

EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN EL IMPUESTO

Por José Luis ROBLES GLENN
Profesor de la Facultad de Derecho
de la U.N.A.M.

1/1. *Introducción*

Se analizan en este trabajo algunos aspectos fundamentales de todo sistema impositivo: el concepto jurídico de impuesto, las condiciones de proporcionalidad y equidad señaladas en la Carta Política como requisitos para las leyes tributarias, y diversos problemas relativos a los impuestos con destino especial.

El concepto jurídico de impuesto se estudia a la luz de la definición contenida en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Este tema, al igual que los conceptos de proporcionalidad y equidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 constitucional ha sido ya tratado in extenso por juristas mexicanos. Sin embargo, respecto al segundo tema, es pertinente hacer notar que los análisis realizados han sido orientados en forma exclusiva desde el punto de vista estrictamente jurídico, y por ser el fenómeno fiscal intrínsecamente económico, ha quedado incompleto su estudio, lo que evidentemente ha contribuido poco para despejar la densa nebulosa que se ha creado en torno al significado de esos conceptos.

En este trabajo pretendemos exponer algunas ideas de tipo socio-económico que aporten elementos útiles para el conocimiento adecuado de la proporcionalidad y de la equidad en relación con la tributación. Reconocemos, sin embargo, que este aspecto es uno de los problemas más complejos de cualquier sistema fiscal. La equidad, por ejemplo, no es un concepto que se derive exclusivamente del análisis económico, sino un concepto subjetivo con significado diferente según la persona que juzgue. Es más, aún cuando existiera un consenso general sobre los requisitos de la equidad, podrían existir divergencias en relación concreta con la aplicación de uno o varios impuestos que llenaran efectivamente los requisitos exigidos.

Si bien es difícil encontrar un impuesto que sea equitativo para la mayor parte de los causantes, es mucho más difícil adecuar uno que no solamente sea equitativo, sino que recaude con efectividad, sea poco oneroso en su ad-

ministración, produzca efectos económicos convenientes y, en general, resulte plenamente satisfactorio. Por estos motivos, es sumamente difícil para quien dirige la política fiscal el elaborar ya no un sistema impositivo adecuado, sino simplemente una buena ley tributaria en particular. Las metas de estos instrumentos económicos no pueden ni deben circunscribirse a un aspecto, sino buscar la satisfacción de los objetivos propios de los impuestos, que principalmente son los de recaudar los elementos necesarios para que el Estado esté en condiciones de realizar sus funciones públicas.

Supongamos un impuesto cuyas características implican cierta falta de proporcionalidad y de equidad. Dentro de esta misma hipótesis, ese tributo aporta una fácil administración y contribuye al control de la inflación, al mismo tiempo que fomenta determinadas actividades convenientes para el desarrollo económico. ¿Cuál debe ser la decisión de quien tiene a su cargo orientar la política fiscal?

Dentro de este orden de ideas, cabe señalar la importancia práctica que tiene el determinar los conceptos de proporcionalidad y equidad, no solamente como elementos útiles para exponer agravios en un juicio de reparación constitucional, sino en el ámbito (llamémosle macro-económico) de las relaciones entre el Estado, como ente investido de la facultad de imperio para obtener coactivamente prestaciones, y los particulares, sujetos pasivos de la relación tributaria.

Hacemos notar en el texto de nuestro trabajo que no es posible fijar reglas precisas para determinar un concepto general de equidad, puesto que lo que es equitativo para una comunidad, puede no serlo para otra. Depende, entonces, de las características socio-económicas concretas de cada comunidad. Como consecuencia de esto, el análisis de los conceptos es un tanto abstracto, puesto que se refiere a los elementos que definirán la equidad de un sistema impositivo.

Pensamos que la base del análisis del significado socio-económico de los vocablos "equidad y proporcionalidad", es evidentemente, la Economía del Bienestar (*Welfare Economics*). En el espacio disponible del presente trabajo, se han tratado de resumir algunas ideas fundamentales de esa Economía, en tanto tienen referencia al estudio de los conceptos y fenómenos impositivos.

Por lo que hace al aspecto de los problemas relativos a los impuestos con destino especial, hástenos mencionar que nos hemos concretado a plantear sólo una introducción, pues anticipamos tantas y tan importantes consideraciones, que harían fácilmente de su estudio, por sí solo, un tema suficientemente interesante como para ser presentado en otro ensayo.

2/1. Análisis del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación

Los impuestos son el precio que la sociedad paga por la civilización

2/1.1 Sobre el concepto jurídico de impuesto

Si bien el impuesto pertenece objetivamente a los fenómenos de las finanzas, ya que es uno de los recursos que se atribuye al Estado para obtener los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus actividades, y por lo tanto es objeto de estudio, principalmente, de las ciencias de las finanzas de la política financiera y de la económica política,¹ es preciso observar que se caracteriza frente a los otros recursos del Estado por definidos elementos jurídicos.

Giannini sostiene enfáticamente que el carácter jurídico del impuesto se funda en la potestad de imperio del Estado y en el destino que se le atribuye. Define al impuesto como “una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.² Esa prestación coactiva por parte de los particulares al Estado, es efecto de una relación entre dos sujetos, normada por el derecho.

Sobre estas ideas del mencionado maestro italiano, es conveniente agregar que la potestad de imperio del Estado no es por sí sola suficiente para diferenciar al impuesto de los otros medios con que cuenta para allegarse recursos pecuniarios. Las tasas o derechos, las contribuciones, los aprovechamientos, sobre los cuales existe amplísima literatura, son medios idóneos del Estado para el mismo fin, y también respecto de ellos puede el Estado, y está capacitado también, en los términos expuestos por Giannini, ejercitar si fuese necesario, la facultad coactiva en aplicación de la potestad de imperio.

En cambio, puede sostenerse válidamente que la mencionada potestad de imperio constituye uno de los elementos, digamos de existencia, para que nazca el impuesto. La administración pública, por ejemplo, no tiene la facultad de imponer gravámenes a los particulares. Esto puede ser factible en alguna época de la historia, pero no en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio de legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino (probablemente inspirado en principios de orden

¹ En este sentido, véase JARACH, *El Hecho Imposible*, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S. A. Buenos Aires, 1943. p. 17.

² Véase GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, 46 pp. y ss.

penal) "nullum tributum sine lege". Consecuentemente, la fuente de la coacción es exclusivamente la ley.

Dentro del orden de ideas que venimos desarrollando cabe dejar establecido, por lo tanto, como principio inicial, que el primer requisito del impuesto consiste en su origen legal, esto es, precisa ser creado por voluntad de una asamblea de representantes, y se establece por lo general, como norma jurídica-constitucional.

Necesariamente se precisa de una causa para obligar a los sujetos pasivos de la *relación impositiva*. Diversos autores (Nitti, Eheberg, Viti de marco, Cossa, Seligman) encuentran dicha causa en la necesidad de aportar al Estado los medios "para la realización de servicios de utilidad general", "con el fin de satisfacer necesidades colectivas", "proporcionarle los medios necesarios para la producción de los servicios generales", "para subvenir a los gastos del gobierno", etc. Nos estamos refiriendo, valga la aclaración, al concepto de causa del impuesto y no al concepto de causa de la obligación tributaria, *materia ajena al presente estudio*.³

El maestro Ernesto Flores Zavala, por su parte, sostiene que no es indispensable que el impuesto se destine a la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir gastos generales del Estado, "porque aún cuando esto es regla general, no es requisito indispensable, porque puede haber impuestos que se destinen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales".⁴

Creemos nosotros que para tipificar la figura del impuesto, no es requisito establecer que será destinado a *cubrir gastos generales del Estado*, o necesidades públicas, sino únicamente el que un ente público tiene derecho a exigir, sin mencionar expresamente el término gobierno, ya que la teoría del Derecho Administrativo distingue con claridad las características del gobierno stricto sensu, y de los entes públicos con personalidad propia. Ambos pertenecen al llamado Sector Público y pueden tener la facultad de exigir el pago de una prestación tributaria.⁵

Parecería ser que en el derecho positivo mexicano la *mención del destino del impuesto en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que define ese concepto*, se hubiera ajustado cabalmente a los términos establecidos en la Constitución (fracción IV del artículo 31), ya que ésta si

³ Sobre el particular, véase PUGLIESE, *Instituciones de Derecho Financiero*. Fondo de Cultura Económico. México, 1939. p. 127.

⁴ FLORES ZAVALA, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Los Impuestos, Editorial Porrúa, S. A. México, 1955, T. I, p. 43 in fine.

⁵ En México se da esta situación en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, por más que no se haya llegado a elaborar una teoría sobre la naturaleza jurídica

se refiere expresamente a la obligación de pagar impuestos “para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio...”. Sin embargo, el legislador ordinario se cuidó de no cometer ese error, ya que en el propio Código Fiscal (artículo 6º) estableció cinco hipótesis de afectación de los ingresos federales a fines especiales.

Es pertinente hacer notar que este ordenamiento no sólo está en aparente contradicción con la fracción IV del artículo 31 constitucional, sino que carece de buena técnica legislativa, ya que en su fracción V determina la posibilidad de afectar un ingreso federal a un fin especial “En los demás casos que establezcan las leyes”, e incluye en sus fracciones I y III situaciones en que exclusivamente por medio de leyes es posible llenar estos extremos (participaciones a entidades con jurisdicción no federal y constitución de patrimonio propio de organismos públicos).

Pero no solamente incluye los aspectos apuntados anteriormente, sino que, en la fracción IV, y de manera expresa, otorga facultades para intervenir en la determinación del presupuesto de gastos, aun cuando no sea por medio de leyes, autorizando la afectación a un fin especial, cuando tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenacen propagarse en el país, o cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidad pública. Esta fracción se contrapone a la fracción IV del artículo 73 constitucional, que faculta a la Cámara de Diputados exclusivamente para aprobar el presupuesto anual de gastos.

Hasta este momento hemos encontrado dos elementos que forman parte de la estructura jurídica del impuesto: (a) se establece por medio de un acto del poder público legislativo y se constituye como prestación coactiva; y (b) tienen derecho a exigir esa prestación, como acreedor tributario, el Estado, y en algunos casos los organismos públicos. No apuntamos todavía el elemento jurídico que lo caracterice frente a los otros ingresos ordinarios del Estado, salvo por lo que se refiere a los productos (en el sentido determinado por el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación).

El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia.⁶ sustrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas^{6 bis}; Es una cuota, una parte de la riqueza de las personas

de las cuotas del Seguro Social que acepten los especialistas de la materia. Por ejemplo, Roberto HOYO (*Notas del Segundo Curso de Derecho Administrativo*, México, D. F., 1960, p. 41) sostiene que dichas prestaciones son derechos y no impuestos, en tanto que FLORES ZAVALA (*Op. Cit.*, p. 42) concluye que se trata de un verdadero impuesto.

⁶ Concepto de impuesto de José ALVAREZ CIENFUEGOS, citado por FLORES ZAVALA (*Op. cit.*, p. 33-34).

^{6 bis} En el sistema fiscal mexicano es posible gravar la renta extranjera obtenida

sobre la que tiene derecho coercitivo el sujeto activo de la relación tributaria. El pago de esta prestación puede hacerse en efectivo o en especie,⁷ con lo cual tampoco se aporta un elemento jurídico que diferencie al impuesto de los otros ingresos derivados del Estado,⁸ por más que en el caso de los derechos sea casi inexistente la extinción de la obligación por vía diferente al pago en numerario.

Finalmente, se sostiene que los impuestos son prestaciones, con lo cual se pretende señalar su diferencia con las tasas y, en cierto modo, con las contribuciones, que constituyen contraprestaciones remunerativas. Es decir, que mientras el sujeto pagador de los impuestos no recibe a cambio ningún servicio individualmente mensurable, pues los ingresos de esta institución fiscal se destinan a la prestación de servicios de carácter general, en los cuales —se afirma— por su misma naturaleza es imposible determinar hasta qué punto y en qué intensidad se aprovecha cada particular del servicio prestado, en los derechos, en cambio, el sujeto pagador recibe a cambio un servicio divisible y en el cual se puede determinar quien es el sujeto que lo aprovecha.⁹ También se agrega como elemento específico diferencial el hecho de que no existe coacción directa del Estado que obligue al usuario a solicitar los servicios administrativos prestados por él.¹⁰

por un nacional, independientemente del país en que resida o tenga situada la fuente de riqueza de donde procedan sus ingresos gravables (véase la fracción I del artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

⁷ En el derecho positivo mexicano se pueden pagar los créditos fiscales en efectivo, en especie y en timbres, según lo establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

⁸ Por ingreso derivado del Estado entendemos los recursos que obtiene mediante el ejercicio del poder fiscal, o sea de la coacción, a diferencia de los ingresos originarios que son los que percibe de su propio patrimonio o del ejercicio de sus actividades productoras de rentas, como las empresas y los organismos públicos, de modo que ellos no importen un cercenamiento de riqueza de las economías privadas (véase CRIZIOTTI, *Principios de Ciencias de las Finanzas*, Roque Depalma Editor. Buenos Aires, 1959, pp. 33-35).

⁹ Véase BARRA HURTADO, *Las Tasas (o derechos) en el Derecho Mexicano*, Tesis. Fac. de Der. México, 1957. p. 17.

¹⁰ Este criterio es muy discutible debido al gran número de derechos que percibe el Estado en atención a actividades regladas, en las cuales el causante no solicita la prestación de un servicio, sino que se le impone. Además, dentro de este género de actividades, por ejemplo el introducir carnes a determinada jurisdicción territorial, hecho que causa un derecho (inciso a) de la fracción II del artículo 1º de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal para 1963), no se puede sostener válidamente que exista contraprestación. Más bien se puede pensar en una alcabala (tránsito de mercan-

El argumento que sostiene la divisibilidad y el aprovechamiento particular por parte del derecho causante¹¹ es el criterio más comúnmente aceptado para diferenciar el impuesto de la tasa. En efecto, parece haber, en la generalidad de los casos, poca relación directa del que paga un impuesto con la aplicación del mismo por parte del Estado. Sin embargo, nos mueve a meditar sobre la naturaleza jurídica de este tributo el caso es que, por ejemplo, al comprar gasolina, se pague un impuesto. Evidentemente existe un beneficio directo y divisible para el pagador, y si a esto agregamos que puede consistir esa actividad comercial un estanco, la pretendida "meridiana claridad" que se le imputa a la diferencia entre la naturaleza jurídica del impuesto y del derecho nos parece bastante dudosa.

Por lo que hace a la diferencia entre impuesto y contribución pensamos que los problemas en determinarla son similares a los que plantean las tasas, y por lo tanto relativamente iguales. Por último, resta mencionar el interesantísimo problema de la naturaleza jurídica de los ingresos de Derecho privado y sus diferencias con el impuesto. Tema que sólo recordamos con objeto de hacer constar su importancia.¹²

En las primeras líneas de este trabajo mencionamos que el impuesto se diferenciaba de otros ingresos del Estado por definidas características jurídicas. Hemos analizado brevemente lo que a nuestro parecer sostiene esa idea; pero nótese que nos hemos referido no a una de ellas, sino a varias, de tal manera que la naturaleza jurídica del impuesto se define distinta de las de otras prestaciones tributarias, precisamente en atención al conjunto de sus características.

2/1.2 Elementos de la definición de impuestos en el derecho positivo mexicano.

Es el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación el ordenamiento positivo mexicano que define el concepto de impuesto. El texto del artículo es el siguiente: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

cias) que de imponerse por un Congreso estatal sería violatoria de la fracción IV del artículo 117 constitucional.

¹¹ En México se ha venido aceptando el vocablo "derechohabiente", por lo que no sería pretoriano referirse en estos términos en materia tributaria. Por lo demás, en los idiomas alemán e inglés, en especial, son comunes este tipo de figuras idiomáticas compuestas.

¹² Véase GIANNINI. *Op. cit.*, 44 pp. y ss.

Comparativamente, encontramos superior esta definición a la aportada por diversos tratadistas, ya que contiene todos los elementos configurativos de la naturaleza jurídica diferencial de este gravamen (ver 2/1.1, supra), y no se extiende a la explicación particular de los mismos. Por ejemplo, no pretende subrayar las diferencias con otros ingresos fiscales, ya que en la definición quedan involucradas (Eheberg); no determina que el sujeto pasivo sea un ciudadano (Nitti), ya que la obligación de pagar impuestos recae también en los extranjeros y menores de edad; no se refiere a que grava parte de la renta nacional del Estado (Alvarez de Cienfuegos), ya que es posible gravar la renta no nacional (ver ⁶ bis); tampoco hace referencia a la autoridad exactora en particular, sino únicamente al Estado (Morselli), delegando esa función, con evidente acierto técnico, a la Carta Política de la Nación y, por último, en los términos de Flores Zavala,¹³ “no incurre en el error de decir que esas prestaciones se destinarán a la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir gastos generales del Estado”.

Un análisis breve de los elementos de la definición nos muestra, por el contrario, que incluye las características jurídicas que la doctrina acepta para configurar el sentido legal del término impuesto. En primer lugar, establece que se trata de una prestación, esto es, una obligación de dar sin el derecho directo de recibir nada a cambio. En cierto sentido es similar al contrato unilateral del derecho civil (a diferencia de la tasa, cuya similitud la encontramos en el contrato sinalagmático). Quizá esa sea una de las razones principales de la resistencia tradicional (especialmente en países latinos) para cubrir los impuestos.¹⁴

El segundo elemento consiste en la posibilidad de pagar en dinero o en especie. El derecho positivo mexicano agrega: “en timbres” (artículo 38 del Código Fiscal de la Federación), pero se debe entender que el pago realizado en esta forma es en dinero, ya que los timbres no constituyen otra cosa que recibos. El *modus operandi* de este pago se funda en consideraciones (muy dudosas) de orden administrativo.¹⁵

Al referirse la definición que analizamos a la prestación “que el Estado fija unilateralmente”, implica que la obligación deberá establecerse por medio de una manifestación de la asamblea (federal) de representantes, y no por manifestación de voluntad de la administración pública o de cualquier otro

¹³ *Op. cit.* p. 43.

¹⁴ Otras razones: falta de proporcionalidad y equidad; desconfianza en los destinos del mismo; ineficiencia administrativa para hacer uso de la facultad coactiva; falta de aplicación de penas corporales.

¹⁵ ¿De qué naturaleza es la prestación establecida en el artículo 26 constitucional?

ente. Es aplicable a esta situación la famosa frase de un juez británico, que dijo: "Taxation is not a matter of equity but statutes".¹⁶

Como consecuencia lógica de la fuente de que emana, el pago de impuestos es establecido "unilateralmente y con carácter obligatorio", lo que significa la posibilidad de que el acreedor tributario ejercite la facultad coactiva que la misma ley entraña.

Por último, el análisis de los elementos del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación nos lleva al estudio de los términos con que concluye la definición: "a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". Esto significa, en el sentido de Jarach,¹⁷ que: "Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible".

Este aspecto de la definición ha sido ampliado por el mismo Código impositivo general en su artículo 31, que establece: "El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal". Las implicaciones de este ordenamiento han motivado serios conflictos a los causantes. Recordamos la resistencia que debió vencer la administración hacendaria federal con objeto de hacer cumplir a los sujetos del impuesto sobre la renta la obligación de pagar anticipos. También cabe mencionar la forzada interpretación que mantuvo el Fisco, al sostener que el impuesto sobre la renta la obligación de pagar anticipos. También cabe mencionar que aprobaban su balance anual en la asamblea ordinaria de accionistas, y que, por lo tanto, el tributo introducido al año siguiente del ejercicio no tenía efectos retroactivos y era legal su cobro. La Suprema Corte se encargó de poner coto a ese ilegítimo afán.

Con esto concluimos el análisis del concepto de impuestos y sus elementos en el derecho positivo mexicano. A continuación nos abocamos al estudio de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

3/1 Análisis de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional; sus elementos

La fracción IV del artículo 31 constitucional establece como obligación 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".

¹⁶ "Los impuestos no son materia de equidad sino de estatutos".

¹⁷ *Op. cit.* p. 63.

Explicaremos brevemente el significado de los elementos de esta obligación, para empeñarnos en el estudio de lo que conceptualmente consideramos más difícil determinar: la proporcionalidad y la equidad de las leyes tributarias.

3/1.1 *Obligación de mexicanos y extranjeros.*

El artículo 31 constitucional se refiere a obligaciones de los mexicanos. Por esta razón no hizo referencia a otros sujetos al determinar quienes quedaban constreñidos a contribuir a los gastos públicos. Es evidente que en la Constitución no cabía detallar qué mexicanos y en qué circunstancias eran sujetos pasivos de la relación tributaria, ya que eso le incumbe a las leyes ordinarias. Sin embargo, parece ser una grave falta de técnica legislativa constitucional el no incluir expresamente a los extranjeros dentro de esa obligación, puesto que los términos del artículo 31 están redactados en forma tal que pudieran considerarse limitativos. Diversas leyes ordinarias solucionan el problema sin dificultades de aplicación práctica.¹⁸

3/1.2 *Sujetos acreedores en la relación tributaria.*

Los sujetos acreedores en la relación tributaria pueden ser la Federación y los Estados con soberanía originaria, y los Municipios con soberanía delegada.¹⁹ El análisis de este tema, por sí solo, podría abarcar la totalidad del presente estudio, por lo que preferimos referirlo a tratados más extensos.²⁰

Los entes menores sólo podrán gravar a sus residentes, concepto, éste, que se define en diversas leyes tributarias ordinarias, que tienen como supletorios a los ordenamientos del Derecho común.²¹

3/1.3 *Principio de legalidad.*

Como requisito indispensable de los impuestos, la Constitución ordena que deberán establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista

¹⁸ Ver fracción II del artículo 21 del Código Fiscal y fracción II del artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁹ La soberanía delegada de los organismos públicos plantea interesantísimos problemas no resueltos aún en México.

²⁰ FLORES ZAVALA, *Op. cit.*, pp. 51 y ss.; TENA RAMÍREZ, *Derecho Constitucional Mexicano*, Quinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, D. F., 1961. Capítulos XVII y XVIII.

²¹ Ver, por ejemplo, el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, copiado por varias entidades.

material (contenido), como del formal (órgano). Sobre este punto ya hemos expuesto nuestro criterio (ver 2/1.1, supra).

Es pertinente mencionar que la Carta Política mexicana, en el párrafo segundo del artículo 131, faculta al Congreso de la Unión para delegar en el Ejecutivo la función de 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 pertinente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

Constituye esta facultad atribuida al Ejecutivo la excepción a la regla general en materia de legislación, pero necesidades de orden práctico han obligado, no sólo en México, sino en casi todos los países, a delegar esta peligrosísima atribución a una sólo persona. Hasta la fecha podemos decir con satisfacción que en nuestro país, en general, ha sido ejercida con honradez y patriotismo.

3/2. *El concepto de proporcionalidad y de equidad en un sistema tributario.*

3/2.1 *Introducción.*

El concepto jurídico de proporcionalidad y de equidad aplicable al derecho tributario mexicano, ha sido analizado desde hace muchos años por los mejores juristas nacionales, inclusive el notable Ignacio L. Vallarta. La apreciación de éste sobre el concepto de proporcionalidad en el impuesto, fue en el sentido de no tomarlo de la universalidad de su pago, sino precisamente de su relación con los capitales que afecta. Este criterio tiene validez todavía.

En cuanto al órgano legalmente avocado para la apreciación de esos dos conceptos, no existe todavía una doctrina unánimemente aceptada por el foro mexicano, por más que la Suprema Corte ya se ha pronunciado en el sentido de adoptar la tesis de que el Poder Judicial está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales.²²

Sin embargo, nuestro especial empeño en este trabajo consiste en aportar algunos ideas que nos inquietan sobre el significado no necesariamente jurídico de proporcionalidad y de equidad.

²² Véase tesis número 543, Tomo II. p. 1004.

Es pertinente aclarar de qué tipo de conceptos se trata cuando se habla de la "proporcionalidad y equidad" de los impuestos consignados en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Diversos tratadistas han pretendido englobar en un sólo concepto esos términos,²³ aduciendo que la expresión constitucional se refiere a la "justicia" en el régimen tributario.

Parece que es posible separar ambos conceptos, si es que el vocablo "proporcional" no se toma en sentido estricto (proporción o parte constante de algo, que sería la base gravable), sino en el sentido de "dependiente de la capacidad económica del causante", aun cuando la proporción sea variable. Ahora bien, la proporción ha de ser "equitativa", y aquí es donde es indispensable desarrollar, posiblemente en el sentido de Flores Zavala, un concepto de lo que la "proporcionalidad y equidad" significan en materia fiscal; o tal vez en el sentido aquí adoptado de lo que "equidad" quiere decir en la materia que nos ocupa.

Es de importancia secundaria, cuando menos al principio, la discusión sobre si "proporcionalidad y equidad" son un sólo concepto o se trata de dos distintos; éste es un mero problema semántico y lo realmente importante consiste en desentrañar el significado de lo que Flores Zavala llama "proporcionalidad y equidad", y nosotros denominamos, sic et simpliciter, "equidad".

3/2.2 Bases para el establecimiento de un concepto de equidad en materia impositiva.

Las instituciones del Derecho están creadas para responder a una realidad social, aun cuando los cambios institucionales pueden promover cambios en esa realidad. En cualquier caso, es la realidad actual o son las metas que la sociedad pretende alcanzar, lo que ha de ser enmarcado por las instituciones jurídicas. En materia impositiva, la realidad y las metas condicionantes de la naturaleza y forma de las instituciones jurídicas son de tipo económico. Por esta razón, el concepto de equidad que intentaremos explorar tiene bases netamente económicas.

Lo que la equidad significa en cada comunidad, depende de los múltiples elementos que definen su realidad socio-económica. En lo que atañe a la equidad del sistema fiscal, es particularmente relevante el concepto de bienestar individual y social.

El objetivo de los gastos públicos, desde el punto de vista económico, es promover el bienestar social, de donde, indirectamente, la obligación indivi-

²³ FLORES ZAVALA, *Op. Cit.*, pp. 193-196.

dual de contribuir al bienestar social, en forma proporcional al bienestar individual.

Una vez que el bienestar individual y social hayan sido analizados párrafos adelante, será posible aclarar el sentido del concepto de proporcionalidad, referido no al ingreso o riqueza en términos monetarios, sino al bienestar individual.

3/2.3 *Los conceptos de bienestar.*

El bienestar individual no puede ser medido en términos monetarios. En primer lugar, porque será necesario precisar si los valores monetarios se refieren a un "stock" o a un flujo; ¿se podría decir que A es más "rico" que B si A tiene un capital de 100 y B un ingreso de 5? Quizá si se conocieran el ingreso de A y el capital de B se podría definir algo, pero no siempre es éste el caso. Si A tiene capital 100 e ingreso 10, y B tiene capital 300 e ingreso 5, el bienestar de A y el de B no se puede comparar, puesto que A tiene mayor ingreso, pero B tiene mayor capital.

Hay muchas otras dificultades: se sabe que las variaciones de precios afectan el poder adquisitivo; se dice que 100 pesos de 1963 "representan menos" que 80 pesos de 1939, pero ¿menos qué? Nos referimos, al hablar de poder adquisitivo, a la posibilidad de satisfacción de un cúmulo de necesidades heterogéneas por medio de la adquisición de bienes también del todo heterogéneos. El sistema de precios permite valuaciones relativas de los diversos bienes a disposición del individuo, pero es evidente que si el sistema de precios relativos cambia, una sola colección de bienes puede tener varios valores distintos en términos de la unidad escogida como numerario.

La teoría económica ha desarrollado (desde los tiempos del "cálculo felicífico" de Bentham)²⁴ la idea de la utilidad o deseabilidad económica como una suma de satisfacciones. Durante algún tiempo, la idea se desprestigió como resultado de usos poco felices y sin los instrumentos adecuados, pero gracias al instrumental de que ahora disponen la economía y la estadística, ha vuelto a cobrar importancia, desarrollando y probando con éxito algunas hipótesis fundamentales de la teoría del bienestar individual en términos de utilidad económica.

Particularmente, cabe aquí señalar la posibilidad de definición del bien-

²⁴ En inglés: "felicific calculus".

estar individual,²⁵ al que debe ser proporcional la carga fiscal. En efecto, si el individuo ha de contribuir al gasto público en forma equitativa, ha de ser en la proporción que su bienestar represente del bienestar colectivo. Más adelante se señalarán instancias concretas en que la estructura impositiva contribuye a relajar este principio.

Cabe ahora el problema del bienestar social o colectivo. Ha habido muchas formas de aproximar este problema; se ha pretendido llegar a escalas de utilidad económica del tipo colectivo a través de las llamadas curvas de Engel,²⁶ y se han tratado de establecer escalas de preferencia colectiva con base en la aproximación (más moderna) del tipo de la de Von Neumann y Morgenstern a las escalas individuales.²⁷

Existe además la posibilidad de estudiar el problema, sea bajo los métodos de agregación de Llein²⁸ y Theil,²⁹ sea bajo las ideas apuntadas por Tintner,³⁰ para atacar el problema de agregación por la vía estadística a través del análisis multivariado.

Cabe citar algunos criterios de bienestar expresados por economistas, desde Pareto hasta los contemporáneos Kaldor, Hicks, de Scitovski y Little.

Se define un "estado de cosas", digamos A de la economía, como mejor (en el sentido de Pareto) que otro, digamos B, si ningún individuo disminuiría su bienestar al pasar de B a A, y cuando menos un individuo mejoraría.³¹ Un estado de la economía tal que no existe otro mejor (en el sentido de Pareto) es un "óptimo de Pareto".

Evidentemente, si un régimen fiscal se conceptuara como más equitativo que otro sólo si fuera mejor en el sentido de Pareto, ciertas medidas de política económica de tipo fiscal (como la redistribución del ingreso), que

²⁵ Véase WALLIS, W. A. y FRIEDMAN, M., *The Empirical Derivation of Indifference Functions*. En: *Studies in Mathematical Economics and Econometrics in Memory of Henry Schulz*. Chicago, 1942; FRISCH, R., *New Methods of Measuring Marginal Utility*. Tübingen, 1932.

²⁶ DE SCITOVSKI, T., *A Note on Welfare Propositions in Economics*, "Review of Economic Studies", 9 (1941), pp. 77-88.

²⁷ ARROW, K. T., *Social Choice and Individual Values*. New York, 1951.

²⁸ KLEIN, L. R., *Remarks on the Theory of Aggregation*. *Econometrica*, 14 (1946), pp. 303-312.

²⁹ THEIL, H., *Linear Aggregation of Economic Relations*. Amsterdam, 1954.

³⁰ TINTNER, G., *Applications of Multivariate Analysis to Economic Data*, *Journal of the American Statistical Association*, 41 (1946), pp. 472-500.

³¹ Véase FRISCH, *Maxima et Minima: Theorie Mathématique et Applications Économiques*. París, 1960.

parece deseable considerar como tendientes a mejorar el bienestar, tendrían que definirse como inequitativos. Por esta razón, es conveniente introducir condiciones menos restrictivas que el óptimo de Pareto.

El llamado criterio de Kaldor—Hicks³² trata de resolver este problema; habría una mejoría en el bienestar social al pasar del estado B al A si los individuos favorecidos lograran un beneficio cuando menos igual a la pérdida de los perjudicados. T. de Scitovski³³ ha demostrado que el criterio de Kaldor—Ficks puede llevar a contradicciones. Sugiere el profesor de Scitovski³⁴ que se considere incremento en el bienestar social si se satisface, además del criterio de Kaldor—Hicks, la condición de que los perjudicados no puedan sobornar a los favorecidos para no efectuar el cambio, perdiendo más que si éste se hiciera. Little³⁵ analiza y rechaza el criterio de Scitovski aplicado por sí sólo, a la luz de un problema de tarifas impositivas en comercio exterior.

Como puede verse, el problema dista mucho de haber sido resuelto en su integridad.

3/2.4 Ejemplos de aplicación de los principios de bienestar en la definición de la equidad de una tarifa impositiva.

Ante los razonamientos anteriores, parece deseable que cuando menos el impuesto a las personas sea proporcional al bienestar y no al ingreso. La equidad de las tarifas progresivas puede juzgarse a partir de las curvas de utilidad económica. En efecto, si la estabilidad marginal del dinero es constante, el impuesto al ingreso debe ser proporcional, puesto que el ingreso y el bienestar son proporcionales; si la utilidad marginal es creciente, el impuesto debe ser regresivo, y si es decreciente el impuesto debe ser progresivo.

Este razonamiento explica por qué se considera equitativa una tasa progresiva si se juzga que en los altos niveles de ingresos la disminución de bienestar es menor que en los bajos, de aplicarse una tasa impositiva uniforme.

Se concluye que antes de juzgar de la equidad de los impuestos, es necesario conocer las características aun de origen subjetivo, como es el

³² KALDOR, W., *Welfare Propositions and Interpersonal Comparisons of Utility*, *Economic Journal*, 49 (1939). pp. 549-552.

³³ *A Reconsideration of the Theory of Tariffs*, "Review of Economic Studies", 9 (1941). pp. 89-110.

³⁴ *Op. cit.*, p. 93.

³⁵ *Welfare and Tariffs*, "Review of Economic Studies", 14 (1949), pp. 65-70.

bienestar de los sujetos a los que se va a aplicar. El tema ha sido ya tratado por el economista I. Fischer.³⁶

3/2.5 *La incidencia impositiva y la equidad.*

Los mecanismos de incidencia de los impuestos son extremadamente complejos.³⁷ Sin embargo, requieren estudio cuidadoso en el programa de cualquier sistema impositivo, puesto que determinan en última instancia, si los impuestos son o no proporcionales al bienestar, o sea, si son o no equitativos.

Considérese como ejemplo el de un impuesto indirecto que incide en una gran variedad de capas de población, de ingresos muy diversos. Si existe correlación entre el volumen de la prestación gravada y el ingreso del sujeto en el que incide el impuesto, y además la utilidad marginal del dinero es decreciente, tal impuesto debe ser progresivo para que sea equitativo.

El monto de las tarifas impositivas está condicionado por los mecanismos de incidencia. Para poder respetar el principio de equidad es necesario, pues, repartir la carga impositiva en términos de los sujetos en los que incidirá el impuesto.

3/2.6 *Algunas consideraciones inmediatas*

1º Equidad en materia de impuestos significa proporcionalidad, no respecto al ingreso, sino al bienestar;

2º La riqueza y el ingreso pueden ser indicadores adecuados del bienestar;

3º La forma en que el principio de equidad se aplica a los impuestos sobre la riqueza y el ingreso, depende de la utilidad marginal del dinero. Esta se puede medir, y se han establecido ya resultados tanto en teoría como en la práctica;

4º La incidencia del impuesto condiciona, en última instancia, la distribución de la carga fiscal en forma equitativa, la cual queda definida tanto por el monto de cada impuesto como por la estructura de su tarifa, y

5º No es posible trazar, aplicar y juzgar un sistema impositivo equitativo, sino a base del conocimiento de la estructura del medio económico en que opere.

³⁶ *A Statistical Method for Measuring Marginal Utility and testing the Justice of a Progressive Income Tax*, en: *Economic Essays in Honor of J. B. Clark*. New York, 1927, pp. 157 y ss.

³⁷ WALD, H. P., *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economics*, Harvard Law School. Cambridge, Mass., 1959.

4/1. *Destino del impuesto*

El término destino del impuesto puede dar lugar a equívocos. En primer lugar, puede significar la función que se le atribuye (fines), y en segundo lugar, es posible también pensar en los objetivos del mismo.

En principio, los impuestos se utilizan para atender las necesidades colectivas, el mantenimiento de los servicios públicos, la realización de los fines del Estado. Evidentemente esa es la *connotación que tiene el vocablo gastos públicos* (contribuir a los de la fracción IV del artículo 31 constitucional).

4/1.1 *Impuestos con destino especial*

Si bien en principio el producto de los impuestos debe utilizarse para cubrir los gastos pecuniarios del Estado con objeto de que éste los erogue a través del ejercicio del Presupuesto de Egresos, el sistema fiscal federal mexicano permite distraer, en determinadas circunstancias fijadas por una ley ordinaria (art. 6º del Código Fiscal de la Federación), los ingresos obtenidos por la vía tributaria. Los casos señalados en ese ordenamiento son:

I. Cuando la afectación corresponda a participaciones concedidas a Estados, Territorios Federales, Municipios o al Distrito Federal en ingresos federales;

II. Cuando la afectación constituya una garantía de empréstitos concertados sobre el crédito de la Nación;

III. Cuando la afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de organismos públicos o corresponda a subsidios que se otorguen a empresas privadas, con directa intervención oficial, que se organicen de acuerdo con el Ejecutivo Federal, para regular o desarrollar actividades comerciales, industriales o agrícolas que a juicio del mismo Ejecutivo afecten la economía del país;

IV. Cuando la afectación tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenacen propagarse en el país, así como cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidades públicas; y

V. En los demás casos que establezcan las leyes.

En otra parte de nuestro estudio (ver 2/1.1, *supra*) examinamos detenidamente algunos problemas relacionados con los impuestos con destino especial.