

Principios Constitucionales en Materia Fiscal

LIC. ADOLFO ARRIJOJA VIZCAÍNO
Profesor Titular del Departamento de
Derecho, Universidad Iberoamericana.

SUMARIO: I. *Problemática y Clasificación*. II. *Principio de Generalidad*. III. *Principio de Obligatoriedad*. IV. *Principio de Vinculación con el Gasto Público*. V. *Principios de Proporcionalidad y Equidad*: A. Antecedentes; B. Principio de Proporcionalidad; C. Principio de Equidad; D. Definiciones y Diferencias. VI. *Principio de Legalidad*. VII. *Medios de Defensa Legal*.

I. PROBLEMÁTICA Y CLASIFICACION

UNO DE los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rijan por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario, asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por

ende, carecerán de validez jurídica; estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo, y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

Como se recordará, de acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango, y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente. Ahora bien, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, el primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo. En tales condiciones, la legislación restante queda obligada a inspirarse y a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte, dicha legislación, al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediablemente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. Por eso, la Constitución es indistintamente calificada como "Ley Fundamental" y como "Ley Suprema"; porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

En esta tesitura, resulta un tema de la mayor importancia para quienes se inician en el estudio de nuestra disciplina el conocer con cierta profundidad los principios tributarios que se desprenden de nuestra Carta Magna, debido a que el conocimiento de los mismos les permitirá evaluar con precisión el contenido de toda la legislación fiscal ordinaria, tanto federal como estatal, para poder determinar los casos en que tales leyes carezcan de validez jurídica por contener, total o parcialmente, visos de inconstitucionalidad.

Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional, han procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Si el sistema ha presentado y presenta graves deficiencias, ciertamente no ha sido por culpa de las Constituciones que han regido las diversas etapas de nuestra vida independiente.

Así, el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814, contuvo la siguiente expresión, ejemplarmente ilustrativa del sentir democrático de uno de los primeros Padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que: "Las contribuciones públicas *no son extorsiones*, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa".

Brillante concepto sin duda alguna, que no debería encontrarse discretamente guardado en los archivos de la Historia Nacional, sino presente en el espíritu de los modernos legisladores.

Casi medio siglo después, la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política promulgada el día 5 de febrero de 1857, estableció el principio fundamental que a continuación se transcribe:

"Art. 31. Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Finalmente, el texto de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye que:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. 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".

Es fácil advertir que los textos de la Constitución vigente y de la de 1857 coinciden plenamente, al grado de que no es aventurado afirmar que el uno es repetición del otro, lo que pone de manifiesto una cierta continuidad en el pensamiento de los constituyentes, al menos en lo que a esta cuestión se refiere. Continuidad que viene a demostrar la importancia del tema "Principios Doctrinarios en Materia Fiscal", ya que la influencia de Adam Smith en ambos textos es por demás evidente. Comentando esta situación, Ernesto Flores Zavala afirma: "Ahora bien, encontramos una similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos..."¹

Precisado lo anterior, y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo nuestro

¹ Flores Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa, número 179. México, D. F.

Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente artículo.

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;
- d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;
- e) Principio de Legalidad.

II. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El Principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo crédito fiscal para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley, y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario derivan de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Ahora bien, en tales condiciones, los créditos fiscales participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley. Es así como en primer término tenemos que hacer referencia al apuntado Principio de Generalidad, ya que el ser general es uno de los principales elementos del acto legislativo.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad con el que, indebidamente pero con gran frecuencia, suele confundirse. Distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a "una pluralidad innominada de sujetos": o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Evidentemente, el concepto de "uniformidad" repugna al más elemental sentido común, y por ello, está proscrito del campo del Derecho, cuyas normas exclusivamente se expresan en disposiciones de

carácter general, atribuyéndole a dicha generalidad efectos de elemento esencial del acto legislativo, como apuntamos líneas atrás.

Establecido lo anterior, estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los créditos fiscales aquellas personas, físicas o morales, o unidades económicas sin personalidad jurídica, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los créditos fiscales de que se trate.

Comentando esta máxima, Flores Zavala indica que: "El Principio de Generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones..."²

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia".

Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera parte, página 58.

El Principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, el que, como se recordará, a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos"; lo cual, con base en lo que se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha obligación general

² Ob. Citada. Número 179.

lleva implícita la “capacidad contributiva” mencionada por Flores Zavala.

Ahora bien, el encabezado de referencia, que habla de “las obligaciones de los mexicanos”, se ha prestado, desde luego, para el planteamiento de una evidente interrogante: ¿Significa dicha disposición que los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, no deben pagar ningún tributo al Estado Mexicano?

La respuesta, por supuesto, debe ser negativa. Sujeto pasivo de un crédito fiscal puede ser cualquier persona física o moral o unidad económica sin personalidad jurídica, *nacional o extranjera*, que lleve a cabo el correspondiente hecho generador; e inclusive efectuamos un estudio más o menos detallado del artículo 10. de la Ley del Impuesto sobre la Renta que de manera especial grava a los extranjeros residentes en México, a las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país, a las agencias o sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, y a los extranjeros residentes en el extranjero y a las personas morales de nacionalidad extranjera cuando obtengan ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

Por consiguiente, ¿a qué obedece este curioso problema? En realidad pensamos que se trata de una lamentable falla de técnica jurídica del texto constitucional invocado, el que para evitar cualquier posible confusión debería ser adicionado con un párrafo redactado en términos similares a los de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante, e independientemente de que en alguna de las múltiples reformas de que continuamente se hace objeto a nuestra Carta Magna se introduzca la adición propuesta, creemos que de una recta interpretación de las disposiciones legales aplicables no puede concluirse que los extranjeros, colocados en las situaciones anteriormente mencionadas, estén exentos de cubrir créditos fiscales en México, pues eso nos llevaría a establecer una absurda e inaceptable discriminación para los mexicanos, y un tratamiento injustificado y a todas luces inmerecido para los extranjeros que explotan nuestras fuentes de riqueza. Es más, en la gran mayoría de los países del hemisferio occidental, el extranjero, por regla general, queda sujeto a un régimen tributario mucho más severo que el que se aplica a los nacionales. Esto es lógico porque, salvo contadas excepciones, un inversionista extranjero es un extractor de riquezas que casi siempre le rinden mayores beneficios que los que deja a la nación receptora de su inversión.

De modo que no solamente resultaría absurdo sino criminal el que México, reaccionando a la inversa de las demás naciones del mundo occidental, estableciera semejante privilegio a la inversión foránea, la que en tal evento ni siquiera tendría que pagar impuestos a cambio de las utilidades, regalías, intereses y demás provechos económicos que obtuviera. De ahí que nos neguemos terminantemente a aceptar que por el sólo hecho de que la fracción IV del artículo 31 constitucional esté formalmente ubicada en la parte relativa a las obligaciones de los mexicanos, los extranjeros queden por ese simple hecho relevados de cualquier obligación tributaria en México.

En apoyo de nuestro criterio, podemos citar el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia, que por su claridad pone punto final al problema: "Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro de territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados *sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo "de las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana*".

Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S. A., páginas 290 a 292.

III. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas, y de los Municipios constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurran a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas

en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente crédito fiscal, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los créditos fiscales son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esa razón, la gran mayoría de los especialistas en nuestra disciplina, concuerdan en afirmar que el cobro de los créditos fiscales es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. En realidad, no puede ser de otra forma. Así como hemos venido sosteniendo que la relación tributaria, a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinado a un conjunto de normas jurídicas y Principios de Derecho Público, así también debemos sostener ahora que una vez que un crédito fiscal ha sido puesto en vigor acatando los ya analizados Principios de Legalidad y de Constitucionalidad, todas las personas que se encuentren en los correspondientes supuestos normativos automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de ley. Pero no sólo eso; ya en otra ocasión dijimos que 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 vital 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.

Sobre este particular, es factible aseverar que el cobro de un crédito fiscal exigible es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Al tratar el tema relacionado con la exigibilidad de los créditos fiscales, se señala que una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concede para su pago sin que el causante efectúe el entero respectivo, los mismos se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia más importante el que el Fisco inicie en contra del contribuyente remiso el llamado procedimiento económico-coactivo, el que, si no se paga el tributo adeudado en un plazo de tres días a partir de la fecha de su iniciación, conforme a los artículos relativos del Código Fiscal de

la Federación, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito de que se trate más el de los correspondientes accesorios legales: recargos, multas y gastos de ejecución.

En tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función, no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso, nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública, y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Recuérdese que el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone textualmente que: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas".

Comentando esta disposición, el distinguido jurista mexicano, Ignacio Burgoa Orihuela, afirma: "...También están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia".³

Es decir, la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. De ahí la singular impor-

³ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Pág. 567. Editorial Porrúa, S. A. México, D. F.

tancia de que sin duda está revestido este segundo Principio que hemos desprendido de la invocada fracción IV de nuestro artículo 31 constitucional.

IV. PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO

La multitudada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. *Contribuir para los gastos públicos*, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan..."

Al hacer semejante señalamiento, nuestra Carta Magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, acerca de la cual ya hemos vertido diversos comentarios a lo largo del presente artículo, los que ante este señalamiento deseamos reiterar, sintetizándolos, a fin de explicar mejor los alcances y la interpretación que debe darse a este tercer Principio Constitucional.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos. A nadie le gusta ser víctima de estafas, y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficiencia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso las autoridades hacendarias, en sus numerosas campañas de difusión fiscal, acostumbran insistir en los logros alcanzados por la Administración Pública como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos.

Por su parte, el Estado quedaría colocado en una posición verdadera-

mente lamentable si distrajera los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción de necesidades colectivas de interés general. La historia antigua y reciente demuestra, a través de numerosos y palpables ejemplos, cómo los gobernantes que han distraído los fondos públicos en su provecho personal han sido inmediatamente calificados por sus gobernados como corruptos, deshonestos y arbitrarios, y han sido objeto del franco repudio, y en ocasiones, de la abierta rebeldía de sus pueblos, en cuya memoria han dejado un ingrato recuerdo.

Por esa razón, y previendo posibles desviaciones, 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 un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este tercer Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho —y por supuesto, el gobierno la obligación correlativa— de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario, la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

Se ha discutido mucho por la doctrina si el destinar el rendimiento de un crédito fiscal a un fin específico, v.gr., el establecer un impuesto para el fomento de la educación; constituye o no una violación al Principio que nos encontramos analizando. En nuestro concepto, tal discusión es relativamente fútil, en virtud de que pensamos que basta con que los créditos fiscales se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de Egresos, sean éstas generales o específicas, para que se dé cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público a través de las contribuciones ciudadanas; ya que por una parte no debe olvidarse el viejo principio jurídico que nos dice que “donde la ley no distingue no debemos distinguir”, siendo que en la especie es evidente que la Constitución hace exclusivamente una referencia global a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; y por la otra, creemos que igualmente se cumple con la norma suprema invocada destinando determinados rendimientos tributarios a fines específicos de servicio público que, em-

pleándolos en lo general en cubrir los gastos públicos, puesto que a fin de cuentas el efecto es el mismo.

En apoyo de lo anterior, podemos citar la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a nuestro juicio es sumamente ilustrativa para la debida comprensión del llamado Principio Constitucional de la Vinculación con el 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 cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etcétera.

“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, al 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.

“Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación...”

Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973.

PRIMERA PARTE.

V. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

A. *Antecedentes*

Estas dos máximas, cuya significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la parte final de la fracción

IV del artículo 31 constitucional, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Aun cuando la influencia de Adam Smith en el pensamiento de los redactores de este texto legal es por demás evidente, no contamos con elementos que nos permitan llevar a cabo una interpretación auténtica u original, en virtud de que la explicación de los motivos que llevaron a los constituyentes a incorporarlo a nuestra Carta Magna permanece oculta. En efecto, como se recordará, el precepto de referencia no es más que una mera repetición de lo que dispuso la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de 1857. Ahora bien, tanto el Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1856-1857, como el relativo al Congreso de 1916-1917, no arrojan ninguna luz acerca del sentido en el que debe tomarse este mandato supremo. De modo que para explicarlo sólo contamos con los conceptos vertidos por varios tratadistas, con interesantes precedentes jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y con nuestra propia opinión.

El análisis de los Principios Constitucionales de Propiedad y Equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley tributaria debe poseer es la de establecer créditos fiscales que sean precisamente proporcionales y equitativos.

No obstante, no ha sido tarea sencilla precisar con exactitud cuándo un crédito fiscal es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente. Inclusive, para empezar, existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo. Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (“Proporcional y equitativo”) y no el alternativo “o”, si se parte del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, “en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.

Así, prestigiados autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, se adhieren a este último razonamiento y

critican la separación entre proporcionalidad y equidad, porque “en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos”.⁴

Por otra parte, tratadistas tan o más distinguidos que los anteriores, como José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Andrés Serra Rojas y Emilio Margáin Manautou, afirman exactamente lo contrario, y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia. Diferenciación que, a mayor abundamiento, es plenamente aceptada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, visible en el Tomo LXXVI, página 794, del Semanario Judicial de la Federación, que a la letra dice lo siguiente:

“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 *proporcional*; segundo, que sea equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos *tres requisitos*”.

No es nuestro afán entrar en polémicas, ni mucho menos atacar a nadie, ya que todas las ideas, especialmente las que provienen de destacados juristas, nos parecen igualmente respetables y dignas de atención, pero consideramos que, a pesar de la gran conexión que parece existir entre el pensamiento de Adam Smith y el texto constitucional que nos encontramos analizando, sí es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.

Para demostrar el aserto anterior, estimamos pertinente exponer por separado cada uno de esos dos Principios, a fin de que el lector pueda captar mejor las diferencias que nos proponemos señalar, basados no solamente en nuestro criterio personal, sino en las opiniones de algunos especialistas con las cuales coincidimos, y particularmente en la jurisprudencia emanada de nuestro máximo tribunal.

B. Principio de Proporcionalidad

De acuerdo con la definición de Serra Rojas, “proporción es la

⁴ De la Garza, Sergio F. *Ob. Cit.* Pág. 275.

disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí".⁵

Aplicando esta definición a la materia fiscal, podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los causantes deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los créditos fiscales como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior que las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso, se sostiene que los únicos créditos fiscales que se ajustan a este Principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor. De ahí que en aquellos regímenes fiscales en los que se desea velar por la debida vigencia del Principio que nos ocupa, se proscriba toda posible existencia de impuestos a tasas o cuotas fijas, las que, como lo señalamos en su oportunidad, implican que quienes más ganan contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial. Cosa que desde luego no sucede cuando se establecen tarifas porcentuales progresivas, como es el caso, para citar un ejemplo de Derecho Comparado, del sistema fiscal italiano, que se rige por un inteligente Principio consignado en el artículo 53 de la respectiva Constitución Política, en los siguientes términos: "Todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad

⁵ *Ob. Cit.* Pág. 773.

contributiva. *El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*".

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

Los conceptos anteriores quedan plenamente corroborados por el criterio que —separando atinadamente lo relativo al Principio de Equidad— ha sostenido nuestra Suprema Corte de Justicia, el cual, en su parte conducente, expresa textualmente lo que a continuación se transcribe:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; *estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México*, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación".

Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa. Página 52.

Finalmente, no debemos perder de vista un tercer aspecto. El Principio de Proporcionalidad, tal y como atingentemente lo apuntara Adam Smith, debe considerarse en relación a la economía general de un país de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre todas las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Inteligente consideración de la que se ha hecho eco nuestra doctrina, a través de la interesante opinión de don José Rivera Pérez Campos, antiguo ministro de nuestro máximo tribunal, cuya parte medular, reproducimos a continuación:

“...La proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del país. Como ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos ha de considerarse el tributo en relación a la economía general”.⁶

Resumiendo nuestras ideas acerca de este complejo problema, podemos concluir afirmando que de una correcta interpretación de la multitudada fracción IV del artículo 31 constitucional, el Principio de Proporcionalidad —debidamente separado y diferenciado del de Equidad— se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal, atendiendo a los siguientes tres elementos primordiales:

a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad;

b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable;

c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

C. Principio de Equidad.

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”.⁷

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

⁶ Rivera Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No. 51, Marzo de 1970. Páginas 71 a 90.

⁷ Ob. Cit. Páginas 773 y 774.

Margáin Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".⁸

Finalmente, Rivera Pérez Campos sostiene que: "El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional..."⁹

De las transcripciones que anteceden, podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada causante. En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del crédito fiscal, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos causantes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etcétera; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias por-

⁸ Margáin Manautou, Emilio, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Página 109. San Luis Potosí, S. L. P., 1967.

⁹ *Ob. Cit.* Páginas 71 a 90.

centuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Todos los conceptos que anteceden aparecen reflejados con gran fidelidad en las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya parte medular se reproduce a continuación:

“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 situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual...”

Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974.

“...es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente”.

Informe de Actividades rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1956, página 49.

“...del texto del artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal se desprende con claridad que la fuente gravable está constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión, sino que es preciso que se pacten en las operaciones relativas, en las que inclusive se puede establecer expresamente que no existe el derecho a percibirlos, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones, al través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal”.

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época. Volumen XLVIII, página 49. Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La última de las tesis jurisprudenciales transcritas nos proporciona inclusive un tercer ejemplo práctico del Principio que analizamos, al no permitir que se dé un tratamiento igual a quienes se encuentran colocados en situaciones desiguales. Es decir, al considerar como inconstitucional

a una norma tributaria que pretendía hacer sujetos de un impuesto sobre capitales tanto a quienes por concepto de préstamos otorgados a terceros percibieran intereses, como a quienes, no obstante haber otorgado préstamos similares, habían convenido en no cobrar a sus deudores ningún tipo de intereses. Al pretender igualar a causantes ubicados en diferentes situaciones, el precepto legal de referencia incurrió en una notoria injusticia, y por ello, nuestro máximo tribunal estimó que contrariaba “el principio de equidad en la imposición consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal”.

Todo lo cual viene a demostrar de manera fehaciente que el concepto de igualdad constituye la esencia del quinto de los Principios que en materia fiscal consagra nuestra Carta Magna.

D. Definiciones y Diferencias

Con base en los conceptos que hemos desarrollado a lo largo de este subtema, en las opiniones de los distinguidos tratadistas que hemos citado, y en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia que hemos invocado, creemos encontrarnos en condiciones de definir por separado a los Principios de Proporcionalidad y de Equidad, y de señalar las diferencias existentes entre ambos conceptos.

La Proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Por su parte, a la Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los causantes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los causantes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Partiendo de las anteriores definiciones, estimamos que es factible señalar las siguientes diferencias entre estas dos importantes y debatidas máximas constitucionales:

1. Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación; el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

2. El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del país; en cambio, el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la Ley Fiscal.

3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del crédito fiscal, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

4. El Principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.

5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.

6. La proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

7. La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de 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 están en situación jurídica diferente.

8. El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de los créditos fiscales.

9. Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

10. Finalmente, cabe señalar que mientras que el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada causante, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos, el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal deben tener igual situación frente a la ley que lo establece en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

Lo expuesto en este subtema V demuestra, en nuestra opinión, que de una correcta interpretación de carácter lógico-jurídico de lo que estatuye la multimencionada fracción IV del artículo 31 constitucional, se desprende que la Proporcionalidad y la Equidad representan dos Principios distintos en materia fiscal y no uno solo. Principios que poseen una definición propia y características específicas que permiten diferenciarlos con base en un buen número de criterios distintivos. De ahí nuestra convicción de que se trata de dos Principios autónomos e independientes entre sí.

Desde luego, no ocultamos que la posición que hemos adoptado en relación con este debatido problema puede ser objeto de críticas y quizá hasta ser refutada con argumentos sumamente atendibles y respetables, toda vez que, como lo expresamos en páginas precedentes, distinguidos juristas mexicanos (Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza) opinan que la Proporcionalidad y Equidad constituyen un solo Principio absolutamente indivisible. De modo que ante posibles impugnaciones sólo debemos subrayar que las conclusiones a que hemos arribado no representan por sí mismas un planteamiento original; exclusivamente son el resultado de haber interpretado y complementado en la medida de nuestras posibilidades los conceptos que, a despecho de las críticas que se les han formulado, juzgamos especialmente acertados y que aparecen reflejados tanto en las obras de José Rivera Pérez Campos y de Emilio Margáin Manautou, como en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esta ha sido nuestra pequeña aportación, la que, sin embargo, hemos expresado con toda la convicción que pueden darnos algunos años de experiencia en el estudio y en la práctica de esta interesante disciplina. No obstante, pensamos que el debate sigue abierto.

VI. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos

“de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*”, ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria que hemos venido invocando consistentemente desde el principio de este artículo.

En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino: “*nullum tributum sine lege*” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad, no podía ser de otra manera. La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos; ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso, la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretendan utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente, nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “*que dispongan las leyes*”; significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal, sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de la Legalidad.

a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso;

b) Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes apli-

cables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

En apoyo de esta definición de la legalidad tributaria, podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial, emanada de nuestro máximo tribunal:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, *se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley* no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

"Esto, por lo demás, es consecuencia del *principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior*, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y *los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano*, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles".

Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca, Tomo LXXXI, página 6374.

VII. MEDIOS DE DEFENSA LEGAL

Los seis Principios Constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, toda vez que una norma jurídico-

tributaria que de cualquier manera los contravenga automáticamente se reputa como inconstitucional y, por ende, carece de validez legal.

En tales condiciones, surge de inmediato la siguiente pregunta: ¿qué mecanismo de defensa legal debe hacer valer el causante afectado por una ley tributaria que vulnera los principios que nuestra Ley Suprema consagra, a fin de evitar que la misma sea aplicada en su perjuicio?

La respuesta inmediata aparentemente tiene que ser: la interposición del correspondiente Juicio de Amparo. Respuesta por demás obvia, ya que desde sus orígenes, aproximadamente a mediados del siglo pasado el juicio de garantías fue concebido como el remedio procesal idóneo para impedir la aplicación a cualquier gobernado de actos inconstitucionales, los que precisamente por revestir tal carácter están desprovistos de eficacia jurídica. No obstante, el arribar a tan obvia conclusión tomó casi medio siglo de debate y discusión de opiniones encontradas. Todo por culpa de una equivocada resolución del jurista mexicano más brillante y respetado de la segunda mitad del Siglo XIX: don Ignacio L. Vallarta.

Como lo señalamos en el proemio de este artículo, el texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional vigente equivale casi palabra por palabra al de la fracción II del propio artículo 31 de la Carta Magna de 1857. Por ello, una interpretación de Vallarta acerca de los problemas que estudiamos ha tenido que pesar en el ánimo de varias generaciones de juzgadores mexicanos. Máxime cuando dicha interpretación está contenida en una sentencia dictada por el insigne jurista cuando fungía como Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Dicha sentencia, contraria por completo al espíritu de nuestro Juicio de Amparo e inspirada en criterios de la judicatura norteamericana, que siempre nos han sido ajenos, consignaba lo siguiente: "Es pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es justo, propio y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expoliación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia... 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 un 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, sin hacerse indignos de su confianza... Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho... que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar sus intereses. En la libertad del sufragio, según la escritura de nuestras instituciones, está pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo".¹⁰

Con apego a estas discutibles ideas, la Suprema Corte de Justicia mantuvo, con algunas variantes, hasta el año de 1944, la siguiente jurisprudencia:

"Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas Legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados".

Página 812 del Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época.

Evidentemente, tanto la tesis de Vallarta como la jurisprudencia transcrita adolecen del mismo defecto: dejarse influir por las opiniones de juristas extranjeros emitidas con relación a regímenes jurídicos muy distintos del que prevalece en México, e ignorando las características peculiares de nuestro sistema legal que, cuando se abstiene de importar ideas extrañas, genera admirables instituciones como el Juicio de Amparo.

No es de extrañar que el distinguido Juez Marshall, citado por Vallarta, sostenga que el remedio contra la expedición de leyes fiscales arbitrarias se encuentra en la adecuada elección de los miembros del Poder Legislativo, ya que por una parte, los Estados Unidos de América

¹⁰ Vallarta, Ignacio I. *Votos*. Citado por Sergio F. de la Garza. *Ob. Cit.*, páginas 320 y 321.

poseen desde sus orígenes como nación independiente, una democracia fuerte y eficaz, en la cual diputados y senadores son verdaderamente electos por el pueblo y, por tanto, ante él responden de su buena o mala actuación; y por la otra, los diversos medios de defensa legal que la legislación federal norteamericana establece no tienen los alcances y la fuerza protectora de las garantías individuales de que está dotado el Amparo mexicano.

En esas condiciones, ¿cuál era el sentido de incorporar al medio nacional los conceptos de Marshall, por brillantes y acertados que hayan resultado en Estados Unidos? ¿Por qué pretender que nuestro incipiente y tradicionalmente precario sistema democrático resuelva abusos de poder que, en última instancia, nacen precisamente de la falta de una auténtica democracia?

Cada pueblo crea las instituciones jurídicas que necesita. Por eso, México, ante la carencia de un libre juego democrático, estructuró desde hace más de un siglo el Juicio de Amparo como un medio de defensa al alcance de cualquier ciudadano para hacer frente a cualquier ilegalidad proveniente de los detentadores del poder público.

Desde los primeros planteamientos de Rejón y Otero, el Amparo fue concebido como una instancia procesal encaminada a impedir la aplicación a casos concretos de todos los actos de autoridad —leyes incluidas, por supuesto— que vulneraran normas constitucionales. El Juicio de Amparo es, ante todo, un medio de preservar la vigencia de la Ley Suprema; un control de la legalidad de las actuaciones gubernamentales que cualquier gobernado puede hacer valer en el momento mismo en que su esfera de derechos constitucionales se vea afectada, sin tener que esperar a la celebración de elecciones populares, las que, vote en el sentido que vote, jamás constituirán una garantía de que las leyes injustas serán sustituidas por otras mejores. Es decir, mientras que el Amparo es un medio directo, inmediato y eficaz para combatir la ilegalidad de los Poderes Públicos, la elección de representantes populares es tan sólo un recurso indirecto, remoto y de dudosa eficacia para alcanzar dicho fin.

Entonces, ¿por qué exceptuar a las leyes tributarias del mecanismo establecido para el control de la constitucionalidad? En realidad no hay nada que lo justifique, y menos las ideas de un juez extranjero como Marshall, muy valiosas para su país, pero inoperantes en el nuestro. Sostener que el Amparo es improcedente contra leyes que violen los principios constitucionales en materia fiscal equivale a una denegación

de justicia, y lo que es más grave, implica renunciar a la aplicación de la Institución fundamental de todo nuestro sistema jurídico.

Por eso, en el año de 1944 tuvo lugar un necesario cambio en la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, la que desde entonces ha seguido invariablemente el siguiente criterio:

"Aunque 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 actos 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. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, 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 enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo".

Tesis jurisprudencial número 680, visible en las páginas 407 y 408 de la obra "55 Años de Jurisprudencia Mexicana 1917-1971", Tomo V. (Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

Por consiguiente, concluido este complicado, y a nuestro juicio, innecesario debate, no queda duda ya en cuanto a que el mecanismo de impugnación de las leyes fiscales que no se ajusten a cualesquiera de los Principios que hemos analizado a lo largo del presente artículo, únicamente puede consistir en la interposición del Juicio de Amparo cuyos alcances como salvaguarda del régimen constitucional que nos rige no pueden desconocerse solamente porque en otros países que carecen de medios de control de la legalidad de la magnitud del que nosotros poseemos, se ha pensado en otro tipo de soluciones por completo ajenas a nuestra realidad política y a nuestra tradición jurídica.