contribuciones federales, o bien, por las legislaturas de los estados, cuando se establezcan tributos locales o municipales, excepción a la regla anterior, la encontramos en los casos del decreto-ley y del decreto delegado, a los cuales me referiré con posterioridad.

En ese sentido existe la siguiente Jurisprudencia:

"IMPUESTOS MUNICIPALES.-Los decretos por los ayuntamientos y no por las legislaturas locales, no tienen el carácter de leyes, y hacerlos efectivos, importa una violación constitucional".

Quinta Epoca: Tomo II, pag. 161.-Baigts, José.

Tomo II, pag.1344.-Allende Pablo.
 Tomo II, pag 360.-Escobar, Tomás.
 Tomo III, pag.-1227.-Cía de Minerales y Metales, S.A.
 Tomo IV, pag. 372.-Figueroa Vda. de Grín María.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación. Tercera parte. Segunda Sala. Pag. 172.

Por lo que respecta a la ley en sentido material, ésta implica que es un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, abstracta e impersonal.

a) Decreto Delegado y Decreto-Ley.

Estas dos figuras son a mi juicio dos excepciones no sólo al principio de legalidad impositiva, sino al principio mismo de separación de poderes, que sin embargo, tienen su razón de ser y se encuentran regulados, respectivamente, por el artículo 131 en su segundo párrafo y 29 de nuestro ordenamiento constitucional federal.

Afirmo, que constituye esencialmente una excepción al principio de separación de poderes, por lo establecido con meridiana claridad en el artículo 49 de nuestra Carta Magna que *ad litteram*, señala:

"Artículo 49.-El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."

Este artículo constituye el culmen en el sistema constitucional mexicano, pues no sólo señala el principio de separación de poderes, sino que además establece las

prohibiciones relativas al mismo, concretando dos excepciones, las cuales se califican como "facultades extraordinarias", concedidas en ambos casos para la solución de situaciones caóticas en el país, facultades que abordaré en orden de su aplicación práctica.

i.-Decreto Delegado.

En orden de su aplicación práctica, considero que las facultades otorgadas al Ejecutivo Federal en el artículo 131 en su segundo párrafo, tienen mayor importancia, toda vez que las mismas pueden ser ejercidas sin acudir a ninguna otra instancia, sino que son de aplicación inmediata por el Presidente de la República, asimismo, en orden a que la actividad comercial es de una importancia total para la economía nacional, se hace manifiesta la trascendencia de tales facultades; considero, que para un mejor entendimiento de la presente idea, bastará con transcribir el citado artículo:

"Artículo 131.-El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier propósito en beneficio del país. El propio ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

Como ya manifesté con anterioridad, el presente artículo constituye una excepción al principio de separación de poderes, excepción bastante ambigua, que abre

las puertas para cierta actividad abusiva del ejecutivo, toda vez que surgen dos preguntas importantes:

- 1.-¿Cuándo considerará el presidente que es urgente ejercitar estas facultades?
- 2.-¿Qué deberá entender por beneficio del país?

¿Que podrá ser tan urgente como para no poder convocar a la Comisión Permanente del Congreso, o por qué dejar prácticamente todo el ámbito comercial en manos de un sólo hombre y su buen juicio? Por otro lado, ¿A qué hará referencia la frase "el beneficio del país"? Pues un incremento en los aranceles de las importaciones generaría un superávit en la balanza comercial mexicana, pero provocaría la disminución de la producción de la planta nacional en la medida que ésta trabaja con un gran número de insumos importados, situación que, al mismo tiempo provocaría un incremento en los precios del mercado interno por un déficit en la oferta. Esto es sólo por poner un ejemplo. "El beneficio del país", ¿Se referirá a las finanzas del poder público, o bien, a las finanzas de los gobernados?

Es por ello, que esta excepción debería, si no desaparecer por las implicaciones que la misma tiene, si por lo menos debería estar adecuadamente regulada y proceder a la creación de una serie de frenos a la actividad discrecional del ejecutivo respecto de tal precepto.

ii.-Decreto Ley,

El Decreto Ley, como otra excepción al Principio de separación de poderes, pues el ejecutivo se ve investido de facultades legislativas, e implica del mismo modo, una excepción al principio de legalidad en sentido amplio, pues invade el principio de autoridad formal de la ley, que consiste en que toda ley para su reforma o derogación, debe seguir el mismo procedimiento que se llevó a cabo para su creación, asimismo para crear disposiciones generales y obligatorias, es necesario seguir el procedimiento marcado en la constitución que faculta para tal efecto únicamente al Poder Legislativo, sin embargo, queda establecido en el artículo 29 constitucional, que en caso de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro, el Ejecutivo Federal, de acuerdo con el Congreso de la Unión o de la Comisión Permanente en su caso, podrá detentar facultades extraordinarias para legislar, con el objeto de hacer frente rápidamente cualquier amenaza que ponga en peligro la seguridad nacional.

El artículo 29 constitucional, de suyo, ha sido ampliamente discutido, ya que un buen número de las ideas que se manejan en el mismo, resultan demasiado ambiguas, sin embargo, tal situación es compensada por los requisitos que son necesarios para decretar la suspensión de garantías.

No por ello, resulta imposible que tal caso se dé, ya una vez ocurrió durante la Segunda Guerra Mundial, que no obstante que ésta se desarrolló a diez mil kilómetros de distancia, se planteó la suspensión de garantías, no sólo ello, sino que un

amplio número de disposiciones dictadas en aquella época mantienen su vigencia por absurdo que parezca; y en otros casos, han dado lugar a normas que se han incorporado al sistema vigente a través de un adecuado proceso legislativo, un ejemplo de ello, es la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, que nació al amparo de un Decreto Ley.

Una vez abordadas las excepciones, es preciso continuar con los requisitos que deben tener los impuestos para cumplir con el principio de legalidad; y que puede enunciarse como: Que el impuesto se encuentre contenido en la Ley de Ingresos, ya que implica la existencia de una ley material y formalmente considerada, que contenga todos los elementos del tributo como sujeto, objeto, tasa, tarifa, base y época de pago, tal y como se ha planteado en la tesis jurisprudencial en relación al principio de legalidad, misma que se citó en el capítulo anterior.

b) Ley de Ingresos.

El principio de legalidad, implica que para la existencia de un determinado impuesto y su exigencia posterior, es necesario que el mismo se consigne en la Ley de Ingresos de la Federación; *a contrario sensu*, un impuesto no contemplado en la Ley de Ingresos cuya vigencia es anual, implica que no podrá exigirse tal contribución en el año fiscal correspondiente.

Esta Ley de Ingresos, no es otra cosa que un listado limitativo de los conceptos mediante los cuales el poder público prevé obtener ingresos para dar cumplimiento a las funciones públicas.

Sin embargo, existen leyes especiales, cuya vigencia no es anual, pero que requieren para su aplicación de la existencia del rubro respectivo para ser exigidos, en caso de no contemplarse una determinada partida relativa a una de estas leyes especiales a las que hago referencia, la vigencia de la misma quedará suspendida, hasta en tanto se incluya nuevamente en la Ley de Ingresos, ese concepto. El anterior argumento se apoya en la siguiente tesis jurisprudencial:

"LEYES DE INGRESOS.-Aun cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las legislaturas locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condiciona la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial."

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del semanario Judicial de la Federación. Primera Parte.- Pleno.-Pag. 56.

Tal postura encuentra adeptos tan destacados como Valdéz Villareal, que en su libro "Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones", señala: "Las contribuciones que no estén comprendidas en la Ley de Ingresos entran en suspensión de vigencia, y solamente obligan a los particulares las que aparezcan en la Ley de Ingresos".⁵

c) Leyes Especiales

El principio de legalidad en materia impositiva no se satisface con el simple establecimiento del tributo en una ley en su sentido material y formal. Sino, que

⁵- VALDÉZ VILLAREAL, Miguel, "Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones", Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M.-F.C.E. México, 1972, pag. 138.

es necesario, en adición a ello que sus elementos esenciales como: sujeto, objeto, base, tasa, cuota, tarifa, época y lugar de pago, se encuentren expresamente establecidos en un ordenamiento legal propio que lo regule, a lo cual se le denomina como Ley Especial.

Es requisito indispensable la existencia de leyes especiales que regulen con certeza los elementos del tributo, para el efecto de que la autoridad pueda proceder a recaudarlos, ajustándose siempre a derecho y evitar incurrir en conductas arbitrarias.

Al quedar establecido un tributo en una ley especial, la autoridad hacendaria debe acatarla estrictamente, tal y como se desprende de la siguiente tesis jurisprudencial:

“IMPUESTOS, APLICACIÓN DE LOS.-En la aplicación de los impuestos deben de tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.”

Quinta Época: Tomo LXXIII, pag. 1532.-Residuos de Henequén S. de R.L. Tomo LXXVI, pag 5800. Mora Manuel F.
Tomo LXXIV, pag. 3963.-Zorrilla, José L.
Tomo LXXIV, pag. 7103.-Zorrilla, Guillermo.
Tomo LXXVII, pag. 82.-Hinojosa José.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación.- Tercera Parte.- Segunda Sala.-Pag. 163.

De ello se deduce, que si la ley especial consigna de manera expresa las características del tributo, el contenido y alcance de la obligación fiscal, la autoridad se encuentra forzosamente obligada a acatarla y en ningún momento podrá ir más allá de lo expresamente consignado en la ley, en caso contrario la autoridad estaría actuando arbitrariamente dando lugar a una clara violación constitucional, consistente

en no respetar el principio de legalidad contenido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Esta afirmación se ve reforzada por el planteamiento de la siguiente tesis de jurisprudencia:

"IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTO.-Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y, 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la Hacienda Pública Federal. Y es sujeto pasivo directo del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del Poder Legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto".

Amparo en Revisión 1017/58.-Inmobiliaria María Lourdes, S.A., Octubre 27 de 1969, 5 votos. Sala Auxiliar, Materia Administrativa. Informe 1969. Pag. 97.

Por lo tanto, debe concluirse que el principio de legalidad en materia impositiva implica que el impuesto se encuentre contenido en una ley en sentido material y formal, que se incluya en la Ley de Ingresos, así como en las leyes especiales que para el caso se apliquen, y que los elementos del impuesto se encuentren previamente determinados en tales ordenamientos en los que se incluirá el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.

2.-Principios Derivados. El Principio de Generalidad.

Cabe aclarar que generalidad no es sinónimo de universalidad, pues equiparar tales ideas traería como consecuencia la generación de enormes injusticias;

sino que la generalidad debe estar entendida como un postulado derivado del principio de legalidad que consiste en que la ley se aplicará a todos aquéllos que se ubiquen en la hipótesis normativa, a través de una conducta previamente descrita en la norma, sin excepción de persona alguna, al respecto cito lo que Flores Zavala comenta en su obra:

"El principio de generalidad quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben de pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deban pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos de tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto."⁶

Lo anterior, nos explica que la generalidad en el pago de los impuestos, consiste en que estará obligado a cubrir al fisco una determinada cantidad aquél que tenga capacidad contributiva y que se ubique en la hipótesis normativa, procurando que las disposiciones fiscales tiendan establecer cargas entre todos los miembros de la sociedad de forma equilibrada, para evitar así cargas excesivas para algunos y para otros, obligaciones ínfimas, así pagará más impuestos el que más ingresos perciba, y a *contrario sensu*, pagará menos, el que menos ingresos tenga en su haber.

Reiterando lo planteado en párrafos anteriores, la generalidad en los impuestos, deriva de su principio originario que es la ley, pues al ser ésta una norma general, abstracta e impersonal, esta misma naturaleza debe tener todo aquello que

⁶-FLORES ZAVALA, Op. Cit., pag 136.

derive de la misma, de conformidad con el principio filosófico que señala que *"a un modo de ser, sigue un modo de obrar"*.

Cuando la norma coincide con la conducta del sujeto, es cuando nace el crédito fiscal. Esta norma, como ya se ha señalado, debe estar contenida en una ley especial, como Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto al Activo, etc.

En relación a este punto cito la parte conducente de la obra de Arrijo Vizcaino: *"(...) toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligado a contribuir a los gastos públicos."*⁷

La generalidad de los impuestos trae como consecuencia directa la prohibición de leyes privativas, concepto que se encuentra plasmado en el artículo 13 de la Constitución Federal, precepto que en lo conducente cito: *"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales."*

La ley impositiva no pierde su carácter general porque comprenda a un determinado sector de la población o a una determinada actividad económica, ya que esto nos llevaría a confundir generalidad con universalidad, y la generalidad de la ley impositiva estriba en que se aplique a todas las personas físicas o morales o unidades económicas que se encuentren dentro de la hipótesis normativa, abstracta e impersonal prevista por la ley.

⁷ -ARRIJO VIZCAINO, Op. Cit., pag 182.

En relación con la generalidad de los impuestos Carlos Giuliani Fonruge señala lo siguiente: *"(…)es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando íntegramente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellos."*⁸

Por lo tanto, la generalidad en los impuestos, no es un principio aparte del principio de legalidad, sino que es parte de éste, toda vez que la ley, debe ser general y abstracta; en donde la generalidad implica que se aplicará la norma a todos aquellos sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa previamente establecida en una ley material y formal.

3.-La obligatoriedad en los Impuestos.

El planteamiento del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala como obligación de los mexicanos contribuir con los gastos públicos de la forma proporcional y equitativa que señalen las leyes; este artículo, reitero, no debe sujetarse a una interpretación literal, sino sistemática.

Así sólo por mencionar un ejemplo, no todos los mexicanos son generadores de riqueza, por lo tanto, no serán sujetos del Impuesto sobre la Renta; siendo así, ¿Cuál será el criterio para determinar quiénes están obligados y quiénes no lo están? La respuesta ya ha sido proporcionada en apartados precedentes, la solución radica en lo que se conoce como principio de legalidad, así las cosas, estarán obligados

⁸ GIULIANI FONRUJE, Carlos, "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Tercera Edición, Volumen I, Buenos Aires, 1978, pag. 307.

sólo aquéllos que indique la ley. En ese sentido procedo a citar el artículo 2o del Código Fiscal de la Federación, que proporciona un criterio muy claro: "Artículo 2.-Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.-Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

Queda claro que la actualización del supuesto normativo puede incluir tanto a mexicanos como extranjeros; personas físicas o personas morales; hombres y mujeres; etc., pues el objeto de los impuestos es gravar los capitales, la riqueza, no a los sujetos en particular; prueba muy clara de ello, es lo dispuesto por la fracción III del artículo 1o de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra señala:

"Artículo 1.-Las personas físicas y morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

(...)

III.-Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos."

De lo anteriormente planteado se confirma, que lo importante es la fuente de la riqueza, y no tanto el sujeto que la genera.

Ahora bien, la determinación de las contribuciones de cada persona física o moral, quedan inicialmente en manos del propio contribuyente; sin embargo, esta actividad puede pasar a manos de la autoridad cuando éste omite realizar sus

actividades fiscales como ordenan las leyes respectivas, toda vez, que el financiamiento del ente gubernamental, no puede quedar al arbitrio de los causantes; en ese sentido se pronuncia Arrijo Vizcaíno:

"El fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad, sino una cuestión de interés público. De ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa."⁹

Tal ejecución forzosa, se encuentra contemplada en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, que regula la facultad económico coactiva de las autoridades fiscales, tal artículo ordena lo siguiente: "*Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados, dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.*"

Tal procedimiento, aunque es radical, también es cierto que permite que las disposiciones fiscales que afectan a la economía de los gobernados, que quizás sea el punto más vulnerable de los mismos, no se conviertan en una loa a los deseos pecuniarios del gobierno, sino que sean una realidad vigente que le permitan cumplir con sus fines que consisten primordialmente en lograr el bienestar común, por ello, me permito citar las palabras de Jacinto Faya en tal sentido:

"Ahora bien, la eficacia del Derecho depende de la exacta aplicación que de él haga el Estado, y de que éste ajuste su actividad a lo ordenado por la ley y el Derecho. Las disposiciones financieras tienen su única

⁹ARRIJO VIZCAÍNO, Op. Cit., pag. 184.

fuente y su exclusivo título en la ley. Dado que el Derecho no debe ser incumplido por los particulares ni por las propias autoridades, el Estado tiene la obligación de vigilar su eficaz cumplimiento. No basta con que una ley sea obligatoria, es necesario además que el Estado exija su cumplimiento.”¹⁰

De lo anteriormente expuesto concluyo que no sólo es obligación de los ciudadanos mexicanos el pago de los impuestos, ni tampoco que sea obligación del universo de mexicanos; sino que estarán obligados al pago del impuesto aquéllos que actualicen la hipótesis normativa contenida en la ley. Que si bien es cierto que en un primer momento, a los contribuyentes les corresponde cubrir los impuestos generados *motu proprio*, también es cierto, que en el último de los casos, el fisco puede obligarlos al cumplimiento, a través del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que las contribuciones son necesarias para el Estado en orden a satisfacer las necesidades colectivas.

4.-Proporcionalidad y Equidad.

De conformidad al esquema planteado inicialmente para dar seguimiento a lo requisitos constitucionales que deben reunir los impuestos, le correspondería el turno a los principios de proporcionalidad y equidad, pero toda vez que el objeto central de la presente Tesis profesional es el estudio de los mismos, creo prudente dedicar un capítulo completo al tema de la proporcionalidad y al de la equidad, razón por la cual,

¹⁰FAYA VESCA, Jacinto, "E impuestos Públicos", Editorial Porrúa, México, 1981, pag. 149.

no considero prudente adelantar ninguna idea al respecto, sino hasta que quede establecido el principio de gasto público, tema que abordaré en el siguiente apartado.

5.-Principio del Vinculación al Gasto Público.

a) Concepto de Gasto Público.

Este principio señala que el objeto de los recursos obtenidos por el Estado a través de las contribuciones deben estar destinadas al gasto público.

El concepto de gasto público ha sido tratado por la doctrina jurídica de diversas maneras. Un grupo dentro de los cuales encontramos a Flores Zavala, quien señala lo siguiente: *"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."*¹¹

Es decir, un sector de la doctrina conviene en que gasto Público es un concepto amplísimo, en el sentido que es todo gasto que la Federación, Estados y Municipios eroguen con el propósito de cumplir con sus objetivos.

Por otro lado, otro grupo de la doctrina, sostiene una tesis contraria, como la que a continuación cito: *"Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual."*¹²

¹¹.-FLORES ZAVALA, Op. Cit. pag. 216.

¹².-Op. cit. pag. 326.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Este criterio se encuentra respaldado por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, que transcribo:

"GASTOS PÚBLICOS.-Por Gastos Públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a las funciones y servicios públicos."

Quinta Epoca:

Tomo LXV, Pag. 2723.-Arrianganagua Peón Manuel.

Tomo LXIV, Pag. 398.-Cabezut, Alberto M. y Coags.

Tomo LXIV, Pag. 5417.-Cabezut, Alberto M. y Coags.

Tomo LXXV, Pag. 3603.-Mora, Manuel F.

Tomo LXXVI, Pag. 648.-Dominguez Peón Alvaro.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte. Segunda Sala. Pag. 155.

Por lo tanto, el gasto público es aquél que está destinado a satisfacer una necesidad colectiva mediante la satisfacción de las funciones y servicios públicos, siempre y cuando dicha erogación se encuentre comprendida en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

b) Contribuir al Gasto Público del lugar de residencia.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, ordena que los mexicanos deberán contribuir al gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios en que residan.

Esto trae implícita la obligación general para el contribuyente por lo que hace a los gastos de la Federación, de los Estados, Distrito Federal y Municipios, para

enterar las contribuciones correspondientes para con las entidades públicas mencionadas, siempre y cuando residan en los mismos.

De alguna manera el precepto constitucional, indica que las legislaturas de los Estados sólo pueden imponer obligaciones fiscales, llámese obligación de enterar contribuciones a sus residentes.

c) La Importancia de la Vinculación entre los Impuestos y el Gasto Público.

De la eficacia con que el Estado preste servicios públicos dependerá la conciencia fiscal del contribuyente, o sea, el contribuyente que sabe que el pago de sus impuestos va a ser efectivamente destinado al gasto Público, y que los servicios públicos que el estado preste van a ser eficientes, no le va a ser difícil el cumplir con sus obligaciones fiscales, ya que va a estar consciente de que va a ser retribuido mediante la construcción de una gran Infraestructura y una eficaz prestación de servicios.

Este fenómeno es planteado por Arrijo Vizcaino quien señala: *"Nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga uso indebido de sus aportaciones."*¹³

Comparto la anterior afirmación, ya que, todo funcionario público, debe estar consciente de administrar escrupulosamente los ingresos tributarios que recaude,

¹³.-ARRIOJA VIZCAINO, Op. Cit. pag. 186.

ya que de lo contrario nos encontraríamos ante un estado deshonesto y corrupto, incapaz de satisfacer las necesidades colectivas, así como carente de autoridad moral para exigir de los gobernados un sacrificio para evitar el descontento generalizado.

Ya en el capítulo anterior, se citó, a través de la Tesis Jurisprudencial sobre la Naturaleza Constitucional del Gasto Público, el criterio que sostiene la Suprema Corte en ese sentido, es por ello que sólo citaré la parte conducente:

"GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.-(...) El gasto público doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos (...)"

d) El Problema de los Impuestos con Fines Específicos.

Una vez que se ha planteado que el gasto público debe ser destinado a la satisfacción de una necesidad colectiva; surge el siguiente problema doctrinal:

¿Se podrá destinar el fruto de un impuesto para la satisfacción de un fin específico y determinado?

Para dar respuesta a esta pregunta, nuevamente recurro a la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, cuyo rubro se refiere a la Naturaleza Constitucional del Gasto Público:(...) *"La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la Ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los*

renglones del presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como los son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc." (...)

El criterio jurisprudencial citado, señala que toda vez que los diversos renglones que configuran el Presupuesto de Egresos de la Nación, tienen objetivos bien determinados, no debemos entender que por el hecho que cualquier ley que regule un impuesto, y que esa misma Ley señale un fin específico para el rendimiento de dicho tributo deba considerarse como no destinada a sufragar el gasto público, es decir, lo único que estaría ocurriendo es que el destino del rendimiento de un tributo estaría determinado en dos leyes distintas.

Considero que la Suprema Corte, al establecer la tesis jurisprudencial anteriormente citada, descansa sobre el supuesto de que el destino de dicho impuesto está determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, ya que no basta por sí sólo el hecho que el destino del tributo esté determinado en la Ley que lo regula, sino que un requisito esencial es que el destino del tributo se encuentre también incluido en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

De igual manera, tampoco será válido como hipótesis por reducción al absurdo, que un impuesto se destine a sufragar gastos privados, tal y como sería el caso de un renglón del presupuesto de egresos que se destinara a satisfacer necesidades

individuales y concretas, toda vez que no es función del estado satisfacer a un individuo en particular, sino que está obligado con toda la colectividad.

Concluyendo, el principio de vinculación al gasto público del impuesto, es una limitación al poder público, en orden a evitar arbitrariedades por parte de éste en la recaudación de los impuestos, este planteamiento se da a todos los niveles; Federal, Estatal, Distrital y Municipal, concretándose en el destino del erario público para la satisfacción de las necesidades colectivas, que se logra mediante los servicios públicos y otras funciones administrativas, sólo así se justifica la obligación del Contribuyente a aportar parte de lo que ha obtenido lícitamente en favor de la autoridad gubernativa.

e) Presupuesto de Egresos de la Federación.

En el anterior apartado se ha aludido al Presupuesto de Egresos, sin entrar a definir qué es tal presupuesto; dada su importancia y su vinculación con el tema abordado, es necesario tratarlo aunque sea brevemente.

Se le puede definir como una lista en la cual se asignan fondos federales a los programas por realizarse en un año fiscal; este presupuesto es elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por disposición expresa de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, mismo que es sometido a la aprobación de la Cámara de Diputados.

Es a través del Presupuesto de Egresos de la Federación como se determinan el monto y el ejercicio del gasto público federal para un año. Ningún egreso

federal puede efectuarse si no está contemplado expresamente en este listado especial, tal y como lo dispone el artículo 126 constitucional, que a continuación cito: *"No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior."*

Las erogaciones contempladas en el presupuesto, se encontrarán destinadas para el adecuado desempeño de los Poderes de la Unión, dependencias descentralizadas y centralizadas del ejecutivo federal, empresas de participación estatal mayoritaria, fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal y el Distrito Federal, de conformidad con los lineamientos contenidos en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

El presupuesto de egresos al ser aprobado exclusivamente por la Cámara de Diputados, es promulgado como un decreto de la propia Cámara, sin gozar del carácter de ley, pues no cumplimenta el procedimiento legislativo del artículo 72 constitucional.

La ejecución del presupuesto de egresos compete a cada una de las dependencias a las cuales se asigna. El poder ejecutivo al rendir informe sobre la cuenta pública a la Cámara de Diputados, está informando sobre la ejecución de dicho presupuesto y su cumplimiento. Para tal efecto la Cámara de Diputados cuenta con la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Comisión de Programación y Presupuesto y Cuenta Pública de la Propia Cámara; al respecto, resulta relevante lo dispuesto por el artículo 74 constitucional que en su cuarto párrafo claramente ordena:

"Artículo 74.-(...)

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán responsabilidades de acuerdo con la ley. {...}"

Concluyendo, la revisión de la cuenta pública implica el ejercicio de un control financiero y de eficiencia en los planes formulados por parte de la Cámara de Diputados. La Contaduría Mayor rinde tanto un informe previo que consiste en la fiscalización de la gestión financiera, así como un informe de resultados que implica la vigilancia y el cotejo de las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto, valorando así la exactitud y justificación de las erogaciones, así como el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas; y proceder en consecuencia para fincar responsabilidades cuando no exista esta adecuación.

CAPITULO V

PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

A) BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LA JUSTICIA.

Finalmente, toca su turno a los principios de proporcionalidad y equidad para ser analizados; los abordo conjuntamente, toda vez que considero *a priori*, que son manifestaciones de una misma substancia que es: La Justicia, no obstante gozar de una unidad ontológica, para su estudio puede ser a su vez conocida de distintas maneras, como lo es la justicia conmutativa, la justicia distributiva y la justicia legal.

Es ampliamente conocida la definición del jurisconsulto Ulpiano sobre la justicia: "Iustitia est constant et perpetua voluntas ius, suum quique tribuere" (Justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo suyo); como acto de la voluntad, implica necesariamente un acto, una forma en la que se materialice, dado que no puede ser algo inmanente.

Partiendo de la definición antes planteada, parece muy sencillo acercarse al ideal de justicia. Pero la interrogante más grave consiste en determinar: ¿Qué es lo suyo de cada quien? ¿Cuál es el título base de ese acto de voluntad que compele a la naturaleza humana a darle a cada quien según su título?

Existen dos fuentes de tal titularidad, y pueden ser, ya sea de orden Natural (Derecho Natural), o pueden ser creados por el hombre (Derecho Positivo); sin embargo el punto de partida de la justicia, no es repartir las cosas,

pues el reparto inicial responde a un acto de liberalidad, o en su caso de fuerza, que deriva de una característica esencial del ser humano: es el único ser capaz de ser dueño de sí mismo, y por ende, puede adueñarse de las cosas que están a su disposición. La justicia parte del postulado de que las cosas ya están repartidas.

Asimismo, la justicia tiene como punto de partida la alteridad, es decir, sólo puede darse lo suyo a otro, cuando efectivamente ese otro existe, de ello deviene el carácter eminentemente social de la justicia como tal.

En ese sentido la fórmula de la justicia puede desglosarse de la siguiente manera:

a) Dar.- Es el acto u omisión mediante el cual una cosa pasa al poder (acto), o permanece en el poder efectivo (omisión) de aquél, a quien la cosa en virtud de su título pertenece de forma legítima.

b) A cada uno.- Da a cada uno según su título, atendiendo a un principio de igualdad (tratar igual a los de títulos iguales y desigual a los de títulos desiguales); lo que impide cualquier discriminación (atiende a la persona sin sacrificar a nadie, ni atendiendo a clases, rangos o distinciones). Es necesario aclarar que la igualdad en este principio, no significa dar a todos lo mismo, pues ello implicaría una grave injusticia.

c) Lo suyo.- Es necesario que lo que se da, sea un objeto trascendente, es decir exteriorizable, sujeto de ser apropiado por la persona, tangible; y tal consideración, no se circunscribe únicamente criterios de propiedad, toda vez que las cosas pueden ser de varias personas al mismo tiempo, bajo diversos aspectos.

Toda vez que la justicia requiere alteridad, se colige que su efectiva aplicación es un acto social, y al respecto Javier Hervada, proporciona diversos criterios sobre las relaciones de justicia:

a) Justicia Conmutativa.

Es propiamente lo debido entre las personas en un plano de igualdad; al respecto señala Hervada:

"La relación de deuda entre las personas surge por el intercambio de los bienes o por la lesión o apoderamiento de los bienes del otro. En el ámbito de estas relaciones las acciones pueden reducirse a tres clases: a) el intercambio de cosas (v. gr. la compraventa o el arrendamiento); b) la traslación de una cosa (p. ej. el comodato, o préstamo gratuito, y el depósito) que genera el deber de devolución; y c) el respeto al derecho ajeno, a lo que se opone el daño, el cual genera la restitución y, subsidiariamente, la compensación"¹.

La medida de lo justo está determinada por la igualdad en la cantidad, calidad o especie de las cosas, aquí la igualdad, es una igualdad entre cosas.

b) Justicia Distributiva.

Es lo que la colectividad debe dar al individuo.- La primera interrogante a la vista es ¿Existe realmente alteridad entre el individuo y la sociedad? Definitivamente existe alteridad, ya que si bien es cierto que el individuo se desarrolla dentro de una sociedad, a la cual le debe una cultura, y un proyecto vital; no menos cierto es que el ser humano es persona, es decir existe por sí, y no

¹ - HERVADA, Javier, "Introducción Crítica al Derecho Natural", Editora de Revistas, S.A. de C.V., segunda edición, México, 1988, página 53.

en relación a otro, pues las relaciones entre el individuo y la colectividad son de comunión, no de confusión. *"La justicia en la distribución reside, pues, en el paso a la esfera particular de lo que pertenece a la esfera colectiva. Se trata de la distribución de los bienes y cargas comunes a los individuos que forman la colectividad"*² En tal orden de ideas, la justicia distributiva implica una relación entre las personas y las cosas, y puede resumirse en la siguiente fórmula: *"A cada cual según su condición, sus capacidades, su aportación a la sociedad y sus necesidades"*³.

En donde la condición alude a la forma de pertenecer a la colectividad, la capacidad a la posibilidad que tiene cada individuo de asumir una carga más pesada en relación a otros miembros, la aportación implica que obtenga más de la sociedad el que aporta mayor número de bienes a la misma; y, que reciba más aquél que más lo necesita.

c) Justicia Legal.

Es lo que debe el individuo a la colectividad.- Podemos resumir el anterior criterio en lo planteado por Ferrada: *"el criterio de la justicia del individuo respecto de la colectividad es el cumplimiento de las leyes. Por eso, es clásico hablar en estos casos de *justicia legi*. La igualdad debe existir entre lo mandado por las leyes y lo efectivamente cumplido"*⁴.

Lo anteriormente planteado, es necesario confrontarlo a continuación con las diversas teorías que los autores en materia de derecho positivo han

²-Idem, página 56.

³-Idem, página 57.

⁴-Idem, página 63.

expuesto sobre la ubicación concreta de los principios de proporcionalidad y equidad:

1.-Sergio Francisco de la Garza.

El planteamiento de este autor es el siguiente:

"Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos."⁵

Es prudente citar que la Justicia como virtud, como acto segundo, pretende dar a cada quien lo que le corresponde, pero qué es lo que le corresponde a cada quién, de dónde deriva el título o la legitimación de cualquiera para invocar algo como suyo.

El primer presupuesto, del que debemos partir es que las cosas están dadas, ya sea por un acto de la naturaleza, o por actos derivados de la misma, generados por los hombres; es a partir de tal repartición, y por una serie de acuerdos sucesivos entre éstos, que puede establecerse un título primigéneo, natural, que consiste en admitir el hecho de que el único ser capaz de poseer, de ser dueño, es el hombre.

Ante tal hecho de la naturaleza humana, es necesario admitir un segundo hecho, que es que los hombres no se encuentran solos en el mundo, ni de

⁵-DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, Decima cuarta edición, México, 1986, página 271.

forma aislada, sino que son seres sociables por naturaleza (*zoon politikon*), por lo cual, es necesario que alguien, investido de autoridad regule las relaciones entre estos hombres, por lo que aparece como segundo hecho, el postulado de la autoridad; de lo cual derivan los demás conceptos de justicia.

Las relaciones entre hombres, en un plano de igualdad, se encuentran reguladas por la justicia conmutativa; las relaciones de los hombres con la autoridad descansan en dos planos distintos, uno lo es la justicia distributiva, y finalmente la justicia legal. Quizá realizadas estas consideraciones, se pueda entender con mayor nitidez las exposiciones que realizan los autores que a continuación cito:

"En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional."⁶

Cabe realizar la siguiente observación ¿Serán los impuestos progresivos, una manifestación de un impuesto proporcional? Si tomamos en cuenta de forma literal el planteamiento de Francisco de la Garza, parecería que no, pero que más proporcional, es decir, adecuado a la capacidad del contribuyente,

⁶ Idem.

que un impuesto que va elevando su tarifa a medida que se incrementa la base gravable.

Su análisis continúa en el siguiente sentido: *"Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es 'en la forma que establezcan las leyes' donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.*

*"Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea 'en las leyes' que establezcan los impuestos donde se señale 'la manera proporcional y equitativa' que exige"*⁷.

Al respecto, me inclino por la postura de Francisco de la Garza, aunque considero que más que señalar la casística de la proporcionalidad y equidad, sería posible, por lo menos establecer parámetros ciertos para ubicar la desproporción o la inequidad de un impuesto, toda vez que es probable que sólo el estudio del caso concreto determine cuándo un impuesto resulta desproporcionado para el contribuyente y cuándo resulta inequitativo.

"Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada y cuya influencia sobre los demás Poderes y la sociedad son relevantes. Es digno de observarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no atribuye significados diferentes a las dos expresiones de 'proporcionalidad y equidad'"⁸

⁷ Idem

⁸ Idem, pag. 272.

2.-José Rivera Pérez Campos.

Este exponente por su parte considera que la equidad es la "generalidad de la obligación", empero "No implica universalidad de mandato". Al respecto creo prudente precisar que, este planteamiento, se aleja del todo de lo expuesto en capítulos precedentes, toda vez que la equidad, ni siquiera en su aspecto más amplio se puede identificar con la generalidad, ya que ésta como se ha abordado con anterioridad, implica que deberán contribuir con los impuestos, todos aquellos que actualicen la hipótesis normativa vinculante, en tanto que la equidad, incluso en su aspecto más general, implica la aplicación de la norma jurídica según un criterio de justicia matizado en un caso concreto, situación, que se opone del todo a los que implica la generalidad.

Al respecto, resulta prudente considerar lo expuesto por el Rafael de Pina Vara, en su Diccionario Jurídico: *"Atributo de la justicia que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola, para suplir sus diferencias con el objeto de atenuar el rigor de la misma" (...) "entre los autores de nuestro tiempo la equidad no tiene una definición unánime aceptada, aunque en las que se han formulado por ello existen, sin duda, elementos comunes"*².

² .DE PINA VARA, Rafael. "Diccionario Jurídico". Editorial Porrúa. Decimo tercera edición, México, 1985, voz Equidad, pag 315.

“Mientras que el de proporcionalidad implica “obligación de cubrirse proporcionalmente” en donde “el problema siempre es la cuantía” por lo que integrando ambos conceptos tenemos una “obligación general, si: ¿pero hasta dónde y hasta cuánto?”. Es decir, que enfrentamos un concepto netamente jurídico como un concepto estrictamente económico. Y por lo tanto tenemos que la equidad mira al aspecto de generalidad, juridicidad y el de proporcionalidad al de la economicidad del impuesto.”¹⁰

Aunque el planteamiento sobre la proporcionalidad, de forma inicial, no abunda mayormente en su contenido, la conclusión a la que llega, la comparto, casi en su totalidad, pues manifiesta que el problema de la equidad es un problema de juridicidad, lo cual, aunque resulta vago, por el contenido que puede dársele a la palabra juridicidad, también es cierto que dentro de ella podemos incluir el concepto más puro de equidad como justicia matizada; en tanto que el concepto de proporcionalidad, lo adecua a su exacta dimensión, que es la dimensión económica.

Esto nos evidencia el problema vigente del iuspositivismo a ultranza que considera a la norma jurídica como un mero continente, que puede ser llenado de cualquier contenido. Esta fórmula sintetiza un planteamiento de carácter económico, dentro de un esquema de justicia. Sin embargo, aunque ambos conceptos se identifican con un modelo de justicia, también es cierto, que éstos no se identifican esencialmente entre sí.

¹⁰.- RIVERA PÉREZ CAMPOS, José. “Equidad y proporcionalidad en los Impuestos”. “Cuarenta y Cinco Años del Tribunal Fiscal de la Federación”, Tomo I. Extractado de la plática que sustentó el ministro el 27 de octubre de 1969 con motivo del Programa de Preparación de Abogados del Fisco, Edición por el Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 1988, Pág. 475.

Apoyando el planteamiento del contenido económico de la proporcionalidad, expone:

(...)“la proporción ha de contemplar todo el panorama de la economía del Estado; de la economía de la colectividad. Que la proporción ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras. Que la proporción no debe quedar limitada a los causantes de una única fuente de impuesto; ni en tal caso contemplarse aisladamente, es decir, reducida a su propio sistema dentro de lo que se llama cuotas proporcionales y progresivas como tecnicismos propios de los fiscalistas y es claro que no fue en esta acepción técnica como nuestra Constitución habló de proporcionalidad.”¹¹

Es cierta la crítica que formula este autor en relación al tecnicismo, con que se ha abordado el problema, pues si bien es cierto, que en un primer momento, parece que se pierde su sentido, no menos cierto es que el juzgador, al momento de calificar la calidad de un impuesto, deberá tomar en cuenta las características mencionadas con anterioridad, y deberá abordar el problema de forma más profunda. Pues para los juristas resulta muy claro que los problemas que se les presentan a resolver, en la mayoría de los casos, no se resuelven a priori, o mediante un formato predeterminado; sino que es necesario acudir al estudio del asunto. Esta por demás señalar la complejidad de la sociedad contemporánea, que requiere cada vez más, raciocinios elaborados para llegar a las conclusiones más simples sobre qué le corresponde a cada uno, ya que la justicia en sí no cambia, lo que cambia son las circunstancias dentro de las que se desarrollan los casos concretos.

¹¹.-Idem pag. 476.

Concluyo la exposición de Rivera con la siguiente transcripción:

(...) "me atrevería inclusive a decir: niego que en la actualidad la proporcionalidad deba de establecerse mirando individualmente al causante... cómo integrar los elementos de la proporcionalidad, no se ha dicho. A lo más se ha querido defender la tributación mediante la proporcionalidad interna de cada tributo, al contemplar las relaciones de las tarifas con respecto al ingreso, o al determinar los porcentajes de tributación dentro de la tendencia a la construcción progresiva de las tarifas."¹²

Sin embargo, difiero de Rivera Campos, ya que precisamente, los esquemas que ha manejado son elementos para determinar la proporcionalidad de los impuestos, pues son criterios netamente objetivos, a los cuales no se les puede negar el valor que tienen en el análisis de cada caso concreto, lo cual resulta evidente del planteamiento esencial que realiza en relación a la proporcionalidad, como criterio que atiende fundamentalmente a la economicidad del impuesto, lo cual implica para él, que no debe agotarse la fuente impositiva y que sus respectivos gastos de recaudación no deben ser mayores que la propia recaudación. La proporción se establece con la repercusión de unas fuentes impositivas frente a otras.

3.-Emilio Margain Manatou.

Este autor, formula un planteamiento muy concreto que es prudente analizar a la luz de los conceptos expuestos con anterioridad:

"Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras "proporcional y

¹².Ídem, pag. 478.

equitativa". 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 equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.¹³

Comparto el discurso de Margain, respecto a que los conceptos en cuestión, poseen autonomía entre sí, aunque, no coinciden con el contenido que encuentra en ellos, pues como ya he sostenido en párrafos precedentes, la generalidad, no puede identificarse con la proporcionalidad, pues la generalidad es un atributo de las normas jurídicas, en tal sentido, al estar la proporcionalidad incluida en una norma, goza de suyo de la característica de generalidad, pero no es su principal característica; por otro lado, el razonamiento en el que equipara a la equidad con la igualdad, también lo considero alejado de la esencia de la equidad en sí.

4.-Fernando Lanz Cárdenas.

El planteamiento inicial de Lanz Cárdenas, va a la raíz de los conceptos en sí, calificando a la proporcionalidad y a la equidad como: "*Condiciones de validez constitucional de las contribuciones cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados*"¹⁴.

¹³.-MARGAIN MANATOU, Op. Cit. , pag 84.

¹⁴.- LANZ CÁRDENAS, FERNANDO. "Diccionario Jurídico Mexicano", U.N.A.M. Tomo VII, México, 1984, Pag. 287.

Acto seguido determina las diversas acepciones que puede tener el concepto de equidad y plantea que:

“La equidad en la imposición puede adoptar muy diversos significados desde que lo recaudado se aplique e invierta en programas que realmente y de manera eficaz responda a necesidades de los gobernados (legitimidad del gasto público), como el que las cargas fiscales vistas en conjunto o aisladamente, pero siempre que en su carácter de exacciones gocen del adjetivo de ser justas”.¹⁵

Es muy importante el planteamiento que realiza Lanz Cárdenas, pues sabe rescatar la pretensión que encierra la equidad impositiva; la cual, por un lado se integra por elementos mediatos como la consideración de la legitimidad del gasto público, necesaria en un régimen de derecho, a pesar de ser una consideración ampliamente discutible, y por otro lado elementos inmediatos como lo es la justicia de la contribución, pues afecta directamente al contribuyente y puede determinarse a través de elementos objetivos e inobjetables. Son éstas las circunstancias que deben ser analizadas de forma global, para integrar una cosmovisión de la capacidad contributiva de los ciudadanos.

En este sentido, la opinión del doctrinario en cuestión es diferente pues citando a diversos autores, considera que :

“El vocablo o concepto capacidad contributiva es algo tan flexible y subjetivo como la justicia. La doctrina anglosajona lo identifica con la capacidad de pagar (ability to pay). La tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, pues los propósitos no son primordialmente financieros, sino de promoción económica y social (impuesto de transferencia) . Así por ejemplo, Griziotti afirma que los derechos aduaneros proteccionistas sacrifican la capacidad contributiva del individuo en favor de los productores y de la presunta ventaja indirecta a la economía nacional. Giardina, al hacer un estudio de la

¹⁵.Idem

capacidad contributiva a la luz del artículo 53 de la Constitución Italiana, concluye que las leyes tributarias deben adoptar como presupuesto del nacimiento de la obligación impositiva, tan sólo aquellos hechos de la vida social que sean índices de la capacidad contributiva”.¹⁶

No comparto esta opinión, pues como se ha expresado, la justicia no es un concepto subjetivo, y sólo será flexible en la medida que sea aplicada la equidad al caso concreto; no menos discutible resulta esa misma categoría aplicada a la capacidad contributiva, pues en definitiva existen parámetros objetivos para determinarla. Sin embargo, cabe distinguir que la capacidad contributiva, y el impacto a ésta, que se ve reflejado como sacrificio económico, no son dos aspectos de una misma realidad, sino que cada uno obedece a ámbitos distintos. La capacidad económica es un criterio objetivo, en tanto que el sacrificio económico es netamente subjetivo, pues depende más del impacto psicológico sobre la economía del contribuyente, que sobre la incidencia en su patrimonio.

En tratándose de los impuestos con fines extrafiscales, me atrevo a llevar al extremo el argumento del autor, para afirmar que éstos nunca toman en consideración la capacidad del contribuyente, es más, su existencia es un atentado contra el contenido del artículo 31, fracción IV, ya que su fin último no está dirigido al gasto público, sino a desalentar o alentar determinadas actividades según la ideología muy particular del gobernante en turno. Pues si bien es cierto que el monto a contribuir puede variar según cambien las exigencias de tiempo,

¹⁶.Ídem, pag. 288.

lugar y finalidades socioeconómicas de los contribuyentes, no por ello tiene que convertirse su modificación en algo arbitrario o absolutamente discrecional.

El principio de justicia requiere la generalidad -ley no privativa- y la uniformidad -igual sacrificio (mínimo)- para todos los contribuyentes.

5.-Roberto de Ruggiero.

"La equidad tiende, pues, a suprimir toda posible disonancia entre la norma jurídica y su actuación o aplicación, merced a la amplia potestad de apreciación que al juez es conferida"

"Esto no debe inducir a la falsa creencia de que el principio de equidad autorice al juez a no aplicar o a modificar las normas positivas del derecho. Llamado a aplicar las leyes y no a juzgar de su intrínseca bondad, cometería una arbitrariedad si bajo el pretexto de adaptar la norma al caso concreto y realizar la equidad no aplicara el precepto o crease otro distinto. Por eso, no se puede acudir a la equidad sino cuando el legislador lo autorice expresamente."¹⁷

Existen puntos relevantes en las ideas expresadas por Ruggiero, ya que su postura es claramente iuspositivista, pues considera a la equidad como una forma de adecuación entre el mundo del ser y el mundo del deber ser; claro está que para él deberá prevalecer la norma jurídica, como creadora de realidades, que necesariamente ha de formar el comportamiento humano.

La afirmación de que el órgano jurisdiccional no está facultado para dejar de aplicar el Derecho o para cambiarlo; no obstante la discrecionalidad que le es conferida para la adecuada apreciación de cada caso concreto, en un principio

¹⁷.-RUGGIERO, ROBERTO OE, "Instituciones de Derecho Civil", traducción de Ramón Serrano Suñer y José de Santa-Cruz Teijeiro, Volumen I, Editorial Reus, Madrid, 1929., página 21.

parece una perogrullada. Sin embargo, al fondo de dicha afirmación está todo un sistema, el cual todavía padecemos, que es el esquema kelseniano de apreciación jurídica.

En un sentido, la aplicación de la ley sin mayores consideraciones, puede ser la generadora de graves injusticias, esto ya había sido contemplado desde los jurisconsultos romanos, que consagraron la máxima que indica: "*Summum ius, summa iniuria*". Toda vez que el derecho es un esquema regulador de la sociedad, el cual debe admitir casos de excepción bien determinados cuando se presenten las circunstancias concretas.

Por otro lado, el proscribir de la creación jurídica al Juez, implica condenar a todo el orden jurídico a un anquilosamiento que le resta oportunidad en cuanto a los problemas regulados; y finalmente, lo conduce a su propia destrucción por vías metajurídicas como lo puede ser un movimiento social revolucionario, ya que la principal pretensión de todo orden jurídico, y su justificación ante los que viven dentro de éste, es que dicho orden sea justo.

En la actualidad, los esquemas de creación de las normas jurídicas, a través de la presunta voluntad popular, sólo son objeto de planteamientos teóricos y de discursos políticos, ya nadie cree seriamente en tales planteamientos, es por ello que como tal, el único remedio que tiene el gobernado para obtener un tratamiento equitativo, es a través del Poder Judicial, que deberá aplicar la equidad como una forma de matizar la justicia; y no simplemente para adecuar la norma a

la realidad, la cual puede adecuarse en el último de los casos en detrimento del gobernado.

6. Ernesto Flores Zavala.

Para Flores Zavala, la esencia de la proporcionalidad radica en el reparto de la carga tributaria entre todos los contribuyentes, y al respecto realiza el siguiente análisis, que por su importancia cito textualmente:

"...los que consideraban la necesidad de que las cuotas de los impuestos fueran proporcionales, tenían la misma aspiración de igualdad en la repartición de la carga tributaria que los que sostenían que las cuotas debían ser progresivas con exenciones para los mínimos de subsistencia. Para que exista la justicia impositiva es necesario que se realicen dos principios, el de generalidad y el de uniformidad. El de generalidad exige que todo el que tenga capacidad contributiva pague un impuesto. El mínimo de existencia es la cantidad más baja indispensable para que un hombre pueda subsistir. El principio de uniformidad deriva de dos elementos, uno objetivo que es la capacidad contributiva y otro subjetivo, que es el sacrificio que representa para el individuo el pago del impuesto. El principio máximo que contiene nuestra Constitución en materia de política fiscal, es el de la justicia en la imposición."¹⁸

También Flores Zavala menciona que es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por Adam Smith: "los súbditos deben contribuir en proporción a los ingresos de que gozan" y esto es equidad.

Sin embargo, este último aspecto, no puede ser compartido en su totalidad con el autor, ya que como he argumentado en párrafos anteriores, los

¹⁸.-FLORES ZAVALA, Op. Cit. pag. 258.

conceptos proporcionalidad y equidad, son, *mutatis mutandis*, dos aspectos de una misma realidad, que sin embargo conservan autonomía uno, respecto del otro. La realidad de la que derivan es la justicia tributaria como género, en la que ambos son la especie.

7.-Servando J. Garza.

El estudio de Servando J. Garza, también coincide sobre la identidad entre los conceptos de proporcionalidad y equidad, aunque plantea un matiz peculiar en cuanto al objeto sobre el que incide:

"...siendo que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia ha de concluirse que coincide con el concepto de equidad y que en el precepto constitucional encontramos la exigencia de la justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual... el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos directos mediante la cuota proporcional, y en los indirectos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas idéntica cuota tributaria...ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos conceptos si fueran contradictorios o excluyentes, porque su adecuación a uno implicaría desajustarse al otro, y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante conjunción copulativa.¹⁹"

Efectivamente, ambos conceptos no son contradictorios, ni excluyentes, sino complementarios, y poseen una autonomía propia, en el último de los casos, lo que debe prevalecer en caso de que se presentara un conflicto entre proporcionalidad y equidad, deberá ser la equidad.

¹⁹-GARZA, Servando J. "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Editorial Cultura, México, 1949, pag 135.

8.-Fernando Sainz de Bujanda.

A manera de conclusión sobre el planteamiento de la capacidad contributiva y su estrecha relación con el principio de equidad expone este autor lo siguiente:

“De los posibles criterios de justicia distributiva consagrados en materia tributaria, dentro del área constitucional, ofrece relieve singular el de la capacidad contributiva. Raro es el texto constitucional que, con una u otra formulación, no exige en el mundo moderno que los ciudadanos contribuyan al levantamiento de las cargas públicas según su capacidad contributiva, normalmente equipara a la capacidad económica, y exteriorizada, por lo tanto, en signos acreditativos de la riqueza y de la renta de los sujetos... la distribución de la carga impositiva se actúa en el mundo moderno con el apoyo del concepto de capacidad contributiva, entendida esta última como capacidad económica de los miembros de la colectividad. La adopción del expresado criterio distributivo responde a exigencias lógicas y de justicia que parece imposible eliminar. La lógica impone, en efecto, que sea la capacidad económica de los sujetos la magnitud sobre la que se determine la cuantía de los pagos públicos; la justicia exige, además, que la cuantía de los pagos tributarios se fije con el auxilio de criterios de medición que tengan en cuenta los niveles mínimos de renta de que los sujetos han de disponer para su subsistencia, sus cargas familiares, el origen y la cuantía de las rentas sometidas a imposición y, en fin, un conjunto de circunstancias que el legislador debe ponderar para que la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público pueda reputarse equitativa.”²⁰

Finalmente, la Suprema Corte de Justicia ha dicho que la equidad es una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta diferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales como iguales y

²⁰.-SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Dp. Cit., páginas 550-553.

a los desiguales, como desiguales; sin embargo, no deja de ser un acto gracioso del Poder Judicial, el considerar estas situaciones y en consecuencia aplicar la equidad.

Proporción y equidad significan según la interpretación de la Suprema Corte de Justicia: Justicia tributaria, la cual debe definirse en cada caso concreto, y no de una forma general, lo opuesto a esto, serían contribuciones exorbitantes y ruinosas, supuestos que deben acreditarse como agravios en casos concretos, además de que el examen debe extenderse a todos los supuestos que incidan sobre una misma fuente.”

Esto será tratado a profundidad en los siguientes párrafos, a través de la evolución de los conceptos en la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

B.- EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL.

Con el fin de obtener una predefinición de los principios de proporcionalidad y equidad, es indispensable analizar las determinaciones de los jurisconsultos que representan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues ésta ha expresado diversas opiniones al respecto a lo largo de más de una centuria de existencia. Y tales posturas son las siguientes:

1.-Siglo XIX. Los votos de Vallarta.

La influencia de este insigne jurisconsulto en las ejecutorias dictadas por la Suprema Corte en el siglo pasado, es evidente, no sólo porque la mayoría de

sus criterios se conservaron casi dogmáticamente hasta ya bien entrado el siglo XX; sino por la forma en la que motiva sus decisiones, que concluyen que el Poder Judicial carecía de facultades para determinar la proporcionalidad y la equidad de los impuestos. Exponía Vallarta:

“He dicho que la razón pura recomienda y apoya esas teorías, y debo probarlo. Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aún de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc., etc. Sería igualmente incompatible con el ejercicio de la magistratura, inquirir si el impuesto debe afectar tales capitales mejor que a determinada industria, si la contribución directa es mejor que la indirecta, si los aranceles marítimos son altos o bajos, etc., etc. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se convierta en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial. Esto no se puede hacer, si se han de respetar los principios cardinales de la Constitución, principios sin los que es imposible todo gobierno. De notarse es, aunque sea muy de paso, que estas demostraciones abstractas concurren con las que se pudieran tomar de nuestros textos constitucionales, para acabar de afirmar las teorías que estudio.”²¹

²¹.-VALLARTA, Ignacio, "VOTOS", citado por YAÑEZ RUIZ, Manuel, en "EL PROBLEMA FISCAL Y LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN", contenido en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente Señor Licenciado Alfonso Guzmán Noyra al terminar el año de 1970, primera parte, Ediciones Mayo, México, 1970, pag. 339-340.

Ante la incompetencia de la Corte, ¿Quiénes serán los facultados para conocer de la proporcionalidad y equidad en los impuestos? La respuesta que proporciona, no es otra cosa que una transposición del esquema legislativo que le parece más similar al nuestro: El Sistema de los Estados Unidos de América. Y señala:

"Pero en todas esas materias, se dirá pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: Nuestras sabias Instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, repetiré otra vez esta profunda observación de Marshall; está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de éstos, porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de éstos, ni hacerse indignos de su confianza, que a toda costa, así es de suponerse, deben procurar conservar, íntima y necesaria relación hay, pues, entre el buen uso que el Congreso debe hacer de sus poderes y la libertad electoral; más aún, esta es la garantía de aquél. Si los diputados son de verdad elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que éstos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos y propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral como dicen los americanos, (1) en el derecho que en el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad del sufragio según la escritura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del poder Legislativo".²¹

Otro argumento que proporciona Vallarta para determinar que la Corte, carece de facultades para juzgar sobre la proporcionalidad y equidad en los impuestos, radica en que los mismos, no se encuentran contemplados como una garantía individual.

²¹.-[idem, pag 340-341]. El número (1) corresponde a una cita inserta en la cita que señala: "Burroughs. Obr. cit., pag. 507.

2.-Año de 1925.- La ejecutoria de Aurelio Maldonado.

La Suprema Corte Norteamericana en revisión de la Quinta Enmienda relativa al *Due Process of Law*, determinó que en materia impositiva las contribuciones debían ser razonables y no arbitrarias para adecuarse a dichos preceptos²³; es así que nuestra Suprema Corte, influenciada por tal determinación consideró que era capaz de juzgar sobre la Proporcionalidad y Equidad de los impuestos, por su íntima relación con la garantía de Legalidad, no obstante que no se encontrara dentro del capítulo de Garantías Individuales. Para el caso mexicano, los impuestos no deberían ser exorbitantes, ni ruinosos, para adecuarse a los requisitos de legalidad constitucionales, como puede estudiarse en la siguiente ejecutoria del año de 1925:

"IMPUESTOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o equidad en un impuesto; y si bien el artículo treinta y uno de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquél derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo

²³.-Esta consideración puede estudiarse en los textos de GILBERT, "Law Summaries", Constitutional Law, pag. 34., se encuentra citada como tal en la referencia de estas mismas notas con los numerales 18 y 19.

contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes”.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, T. XVII, P. 1013, Maldonado Aurelio, 20 de octubre de 1925, Unanimidad de 8 votos. Reproducida en el Apéndice 1917-1985, Primera parte, Pleno, Tesis 51, P. 96-97.

Este cambio en la Suprema Corte, en opinión del ministro Yáñez Ruiz, no constituye un rompimiento, ni una contradicción absoluta con la postura de Vallarta, “sino que únicamente la Corte consideró que podían intervenir en el papel de juzgar la equidad y proporcionalidad de las contribuciones cuando éstas fueran exorbitantes o minosas, o porque se hubiera excedido el poder legislativo en sus facultades constitucionales; pero fuera de estos dos puntos, la Corte respetaba la teoría de Vallarta y la jurisprudencia sentada por el más alto Tribunal de la República.”²⁴

Esta ejecutoria fue ampliada al resolverse el amparo interpuesto por los “Cines Florida y otros”, en contra de los impuestos que la legislatura local había aprobado sobre los ingresos brutos obtenidos por las empresas de espectáculos; ya que entre los argumentos que se proporcionaban se señalaban características muy peculiares de nuestro país entre las que destacan la imposibilidad de atacar los impuestos injustos vía electoral, debido a las

²⁴.-VALLARTA, Op. Cit. pag. 349 supra.

deficiencias del sistema de elecciones y las manipulaciones existentes en el mismo, el servilismo de los funcionarios electos respecto a su partido; por otro lado, se señaló que sin conceder que los impuestos aprobados en el Congreso de la Unión sean un acto de soberanía, éstos deben ceñirse al orden constitucional que establece que los impuestos sean proporcionales y equitativos, y que el encargado de velar por la adecuación de las leyes al ordenamiento constitucional era precisamente el Poder Judicial según los artículos 94, 103, 104 y 133 de la Constitución misma.

Asimismo se criticaba la postura de Vallarta, que partió de la trasposición del sistema americano, sin embargo, la evolución de los dos sistemas ha sido totalmente distinta; ya que la constitución norteamericana únicamente preveía que los impuestos serían uniformes para todos los Estados, en tanto que la Constitución Mexicana desde 1857, se establecía adicionalmente un precepto con estructura de una garantía en beneficio del gobernado que ordenaba que los impuestos debieran ser proporcionales y equitativos.

3.- Los vaivenes (1926-1941)

Aunque a primera vista, la tendencia jurisprudencial apuntaba al rompimiento con las tesis de Vallarta, este no es tal como lo expone Yañez Ruiz, sino que respetando el planteamiento inicial, de forma un tanto tímida, la Corte decide adoptar una variante discursiva al pronunciarse por la solución del problema a través del argumento de la competencia constitucional de la Corte, entrándose de demandas de Amparo contra leyes inconstitucionales, como causa

única para intervenir en los problemas de proporcionalidad y equidad impositivas. Esto queda demostrado con ejecutorias dictadas con posterioridad, en las que no se compromete demasiado con el tema, y marca requisitos adicionales para acreditar la intervención del Poder Judicial:

“IMPUESTOS.- Aunque la Corte, en algunas de sus ejecutorias, declaró que está capacitada para resolver sobre la proporcionalidad y equidad del impuesto, para que pueda hacerse esa declaración, es indispensable que el quejoso aduzca pruebas que demuestren que existe esa falta de proporcionalidad y equidad.”

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, T. XXV, P.391, A.R. 1951/39, Urrutia Tomás, 29 de Enero de 1929.

Esta ejecutoria, rompe con todo esquema legal y lógico, ya que por una parte, es necesario que el quejoso acredite un hecho negativo; es decir, la falta de proporcionalidad y equidad; por otra parte, los conceptos de proporcionalidad y equidad carecían de lineamientos para ser determinados, pues continuaban indefinidos (situación que se mantiene a la fecha); y finalmente, esto implicaba que una contribución que de suyo, era desproporcionada y inequitativa, a través de las pruebas tenía que ser acreditada tal circunstancia, lo cual en mi opinión, convertía en nugatorio todo lo prescrito en la ejecutoria de Aurelio Maldonado.

Este obstáculo parece retirarse en 1937, cuando se dicta una ejecutoria señalando que la proporcionalidad de los impuestos debe valorarse en relación con los capitales afectados y las condiciones especiales concurrentes en la especie,

debiéndose remitir en su caso, a cada grupo de contribuyentes o de actividades productivas. Cito a continuación su contenido íntegro:

Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 5A; Tomo: LIV; Página: 10.

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD DE LOS.- La proporcionalidad del impuesto no significa la universalidad de su pago, sino la relación con los capitales que afecte y con las condiciones especiales que concurren en cada caso, respecto de un grupo de contribuyentes o de una actividad industrial determinada.

PRECEDENTES: TOMO LIV, Pág. 10.- Amparo en Revisión 3752/37, Sec. 2A.- "The Doctor H. Mc. Lean Medicine Co."- 1o. de Octubre de 1937.- Mayoría de 3 votos.

Sin embargo, los vaivenes en las decisiones en la Corte, no dejan de aparecer en cada momento, acusando una tendencia muy marcada al retorno de las tesis de Vallarta: *"ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, VIOLACIÓN AL.- La fracción IV del artículo 31 constitucional no constituye una garantía individual y su violación no puede dar margen a la concesión del amparo."* SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, T. LXI, P.2724, A.R. 1951/39, FF.CC. Nacionales de México, 16 de Agosto de 1939, Unanimidad de 5 votos.

Resulta evidente la contradicción entre la ejecutoria pronunciada en el caso de Aurelio Maldonado y la presente ejecutoria, tales contradicciones encuentran su conclusión en la tesis del año de 1942, en el cual existe un claro repliegue de la Suprema Corte de Justicia.

4.- El regreso a la tesis de Vallarta (1942).

La Corte determina apoyada por la ejecutoria dictada con anterioridad, en la cual se señalaba que los requisitos contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional no son una garantía individual, y que sólo el Poder Legislativo puede calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos:

"IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD DEL.- La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponda hacer al Poder Legislativo, que para ello, cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal."

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, T. LXXII, P.1989, A.R. 7375/41, Guerra Vda. de Villareal Oralia, 22 de Abril de 1942, Unanimidad de 5 votos.

A ésta última ejecutoria cabe formularle la siguiente pregunta de análisis: ¿Cuáles son esos elementos de los que dispone el Poder Legislativo, y de los cuales carece el Poder Judicial? El último lineamiento de la anterior ejecutoria es una total falacia, toda vez que el razonamiento empleado por el legislador puede ser deducido por el Poder Judicial, pues tiene a su alcance las exposiciones de motivos, los diarios de debates; y en general los antecedentes que dan lugar a un impuesto; en ese sentido la postura de la Corte debe ser netamente revisora de los actos del Congreso, para evitar que se exceda en sus facultades.

En ese sentido, la Jurisprudencia dictada por el Poder Judicial constituye una fuente del derecho positivo mexicano, tanto como lo son las leyes emanadas del Congreso, en donde la Corte, se constituye en la revisora de la constitucionalidad de los actos del poder público.

Bajo el mismo esquema se dictó la siguiente ejecutoria, que adicionalmente proporciona elementos importantes para continuar con el presente estudio:

Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 5A; Tomo: LXX; Página: 2276.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS.- La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, por lo que se refiere a la equidad y proporcionalidad del impuesto, no constituye una garantía individual, ni establece un mandato que limite al legislador. Es un enunciado de un principio de economía financiera. La facultad impositiva del legislador está contenida en la fracción VII del artículo 73 constitucional. Ahora bien, de darse otra interpretación a dicho artículo 31, no sería posible establecer impuestos de otra naturaleza, como el impuesto sobre la renta que es progresivo, y no proporcional.

PRECEDENTES: TOMO LXX, Pág. 2276.- Córdoba Mariano y coags.- 7 de noviembre de 1941.- cinco votos.

Esta tesis no sólo confirma su antecedente inmediato, sino que la amplía, pues confirma que el contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional, no constituye una garantía individual, y va más allá de tal afirmación al señalar que tampoco constituye un límite a la actividad legislativa (afirmación que retoma del todo la tesis de Vañarua quien consideraba el desarrollo paralelo de los sistemas de gobierno entre México y Estados Unidos, en el que

existe una preeminencia del Poder Legislativo, el cual prácticamente tiene libertad absoluta en materia de contribuciones).

Por otra parte, al ubicar a la proporcionalidad y equidad como una principio de economía financiera, se convierte programático un derecho que de suyo tenía una aplicación aunque subjetiva, pero real; y queda a discreción del legislador el determinarlas.

Se deduce de la tesis anterior, que la Corte considera como proporcional a los impuestos que tienen una tasa fija en contraposición a los que son de tasa progresiva, contrario a los planteamientos de la doctrina actual que señalan como proporcionales a las contribuciones con tasa progresiva en vez de aquellas con tasa fija. Lo que demuestra que las anteriores consideraciones carecen de un sustento doctrinario sólido, a mayor abundamiento cito la siguiente ejecutoria en la cual considera la Corte a la proporcionalidad del impuesto como un conjunto de condiciones que rodean al causante.

Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 5A; Tomo: LIV; Página: 10

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS.- La proporcionalidad del impuestos no significa la universalidad de su pago, sino la relación con los capitales que afecte y con las condiciones especiales que concurren en cada caso, respecto de un grupo de contribuyentes o de una actividad industrial determinada.

PRECEDENTES: TOMO LIV, Pág. 10.- Amparo en Revisión 3752/37, Sec. 2A.- "The Doctor H. Mc. Lean Medicine Co."- 1o. de Octubre de 1937.- Mayoría de 3 votos.

5.- La ejecutoria de José Mariano Ortega (1944).

Es hasta 1944, cuando decide la Corte juzgar sobre la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, a raíz del amparo interpuesto contra la clasificación en Cédula Quinta, de ingresos gravados por el impuesto sobre la Renta, por Mariano Ortega, quien expresó como concepto de violación: La causación del impuesto con independencia de la existencia de utilidades, lo cual resultaba contradictorio en relación al principio de utilidad gravable contenido en la propia ley. Fue a partir de la ejecutoria dictada con motivo del presente asunto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación comenzó a conceder el amparo de la Justicia Federal cuando los impuestos fueran excesivos o ruinosos: *“Al establecer la inconstitucionalidad del gravamen, no en sí mismo, sino en cuanto a las bases que fija el Legislativo para su exacción, el Poder Judicial no se entromete, ni menos usurpa funciones de aquél, sino que se limita a hacer una interpretación racional y jurídica de la ley tributaria, frente a las normas constitucionales, suprema ley en toda la República, por cuya aplicación está obligado a velar.”*²⁵

6.- La ejecutoria de 1954.

En 1954 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que los términos que usa la Constitución respecto a la proporcionalidad y equidad deben interpretarse exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible y que el

²⁵.-BALTERRA DE YAÑEZ, Gloria, *“Comentarios sobre la Evolución Jurisprudencial de los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad”*, de la Obra *“50 años de Tribunal Fiscal de la Federación”*, Editado por el Fideicomiso para la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, Tomo V, México, 1988, pág. 64.

importe exigido en cada caso corresponda cuantitativamente a las operaciones, ingresos, utilidades o capitales que afecta, conceptos que pueden deducirse de la ejecutoria en cuestión:

Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 5A; Tomo: CXX; Página: 649.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.-

Para establecer la existencia de desproporcionada o inequitativa calidad de un impuesto no es conducente alegar la multiplicidad de impuestos que pague la parte afectada, ni aducir en comparación con otro grupo de causantes que estos son favorecidos por la diferencia, máxime si el quejoso no afirma que la carga fiscal haga incostruable su actividad sino simplemente que la coloca en situación de desigualdad o de indebida concurrencia mercantil, cuestión que no corresponde resolver al Poder Judicial de la Federación. Los términos que usa la Constitución para fijar que los impuestos han de ser proporcionales y equitativos deben interpretarse en el alcance estrictamente fiscal empleado sin duda por el Constituyente, exigiendo que el impuesto se aplique en forma flexible, haciendo que el importe exigido en cada caso corresponda cuantitativamente a las operaciones, ingresos, utilidades o capitales que afecta; pues si se quisiera que la equidad y proporcionalidad de los impuestos se examinara en vía de amparo, no con respecto a una ley en particular y su campo de acción, sino con la vista a todos los preceptos fiscales de todas las leyes expedidas por la Federación, los Estados y los Municipios, la Suprema Corte quedaría convertida en Supremo Tribunal de la distribución de la carga fiscal de toda la Nación, lo que es absurdo.

PRECEDENTES:

Amparo administrativo en revisión 1785/49. Cía. Mexicana de Hielo Seco, S.A. 7 de mayo de 1954. Mayoría de tres votos. Ponente: Franco Carreño.

También confirma la anterior tesis la diferencia total entre proporcionalidad e igualdad, al señalar que no es conducente la comparación con otro grupo de causantes, y su distinción con la universalidad, al mencionar que no

es válido el argumento sobre la multiplicidad de los impuestos pagados por el contribuyente.

Esta ejecutoria es quizá, el antecedente ideológico más cercano de la Jurisprudencia que se dictó en el año de 1983, y la cual es objeto de análisis en el siguiente apartado.

7.- JURISPRUDENCIA DE 1983:

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 7A; Volumen: 187-192; Parte: Primera; Sección: Jurisprudencia; Página: 113

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 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 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."

Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

PRECEDENTES:

Volúmenes 181-186, pág. 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. * 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. ** Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langlé Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. ***Ponente: Mariano Azuela Guitrón.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. * 25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. ** Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. *** Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. * 10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. ** Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. *** Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Ánfora", S. A. * 10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. ** Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. *** Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. * 6 de noviembre de 1984. Mayoría de 11 votos. *** Ponente: Eduardo Langlé Martínez.

NOTA (1):* En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

** En la publicación original se omite el nombre del disidente, por lo que se agrega.

*** En la publicación original no aparece el nombre del ponente, por lo que se agrega.

NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, pág. 190.

La presente jurisprudencia congrega los elementos fundamentales sobre las consideraciones de proporcionalidad y equidad, que se han manejado en líneas precedentes; y su contenido esencial es el siguiente:

1.-Proporcionalidad.-Queda determinada como la obligación de contribuir en relación a la capacidad económica, de forma justa y adecuada a los ingresos, utilidades o rendimientos.

2.-Tarifas progresivas.- Es el instrumento a través del cual puede llevarse a la práctica el principio de proporcionalidad impositiva, pues se establecen gravámenes en una relación directamente proporcional a los ingresos: Tributa más el que más ingresos obtiene.

3.-Equidad.-Considerada como un sinónimo de igualdad ante la ley, respecto a los demás sujetos contemplados en la misma hipótesis. No comparto esta propuesta en particular, ya que una de las características de toda norma jurídica, consiste en que ésta es general, o sea, que se aplica de la misma manera a todos los sujetos que se encuentren contemplados dentro de la hipótesis jurídica, es decir, se aplica igual a los iguales, lo cual se equipara al principio de igualdad en contraposición con lo que es una ley privativa. He mencionado ampliamente con diversos criterios doctrinarios que la equidad no es equivalente a la igualdad, asimismo, he manifestado que la equidad es un principio adicional a aquéllos que de forma esencial poseen todas las normas jurídicas.

B.- Jurisprudencia de la Octava Época. Confirmación del concepto de tarifas progresivas en el Impuesto sobre la Renta.

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: IV Primera parte; Tesis: J/P. 4/1990; Página: 143.

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

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Góitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordoñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Góitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Góitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordoñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento a la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y

Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2384/88. Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra. Schmill Ordoñez expresó que su voto lo emitía en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Ausentes: Rocha Díaz y Castañón León. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1564/88. Telas Especiales de México, S.A. de C.V. 6 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo; Adato Green y Chapital Gutiérrez votaron en contra y porque se sobrecyera en el juicio. Rodríguez Roldán y Schmill Ordoñez manifestaron que su voto lo emitían en acatamiento de la jurisprudencia relativa. Díaz Romero expresó que su voto lo emitía acatando un acuerdo previo del Tribunal Pleno y Rocha Díaz y Schmill Ordoñez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones del proyecto. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1463/88. Química Flúor, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1989. Mayoría de dieciocho votos de los ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Güitrón, Rocha Díaz, Castañón León, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras y González Martínez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ausente: Fernández Doblado. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García.

Texto de la tesis de jurisprudencia 4/1990 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de jueves dieciocho de enero de 1990.

Unanimidad de veinte votos de los ministros: de Silva Nava, Alba Leyva, Azuela Cúltrón, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Rfo Rodríguez. Ausente: Magaña Cárdenas. México, D. F. a 24 de enero de 1990.

En la presente jurisprudencia se confirma el criterio sentado en la jurisprudencia de 1983, que establece que la forma idónea que debe adoptar un impuesto en el ámbito de la proporcionalidad, es a través de tarifas progresivas; sin embargo, la Corte determina que esto sólo es aplicable en tratándose del impuesto sobre la Renta, y que debe determinarse según la naturaleza y características de cada tributo la aplicación de la tarifa progresiva.

Aunque el planteamiento general de la anterior Jurisprudencia resulta acertado, considero que la regla general debe ser la aplicación de tarifas progresivas en tratándose de impuestos, y que sólo en casos determinados, por vía de excepción, previo análisis de la naturaleza y características del tributo, debe tomarse otro mecanismo.

9.- Jurisprudencia de 1991. Distinción entre conceptos

En 1991, se dictó la Jurisprudencia número 4/91, la cual prevé elementos importantes para la obtención de una definición de los principios de proporcionalidad y equidad, y éstos son: La determinación de que estos principios

tienen una naturaleza distinta, es decir, consideran que son dos requisitos separados, y no uno sólo como antaño.

Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Epoca: 8A; Tomo: VII Febrero; Tesis: J/3a. 4/91; Página: 60.

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.

PRECEDENTES:

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 Gutiérrez. 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 Gutiérrez. 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 Gutiérrez. 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.

Nuevamente se encuentra a la vista el mismo criterio que ubica a la proporcionalidad como relación con la capacidad contributiva, y a la equidad como criterio de igualdad, postura esta última que definitivamente no comparto por las razones que he mencionado en múltiples ocasiones en párrafos precedentes.

10.-Jurisprudencia 41/91.-La mejor consideración de equidad.

La siguiente jurisprudencia, es considerada por el que suscribe como el mejor acercamiento a una definición de la equidad impositiva, pues dispone:

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: VIII Julio; Tesis: J/P. 41/91; Página: 34.

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RESPECTIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD CONSIGNADO EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, POR LA CIRCUNSTANCIA DE TOMAR EN CUENTA LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS.- Es inexacto que el impuesto aludido infrinja el principio de equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. El impuesto de mérito respeta el precepto constitucional mencionado en la medida en que pagará mayor cantidad de impuesto el contribuyente que no posea activos depreciados, que quien los tenga parcialmente; de igual forma corresponderá enterar más tributo a quien conserve sus activos menos depreciados que otro; por último, cubrirán igual contribución los que tengan sus activos en igual estado; dándose, así, un trato desigual para los causantes que no se encuentren en igualdad de circunstancias e, idéntico, para aquellos que sí lo están".

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2735/90. Colchones y Muebles México del Centro, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el

proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Güitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta. Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato

Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretaria: María del Pilar Núñez González.

Amparo en revisión 3560/90. Peñamayor, S. A. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagurina Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Güitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y ei

primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: José Manuel de Alba de Alba.

Amparo en revisión 3587/90. Inmobiliaria Gerelo, S. A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciseis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoza Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el

tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Víctor Jáuregui Quintero.

Amparo en revisión 3927/90. Besaya, S. A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el

artículo 9o., Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Hugo Gómez Ávila.

Amparo en revisión 3238/90. Unión Impulsora de Hoteles, S.A. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagonía Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con los artículos 5o., 6o. y 9o., Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de trece votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y, además, el primero de ellos manifestó que estaba por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión número 2679/89. Ausentes: Castañón León, Alba Leyva y Martínez Delgado. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Víctor Jáuregui Quintero. Tesis de jurisprudencia 42/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el martes dos de julio de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de diecinueve votos de los

señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordoñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Gutiérrez, Simule Alba Leyva, Felipe López Contreras, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Juan Díaz Romero, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Luis Fernández Doblado, Noé Castañón León y José Trinidad Lanz Cárdenas. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán, México, D.F., a 4 de julio de 1991.

He sostenido mediante diversos argumentos, que la Proporcionalidad es la Justicia matizada en la aplicación que realiza el órgano jurisdiccional en un estricto sentido, en sentido amplio la Equidad es la aplicación de la máxima "summum ius, suma iniuria" en la legislación misma, mediante la previsión de mecanismos jurídicos que permitan que el contribuyente ubicado en la hipótesis general de causación, pueda adecuar su contribución al fisco, a través de diversos plazos para enterar el impuesto, deducciones, formas de acreditar el gravamen, causales de exención, etc, lo anterior, en orden a evitar dentro de lo posible que la situación de desproporción o inequidad del impuesto se presente ante el órgano jurisdiccional.

Pues bien, esta Jurisprudencia resulta un claro ejemplo de lo expuesto en el anterior razonamiento, pues la hipótesis general reúne a todos aquéllos que poseen activos en sus empresas. El criterio de proporcionalidad determina que cada quien contribuya según su capacidad contributiva, por lo que los activos en los empresas constituyen un indicio de capacidad económica en que contribuirá más, el que más activos posea, con independencia del estado en que se encuentren

dichos activos. Finalmente, a través de un criterio de Equidad, porque es un criterio de equidad el que se utiliza, y no propiamente de igualdad, se determina que pagará mayor impuesto quien no tenga activos depreciados, que aquéllos cuyos activos estén parcialmente depreciados, por lo que éstos últimos pagarán un menor impuesto con base en tal criterio. A mi juicio, la consideración formulada en la presente jurisprudencia sobre la equidad, es la mejor planteada, y su único defecto, radica en confundir la equidad con la igualdad.

11.-Jurisprudencia 17/90. Límite a la tributación.

Como una jurisprudencia con un contenido controvertido, se encuentra la presente, que señala que el Poder Legislativo tiene plena libertad para fijar contribuciones, siempre y cuando respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino, por lo que no queda limitada la tributación a las utilidades, ingresos o rendimientos de los contribuyentes:

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: VI; Primera parte; Tesis: J/P. 17/90; Página: 75.

"CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCION.-Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino".

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2679/89. Metrosistemas, S.A. 19 de septiembre de 1990. Unanimidad de veinte votos se resolvió, en la materia de la revisión, modificar la sentencia recurrida; por mayoría de diecinueve votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez se resolvió negar el amparo en relación con el Artículo 1n. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, y el señor ministro González Martínez votó en contra; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, y Presidente del Río Rodríguez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 6o. de dicha ley, y los señores ministros: González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez votaron en contra; y por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, y Presidente del Río Rodríguez se resolvió negar el amparo en relación con los artículos 7o. y 9o., y tercero y cuarto Transitorios del propio cuerpo legal; los señores ministros de Silva Nava, González Martínez y Schmill Ordoñez votaron en contra y por la concesión del amparo en relación con estos preceptos. Ausente: Azuela Gutiérrez. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jesús Antonio Nazar Sevilla.

Amparo en revisión 2738/89. T.H. Metálicos, S.A. de C.V. 19 de septiembre de 1990. Por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 1o., 3o., 4o., 8o. y 10o., de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 5o., 7o. y 9o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, contra el voto de Schmill

Ordoñez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 2o. de dicha ley, y el señor ministro López Contreras votó en contra; y por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez, en relación con el artículo 6o. del mencionado cuerpo legal, y los señores ministros Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez votaron en contra. Los ministros Rodríguez Roldán y Presidente del Río Rodríguez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones contenidas en dicho proyecto. Ausentes: de Silva Nava, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, y González Martínez. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Antonio Cruz Ramos. Amparo en revisión 2517/89. Refaccionaria Coahuila, S.A. 3 de octubre de 1990. Mayoría de dieciocho votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez resolvieron confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo en relación con los artículos 1o, 3o, 4o, 8o, y 10o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, votó en contra González Martínez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 2o. de la propia ley, votaron en contra Rocha Díaz, López Contreras, y González Martínez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 5o. de esta ley, votaron en contra González Martínez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 6o. de dicha ley, votaron en contra

González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 7o. y 9o. de la propia ley, votaron en contra González Martínez y Schmill Ordoñez. Los señores ministros de Silva Nava Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green y Moreno Flores manifestaron que no estaban de acuerdo con algunas consideraciones; los señores ministros Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez manifestaron que no coinciden con todas las argumentaciones en que se basa la negativa del amparo; el señor ministro Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones que formularía en el voto particular del amparo en revisión 2679/89; González Martínez precisa que su voto era en contra de la negativa del amparo porque con un sólo artículo de la ley autoaplicativa que se estimara inconstitucional, y que se reservaba el derecho de formular voto particular. Ausentes: Azuela Gutiérrez y Rodríguez Roldán. Ponente: Samuel Alba Leyva. Secretario: Carlos Arellano Hobelsberger.

Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S.A. 3 de octubre de 1990. Se resolvió revocar la sentencia recurrida, en lo que es competencia del Tribunal Pleno, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: Por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con los artículos 1o, 3o, 4o, 8o, 10o, y Primero a Quinto Transitorios de la ley reclamada, votaron en contra de Silva Nava y González Martínez; por mayoría de quince votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 2o. de la propia ley reclamada, votaron en contra de Silva Nava, Rocha Díaz, López Contreras y González Martínez; por mayoría de trece votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 5o. de la

mencionada ley, votaron en contra de Silva Nava, González Martínez, Gil de Lester, Chapital Gutiérrez,, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; por mayoría de catorce votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en relación al artículo 6o. de la ley impugnada votaron en contra de Silva Nava, González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; por mayoría de dieciseis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 7o. de la misma ley reclamada, votaron en contra de Silva Nava, González Martínez y Schmill Ordoñez; por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 9o., votaron en contra González Martínez y Schmill Ordoñez; por unanimidad de diecinueve votos remitir los autos para efectos de su competencia, a la Sala de este Alto Tribunal que por turno corresponda; los señores ministros Rocha Díaz, López Contreras y Fernández Doblado manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones. Ausentes: Azuela Güitrón y Rodríguez Roldán. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Jorge Mario Pardo Rebolledo.

Amparo en revisión 2865/89. Fabricantes y Vendedores de Productos para el Hogar, S.A. 3 octubre de 1990. Unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez,, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en lo que se refiere a la revocación de la sentencia recurrida; y por mayoría de dieciocho votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez en lo que se refiere a negar el amparo respecto de los artículos 1o. a 4o. de la Ley del Impuesto al Activo de las

Empresas, votó en contra González Martínez; por mayoría de trece votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en lo que se refiere a negar el amparo respecto del artículo 5o. de dicha ley, votaron en contra de Silva Nava, Gil de Lester, González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, y Presidente del Río Rodríguez en relación con la negativa del amparo respecto del artículo 6o. de la misma ley, votaron en contra González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordoñez; y por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, y Presidente del Río Rodríguez en lo que se refiere a negar el amparo respecto del artículo 7o. de dicha ley; votaron por el otorgamiento del amparo González Martínez y Schmill Ordoñez. Ausentes: Azuela Gutiérrez y Rodríguez Roldán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Tesis de jurisprudencia 17/1990, aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada, celebrada el miércoles veintiuno de noviembre en curso, por unanimidad de 20 votos de los señores ministros; Presidente Carlos del Río Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Gutiérrez, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, José, Martínez Delgado, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordoñez. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán. México, D. F., a 28 de noviembre de 1990.

Aunque a priori, puede pensarse que efectivamente el Congreso de la Unión posee facultades casi ilimitadas para crear contribuciones, sin atenerse a la

utilidades o ingresos de los contribuyentes, siempre y cuando se adecuen a los principios de proporcionalidad, equidad y destino, resulta una pretensión que de inmediato rompería con los principios anteriormente sentados, en especial los de proporcionalidad y el de equidad.

Por una parte es necesario que el impuesto se adecue a la capacidad contributiva del ciudadano (proporcionalidad), lo cual en casos generales, sólo puede determinarse mediante los ingresos o utilidades que obtiene; y, en el caso que la autoridad pretendiera determinar tal capacidad económica con base en los bienes con los que éste cuenta, o con los trabajadores que tiene a su cargo, o con la superficie de propiedad en su poder, etc., sin considerar los ingresos reales que éste tiene, se está violentando el principio de proporcionalidad, que independientemente del rompimiento del orden constitucional, se estaría generando el agotamiento de la fuente de riqueza en detrimento del contribuyente.

Es más, aún considerando la posible proporcionalidad del impuesto, éste tendría que agotar en un segundo examen constitucional, la equidad del mismo, que no pretende otra que evitar que cometan exceso en contra del ciudadano.

12.-Jurisprudencia 35/91.- Sobre acreditamiento parcial del impuesto al activo contra Impuesto sobre la Renta.

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: VIII; Julio; Tesis: J/P. 35/91; Página: 21.

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 9o. PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.-El artículo 9o., primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que autoriza acreditar una cantidad equivalente a dicho tributo contra la cantidad a que el contribuyente está obligado en el impuesto sobre la renta, exclusivamente en lo que atañe a sus actividades empresariales, y no respecto de otras distintas a éstas, no infringe el principio de equidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque este acreditamiento constituye un beneficio otorgado por el legislador a los sujetos pasivos del impuesto, y consecuentemente, no puede estimarse inequitativo el impuesto por no ampliar el acreditamiento a otras actividades diferentes a las empresariales.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2735/90. Cojchones y Muebles México del Centro, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o. 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o. de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava,

Azuela Gúitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos, de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Gúitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretaria: María del Pilar Núñez González.

Amparo en revisión 3560/90. Peñamayor, S. A. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gúitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Gúitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gúitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras,

Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Güitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: José Manuel de Alba y de Alba.

Amparo en revisión 3587/90. Inmobiliaria Gerelo, S. A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Güitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Güitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno

Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Víctor Jáuregui Quintero.

Amparo en revisión 3927/90. Besaya, S. A. de C.V. 13 de marzo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida en la parte que se revisa y negar el amparo a la quejosa, en los siguientes términos: por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez, Díaz Romero y Presidente

Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 6o., Azuela Gúitrón, González Martínez, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gúitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de dieciséis votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 9o., Azuela Gúitrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra. De Silva Nava, López Contreras, Fernández Doblado, Moreno Flores, Díaz Romero y Presidente Schmill Ordoñez manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con el tema de las tarifas progresivas del impuesto sobre la renta, Fernández Doblado, manifestó, además, su inconformidad en relación con las de la proporcionalidad del impuesto; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y el primero de ellos manifestó que está por las consideraciones que formuló en el voto particular del amparo en revisión número 2679/89; y Gil de Lester manifestó que votó en favor del proyecto respecto de la inconstitucionalidad del artículo 5o. en acatamiento del criterio mayoritario del Tribunal Pleno. Ausente: Adato Green. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Hugo Gómez Ávila.

Amparo en revisión 3238/90. Unión Impulsora de Hoteles, S. A. 15 de mayo de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez, y Presidente Schmill Ordoñez en relación con los artículos 1o., 2o., 4o. y 8o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gúitrón y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores,

García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 5o., 6o. y 9o., Azuela Gáltrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; por mayoría de trece votos de Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, en relación con el artículo 7o., de Silva Nava, Azuela Gáltrón, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; Rocha Díaz y Rodríguez Roldán expresaron que estaban en contra de las consideraciones del proyecto y, además, el primero de ellos manifestó que estaba por las consideraciones de su voto particular en el amparo en revisión número 2679/89. Ausentes: Castañón Leno, Alba Leyva y Martínez Delgado. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: Víctor Jáuregui Quintero.

Tesis de jurisprudencia 35/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veinte de junio de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordoñez, Ignacio Magaña Cárdenas, Mariano Azuela Gáltrón, Samuel Alba Leyva, No, Castañón León, Felipe López Contreras, José, Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Ciementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José, Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José, Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Carlos de Silva Nava, Salvador Rocha Díaz, Luis Fernández Doblado y Santiago Rodríguez Roldán. México, D. F., a 27 de junio de 1991.

Esta jurisprudencia nos ofrece un ejemplo de una disposición prevista en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, el cual puede considerarse con características del principio de equidad aplicado de una forma limitada, pues se otorgó el beneficio de acreditar dicho impuesto, contra la cantidad correspondiente de Impuesto sobre la Renta, esta decisión implicó un avance en su momento para delimitar los alcances del principio de equidad, los cuales siguen siendo estrechos en los planteamientos jurisprudenciales.

13.-Jurisprudencia 13/89:

En la presente jurisprudencia se destaca la existencia de dos facetas de la equidad en los impuestos:

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: III; Primera parte; Tesis: J/P. 39 13/89; Página: 232.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.: El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez, de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes: Franco Rodríguez y Palacios Vargas. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés. Séptima Época, Volúmenes 193-198, Primera Parte, página 104.

Amparo en revisión 6456/83. Luis Fernando Zúñiga Soberanes. 12 de marzo de 1985. Unanimidad de quince votos de los señores ministros: López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Güitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, de Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez, de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Iñárritu Ramírez de Aguilar. Ausentes: Díaz Infante y Franco Rodríguez. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 665/84. Eloisa Neria Baldéras y coagraviados. 11 de agosto de 1988. Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: de Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Sucre Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Cuevas Mantecón en funciones de Presidente. Ausentes: Presidente del Río Rodríguez, Díaz Infante, Gutiérrez, de Velasco y González Martínez. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Raúl Armando Pallares Valdéz.

Amparo en revisión 1718/88. Alcon Laboratorios, S. A. de C.V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordoñez votaron en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: José, Antonio García Guillén.

Amparo en revisión 143/89. Panificadora Chirubusco, S. A. de C. V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordoñez emitieron su voto en contra y por la concesión del amparo. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretaria: Guadalupe Rivera González.

Texto de la tesis de jurisprudencia 13/1989 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada de ocho de noviembre de 1989, por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: de Silva Nava, Pavón Vasconcelos, González Martínez y Adato Green. México, D.F., a 13 de noviembre de 1989.

En efecto, la anterior jurisprudencia me da pie para retomar un planteamiento realizado en párrafos precedentes, pues considero que la equidad tiene dos momentos bien determinados; uno deriva directamente de la ley, que es formulada por el Poder Legislativo, y es el que se contempla en la presente jurisprudencia; sin embargo, otro momento es aquél en que la hipótesis se actualiza en un contribuyente determinado, cuyas circunstancias particulares deben ser analizadas vía judicial para determinar la aplicación de la equidad en el ámbito impositivo, por lo que puedo concluir que existe una equidad preventiva, contenida en la ley; y otra correctiva que se determina a través del Juicio de Amparo.

14.-Tesis 66/89.- Consideraciones de la proporcionalidad en materia del impuesto predial.

Plantea una forma de determinar el impuesto con base en el criterio del valor catastral, con lo que se cubre el requisito de proporcionalidad:

Instancia: Pleno; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Época: 8A; Tomo: IV; Primera parte; Tesis: LXVI/89; Página: 109.

PREDIAL. EL ARTICULO 14 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD POR EL HECHO DE FIJAR EL GRAVAMEN CDN BASE EN EL VALOR CATASTRAL DEL INMUEBLE.- El impuesto predial establecido por el numeral citado grava la

propiedad o posesión del suelo o de éste y de las construcciones adheridas a él y no los ingresos de los contribuyentes. En tal virtud, no resulta desproporcional e inequitativo la fijación del monto del gravamen conforme al valor catastral del inmueble, con independencia de las percepciones de los propietarios o poseedores, puesto que no se trata de un impuesto personal. Lo anterior no significa que este impuesto no considere la capacidad contributiva de los causantes, sino que ésta se determina de acuerdo con la naturaleza del tributo, atendiendo al valor catastral de los inmuebles de su propiedad.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2608/87. Gustavo A. Hernández Contreras. 20 de septiembre de 1989. Unanimidad de veinte votos de: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Rocha Díaz, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez; Castañón León, Rodríguez Roldán, Moreno Flores, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez expresaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones contenidas en dicho proyecto. Ausente: Pavón Vasconcelos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Polso.

Tesis LXVI/89 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de noviembre de mil novecientos ochenta y nueve. Unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Rocha Díaz, López Contreras, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Carpizo Mac Gregor, González Martínez, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del Río Rodríguez. Ausentes: Castañón León, Villagordoa Lozano y Chapital Gutiérrez., México, Distrito Federal a treinta de noviembre de 1989.

A pesar del sentido en que se pronunció el Pleno de la Corte en esta materia, es oportuno mencionar que la autoridad ha tomado en cuenta en los últimos ejercicios, criterios de equidad para el pago del Impuesto Predial, en los cuales toma en consideración los ingresos de los causantes, mismos que se otorgan a pensionados y jubilados, así como beneficios por pronto pago.

15.-La tendencia de la Novena Epoca.

"ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCION A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa." (...)

Amparo en revisión 1558/90.- Complementos Alimenticios, S.A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Giltrón.

Amparo en revisión 4736/90.- Martex, S.A.-22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Giltrón.

Amparo en revisión 16/92.- Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V.-22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Gúltrón.

Amparo en revisión 5815/90.- Zahori, S.A. de C.V.-22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Gúltrón.

Amparo en revisión 749/91.- Compañía Harinera de la Laguna, S.A. de C.V.-22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Como puede apreciarse de forma reciente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ahora en su novena época ha continuado con la tendencia que considera que la equidad consiste en la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; sin embargo, como he argumentado en párrafos precedentes, la igualdad ante la ley, se encuentra ligada a la constitución intrínseca de ésta.

Las leyes en sí mismas son abstractas, y de observancia general. La generalidad de las mismas no necesita definirse, es un elemento esencial, ya que de no contener esta característica, serían leyes inconstitucionales (leyes privativas) o simplemente no serían leyes, por lo que en ningún sentido puede aceptarse que la equidad sea una igualdad ante la ley, ya que la igualdad, no es otra cosa que una manifestación del principio de generalidad.

La equidad es algo más apegado al ideal del derecho, a la búsqueda de la justicia, entendiendo esta justicia no en su sentido más literal donde se aplica sin mayores cortapisas la norma jurídica al hecho concreto; sino como una matización de lo que efectivamente le corresponde a cada contribuyente, según su capacidad contributiva y sus particulares necesidades y aportaciones al círculo social.

Afortunadamente, los razonamientos expresados por una renovada Suprema Corte de Justicia; no obstante la sutileza con la que comienzan a romper con los esquemas de solución política de las controversias planteadas por los quejosos, resultan alentadores, pues nos indican que la tendencia será convertir su quehacer, y dicho sea con las palabras del jurista romano Ulpiano en: "Un arte de lo bueno y lo Justo."

VI.-CONCLUSIONES.

PRIMERA.- El Estado es una unidad jurídica con personalidad y patrimonio propio, creador de un orden normativo, defendido a través de la coacción institucional la cual monopoliza en un ámbito espacio temporal determinado, en el cual puede ejercer su imperio sobre los súbditos.

SEGUNDA.- El patrimonio del Estado se denomina Hacienda Pública, la cual es el objeto de estudio del Derecho Financiero, el cual regula la forma de obtención, administración y erogación de los recursos del Estado.

TERCERA.- El Derecho Financiero se integra a su vez por tres ramas del Derecho Administrativo, que son: El Derecho Fiscal en su ámbito regulador de los ingresos; el Derecho Patrimonial, que se ocupa de la administración de los ingresos obtenidos; y, el Derecho Presupuestario que controla las erogaciones del Estado.

CUARTA.- Existe una distinción doctrinal entre lo que es Derecho Fiscal y Derecho Tributario; ya que no todo ingreso es tributario, pues éstos comprenden a los impuestos, derechos, contribuciones especiales de mejoras y contribuciones de seguridad social. En tanto que los ingresos financieros o no tributarios, comprenden entre otros a los empréstitos, la emisión de moneda, colocación de deuda pública, recargos no tributarios, multas no tributarias, etc.

QUINTA.- Por impuesto debe entenderse: La prestación económica, contenida en ley, a cargo de los gobernados según su capacidad económica, para cubrir los gastos públicos.

SEXTA.-Las contribuciones tienen su origen en toda comunidad política organizada.

SEPTIMA.-La distinción entre las diversas clases de contribuciones como impuestos, derechos, aprovechamientos, etc. tiene lugar hasta la constitución del Estado Moderno.

OCTAVA.-La naturaleza social del hombre, lo lleva a constituir comunidades políticas, que se rigen por normas obligatorias y coactivas, constituyéndose así el Derecho.

NOVENA.- El pensamiento jurídico de los romanos desarrolló los fundamentos del actual Derecho Financiero, pues contaban con un eficaz sistema de recaudación; aún cuando tenían deficiencias en su sistema de administración y erogación de los recursos.

DECIMA.- El problema con los impuestos en el Imperio romano, radicó en los innumerables privilegios para algunos estratos de la sociedad; asimismo, los ingresos no necesariamente se destinaban a los gastos públicos.

DECIMA PRIMERA.- En el Feudalismo, el concepto patrimonial de poder, liga a las contribuciones como una aportación de persona a persona, y no de persona a entidad pública.

DECIMA SEGUNDA.- El Renacimiento es un momento de transición en el pensamiento universal, del que el pensamiento jurídico no escapa, por lo que aparecen paulatinamente con ello, los esbozos de los principios de justicia tributaria.

DECIMA TERCERA.- Las raíces de justicia tributaria en nuestro país, se ubican en el derecho indiano del siglo XVI; y, no en la Revolución Francesa.

DECIMA CUARTA.- Las aportaciones a la Corona española, constituían un impuesto con tasa fija, aplicado únicamente sobre las utilidades.

DECIMA QUINTA.- La monarquía española conserva cierta mezcla entre la modernidad y la época feudal, y esto se refleja en el hecho de que la obtención de los ingresos de la Corona, se aplicaban en parte a ésta, como su tesoro personal, y en parte a los gastos del reino.

DECIMA SEXTA.- Con el surgimiento del Estado como tal, es que aparecen los impuestos en sentido estricto; no sólo por el tecnicismo con el que se aborda el tema, sino porque éste constituye una de las primeras garantías constituidas en beneficio del gobernado.

DECIMA SEPTIMA.- El movimiento de pensamiento de la codificación y el constitucionalismo, dotan a los impuestos de las siguientes características: la generalidad, obligatoriedad, igualdad, su destino para el gasto público, la proporcionalidad y la equidad.

DECIMA OCTAVA.- La Constitución como forma de organización política de la sociedad, se basa en un sistema de pesos y contrapesos, a través de

los poderes de la Unión: Ejecutivo, Legislativo y Judicial; con base en ese espíritu surge una delimitación de las facultades en materia impositiva, así la federación tiene reservadas por vía constitucional la determinación de las contribuciones con las que debe gravarse al gobernado; lo cual constituye una garantía en su beneficio, y sólo aquellas que quedan fuera de su regulación, se entienden reservadas para los estados.

DÉCIMA NOVENA.- El anterior esquema, genera en muchos casos la concurrencia de facultades entre la Federación y los Estados, y en orden a evitar las controversias surgidas con tal motivo, aparecen los convenios de coordinación fiscal.

VIGÉSIMA.- Por lo menos de forma hipotética, se encuentra abierta la posibilidad constitucional de excluir a los Estados de los beneficios derivados de las contribuciones, a través de la facultad concedida a la federación en la fracción VII del artículo 73 de nuestra Carta Magna, que le permite imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

VIGÉSIMA PRIMERA.- La segunda garantía, consiste en que todo proyecto de contribución deberá tener su punto de partida en la Cámara de Diputados como cámara de origen, ya que ésta presuntamente representa al pueblo, que puede resultar afectado con tal motivo.

VIGÉSIMA SEGUNDA.- La tercera garantía, obliga al estado a destinar los impuestos a los gastos públicos, contenidos en el presupuesto de egresos.

VIGÉSIMA TERCERA.-Los principios que se derivan del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos son: La legalidad, generalidad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad.

VIGÉSIMA CUARTA.-El principio de legalidad implica que todo impuesto debe estar contenido en una ley en su sentido material y formal.

VIGÉSIMA QUINTA.- Una excepción al principio de legalidad formal, así como al de separación de poderes, lo constituyen las facultades del ejecutivo para crear lo que en la doctrina se ha llamado: Decreto delegado y Decreto ley.

VIGÉSIMA SEXTA.-El principio de generalidad implica que será gravado todo aquel ciudadano que adecue su conducta a la hipótesis impositiva vinculante.

VIGÉSIMA SÉPTIMA.-La vinculación al gasto público es un límite al poder del Estado, que lo coacciona para dedicar lo recaudado a la satisfacción de las necesidades generales, con base en el presupuesto de egresos.

VIGÉSIMA OCTAVA.-La proporcionalidad es la relación directamente proporcional que existe entre la capacidad contributiva y el impuesto generado; en el cual, a mayor capacidad, le corresponde mayor pago impositivo; la esencia de la proporcionalidad radica en un criterio de justicia distributiva, razón por la cual su mejor consecución es a través de las tarifas progresivas.

VIGÉSIMA NOVENA.-La equidad es la matización de la justicia en el ámbito tributario, pues da a cada quien lo suyo pero de forma atemperada, y no la igualdad ante las Leyes Tributarias, como lo ha asumido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TRIGÉSIMA.-Los principios de proporcionalidad y equidad son la especie del género denominado: Justicia Tributaria, éstos son principios que poseen una autonomía ontológica y jurídica entre sí, no obstante que su fin es la Justicia Tributaria.

TRIGÉSIMA PRIMERA.-La capacidad contributiva, es el estado económico del contribuyente que se determina con base en sus utilidades, rendimientos o ingresos.

TRIGÉSIMA SEGUNDA.-La equidad tiene dos momentos, uno preventivo que es determinado por el Poder Legislativo, el cual pretende que el sacrificio económico del contribuyente sea mínimo.

TRIGÉSIMA TERCERA.-El segundo momento de la Equidad es correctivo, tiene su origen en las omisiones o errores legislativos en la apreciación de la equidad impositiva, circunstancias que tienen que valorarse ante el Poder Judicial.

TRIGÉSIMA CUARTA.- El paradigma del Derecho Fiscal tiene su base en la total coincidencia de todos sus principios.

TRIGÉSIMA QUINTA.-La tendencia de la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fué predominantemente formalista y en

un primer momento se abstuvo de definir los conceptos de proporcionalidad y equidad.

TRIGÉSIMA SEXTA.- La Suprema Corte, en la actualidad, ha definido a la proporcionalidad como la contribución del ciudadano en relación con su capacidad económica, en tanto que la equidad ha sido acotada como la igualdad de circunstancias ante la Ley Tributaria.

VI.-BIBLIOGRAFIA.

1. - ACOSTA ROMERO, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", U.N.A.M., Textos Universitarios, México, 1973, páginas 313.
2. - AHUMADA, Guillermo. "Tratado de Finanzas Públicas", Editorial Assandri, Tomo I, Córdoba, 1948, páginas 243
3. - ANDREOZZI, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Tipográfica Editora. Buenos Aires, 1959. Tomo I, páginas 77.
4. - ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Tremis, México, 1982, páginas 215.
5. - ARISTÓTELES. "La Política". Editorial Espasa-Calpe, Décimo novena edición, Colección Austral. México, 1989, páginas 246.
6. - BALTIERRA DE YAÑEZ, Gloria, "Comentarios sobre la Evolución Jurisprudencial de los Conceptos de Proporcionalidad y Equidad", de la Obra "50 años de Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo V, Editado por el Fideicomiso para el Fomento de la Investigación del Derecho Administrativo y Fiscal, México, 1988, páginas 567.
7. - BAYONA, Antonio. "Diccionario de Política y Administración Pública". Colegio de licenciados en Ciencias Políticas y Administración Pública, México, 1980, tomo I, páginas 489.
8. - CHAPDY BONIFAZ, Beatriz y otros. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas, U.N.A.M. México, 1989. Tomo D-H. Voz: Hacienda, páginas 735.
9. - DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, Decimo cuarta, páginas 271.
- 10.- DE PINA VARA, Rafael, "Diccionario Jurídico", Editorial Porrúa, Decimo tercera edición, México, 1986, páginas 512.
- 11.- DE RUGGIERO, Roberto, "Instituciones de Derecho Civil", Traducción de Ramón Serrano Suñer y José Santa Cruz Teijeiro. Editorial Reus, Madrid, 1929, tomo I, páginas 846.
- 12.- DUVERGER, Maurice. "Instituciones Políticas y Derecho Constitucional." Ediciones Ariel. Quinta edición. Barcelona, 1970, páginas 1044.

- 13.- FAYA VESCA, Jacinto, "Finanzas Públicas", Editorial Porrúa, México, 1981, páginas 349.
- 14.- FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos De Finanzas Publicas" Editorial. Porrúa, 16a edición, número 13, México, 1975, páginas 380.
- 15.- GARZA, Servando J, "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", Editorial Cultura, México, 1949, páginas 235.
- 16.- GIANNINI, A.D. "Instituciones De Derecho Tributario". Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, páginas 678.
- 17.- GIL VALDIVIA, Gerardo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa, tercera edición, México, 1989. Tomo D-H, páginas 1378.
- 18.- GUEVARA, Julieta. "Diccionario de Política y Administración Pública". Colegio de Licenciados en Política y Administración Pública, A.C., México, 1980. Tomo A-F, páginas 536.
- 19.- GUILIANI FONRUGE, Carlos, "Derecho Financiero" (Volumen I-), Ediciones Depalma, Tercera Edición, Buenos Aires, 1978, páginas 507.
- 20.- HERVADA, Javier, "Introducción Crítica al Derecho Natural", Editora de Revistas, S.A. de C.V., Segunda edición, México, 1988, páginas 191.
- 21.- JESE, Gastón, "Cours De Finances Publiques". Presses Universitaires de France, París, 1930, páginas 490.
- 22.- KUNKEL, Wolfgang. "Historia del Derecho Romano", Editorial Ariel, Primera reimpresión, 1989, de la novena edición de 1985, Barcelona, 1989, páginas 215.
- 23.- LANZ CÁRDENAS, Fernando. "Diccionario Jurídico Mexicano", U.N.A.M. Tomo VII, México, 1984, páginas 687.
- 24.- MARGAIN MANAUTDU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981, Sexta Edición, páginas 382.

- 25.- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1988, páginas 437.
- 26.- MEHL, Lucien. "Eléments De Science Fiscale". Traducción de J. Ros y J.M. Bricall. Bosch, Casa Editorial. Barcelona, 1964, páginas 586.
- 27.- MDMMSEN, Theodor, "Historia de Roma", Editorial Aguilar, tercera edición, Tomo I, Madrid, 1956, páginas 897.
- 28.- NITTI, Francisco, "Principios de la Ciencia de las Finanzas". Buenos Aires, 1951, páginas 389
- 29.- PUGLIESE, Mario. "Instituciones De Derecho Financiero," Editorial Porrúa, México, 1976, páginas 382.
- 30.- RETCHKIMAN K., Benjamin, "Introducción al Estudio de la Economía Pública". Instituto de Investigaciones Económicas, U.N.A.M., Tercera edición. México, 1983, páginas 240.
- 31.- RIVERA PÉREZ CAMPOS, José. "Equidad y proporcionalidad en los Impuestos". "Cuarenta y Cinco Años del Tribunal Fiscal de la Federación", Tomo I. Extractado de la plática que sustentó el ministro el 27 de octubre de 1969 con motivo del Programa de Preparación de Abogados del Fisco páginas 575.
- 32.- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Hacienda y Derecho". Editorial de Derecho Financiero, Tomo I, Madrid, 1965, páginas 433.
- 33.- SOLORZANO Y PEREYRA, JUAN, "Política Indiana", Imprenta Real de la Gazeta, Tomo II, edición facsimilar de 1979 editada por la Secretaría de Programación y Presupuesto, México, 1979, páginas 623.
- 34.- VALDEZ VILLAREAL, Miguei, "Principios Constitucionales que Regulan las Contribuciones", Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M.-F.C.E, México, 1972, páginas. 438.
- 35.- VALLARTA, Ignacio, "Votos", citado por YAÑEZ RUIZ, Manuel, en "El Problema Fiscal y La Suprema Corte De Justicia De La Nación", contenido en el informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente Señor Licenciado Alfonso Guzmán Neyra al terminar el año de 1970, primera parte, Ediciones Mayo, México, 1970, páginas 940.

- 36.- VILLEGAS B., Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". en relación a la obra de Rheinfeld, Myrbach denominada GRUNDRISS DES FINANZRECHTS. En la traducción francesa su título es PRÉCIS DE DROIT FINANCIER, Paris, 1910; Editorial Garamond, Tercera edición, Buenos Aires, 1978, páginas 422.