CAPITULO SEXTO
CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

SUMARIO: Clasificación de los ingresos del Estado.
A. Generalidades; A.1. Introducción; A.2. Facultades del Congreso de la Unión; A.3. Limitaciones Tributarias a los Estados. B. Clasificación de los ingresos según la doctrina; B.1. Introducción; B.2. Margain Manatou; B.3. Rafael Bielsa; B.4. Arrioja Vizcaíno. C. Clasificación adoptada por la Constitución; C.1. Federales; C.2. Distrito Federal; C.3 Estatales; C.4. Municipales. D. Clasificación de los ingresos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación; D.1. Introducción; D.2. Definición de Impuestos; D.3. Aportaciones de seguridad Social; D.4. Contribuciones de Mejoras; D.5. Derechos; D.6. Accesorios de las Contribuciones. E. Ley de Ingresos de la Federación; E.1. Ingresos Federales para el Ejercicio 2003. F. Clasificación de los Impuestos. G. Concepto e Importancia de los Impuestos. H. Definición de impuestos; H.1. Introducción; H.1.a. Eheberg; H.1.b. Nitti; H.1.c. Vitti de Marco; H.1.d Álvarez De Cienfuegos; H.1.e. Leroy Beaulieu; H.1.f. E. R. A. Seligman; H. 2. De la Garza; H.2.a. Berliri; H.2. b. Giannini; H.2.c. Villegas; H.3. Jiménez González A. H.3.a. Micheli, H.3.b. Geze; H.3.c. Cortés Domínguez; H.3.d. La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania.; H.3.e. Ley General Tributaria de España. H.3.f. Modelo de Código Tributario de América Latina. H.4. García Vizcaíno. H.5. Cambios en Código Fiscal de la Federación.

A.- GENERALIDADES

A.1.- INTRODUCCIÓN

Si bien la fracción 1V del artículo 31 constitucional establece la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, es el Congreso de la Unión el organismo en que se deposita el poder legislativo federal, cuya principal función es la creación de leyes con sus características propias de generales, impersonales y abstractas.

A.2.- FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece las facultades que tiene el Congreso de la Unión, como se indica a continuación:

Artículo 73. "El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

XXIX. - Para establecer contribuciones:

1.- Sobre el comercio exterior;

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

3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

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

5.- Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

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

XXX- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión",

Esta última fracción del artículo 73 establece la facultad que corresponde al Congreso de la Unión, ejercida por la Cámara de Senadores y la de Diputados.

La concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, en materias distintas a las indicadas en la fracción XXIX del citado artículo 73 Constitucional, se justifica desde el punto de vista de la necesidad financiera de la Federación, ya que al facultarse al Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, permite a éste decretar cualquier impuesto que sea requerido para hacer frente a los gastos que debe efectuar la Federación para atender los servicios y diversas necesidades públicas a cargo de los diferentes órganos, mismos que han sido autorizados a través del Presupuesto de Egresos respectivo.

Al respecto, el tratadista Tena Ramírez[1] indica que "Si se concediera a la Federación la facultad limitada sobre ciertos impuestos, se daría margen a que en muchas circunstancias quedara sin recursos suficientes el gobierno nacional, o bien se le obligaría a adoptar un sistema de impuestos ruinosos para las fuentes de riqueza por él gravables".

Asimismo, la fracción X del citado artículo 73 constitucional establece: El Congreso tiene facultad:

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y

[1] TENA Ramírez F. *Derecho Constitucional*.Editorial Porrúa. México 1992. Pág.335.

sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123".

A.3.- LIMITACIONES TRIBUTARIAS A LOS ESTADOS

Por su parte, el artículo 117 constitucional, mantiene relación en la esfera de distribución de competencias para la Federación, en materia económica y fiscal, como sigue:

Art. 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

B.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS SEGÚN LA DOCTRINA.

B.1.- INTRODUCCIÓN

A través del tiempo han existido diversas clasificaciones relativas a las fuentes de ingresos del Estado, dentro de las que se encuentran las siguientes:

B.2.- Margain Manatou,[2] citando a Griziotti, menciona que "los recursos del Estado se clasifican según su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones.

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

---

[2] MARGAIN Manatou E. Op. cit. Pág.66. Menciona Griziotti.

De las presentes generaciones las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Con cargo a las futuras generaciones, se pueden recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda".

B.3.- Bielsa[3].- Este tratadista argentino clasifica a los ingresos del Estado en tres grupos, tomando en cuenta la persona jurídica que los percibe, la permanencia del ingreso y el origen de los mismos, siendo éstos los siguientes:

a) Nacionales, Provinciales y Municipales;

b) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficit presupuestarios, y

c) Originarios y derivados, siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público y, los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales".

---

[3] MARGAIN Manatou, E. Op. cit. Pág.66.

B.4.- Arrioja Vizcaíno[4] clasifica los ingresos del Estado como sigue:

I.- Ingresos Tributarios:

a) Impuestos,

b) Aportaciones de Seguridad Social,

c) Derechos,

d) Contribuciones Especiales,

d) Tributos o Contribuciones Accesorias,

II.- Ingresos Financieros:

a) Empréstitos,

b) Emisión de Moneda,

c) Emisión de Bonos de Deuda Pública,

d) Amortización y Conversión de la Deuda Pública,

e) Moratorias y Renegociaciones,

f) Devaluaciones,

g) Revaluaciones,

h) Productos y Derechos,

i) Expropiaciones,

j) Decomisos,

---

4 ARRIOJA Vizcaíno A. Op. cit. Pág.82.

k) Nacionalizaciones,

L) Privatizaciones.

C.- CLASIFICACIÓN ADOPTADA POR NUESTRA CONSTITUCIÓN.

De acuerdo al artículo 31 fracción IV, los ingresos del Estado mexicano por concepto de contribuciones, se clasifican en:

C.1.- Federales,

C.2.- Distrito Federal,

C.3.- Estatales,

C.4.- Municipales.

D.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DE ACUERDO AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

D.1.- INTRODUCCIÓN

1.- Impuestos,

II.- Aportaciones de Seguridad Social,

III.- Contribuciones de Mejoras.

IV- Derechos,

D.2.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS

El propio Código Fiscal, [5] en su artículo 2 fracción 1 define a los impuestos como "Las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintos de los señalados en las fracciones II, III y IV de este artículo".

D.3.- DEFINICIÓN DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Fracción II.- "Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

D.4.- DEFINICION DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Fracción III.- Contribuciones de Mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

---

[5] Código Fiscal de la Federación correlacionada.2003, Editorial Themis, S.A. de C. V. vigésima octava edición, enero 2003, México.

D.5.- DEFINICION DE DERECHOS

Fracción IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

D.6.- ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

A su vez el último párrafo del mencionado artículo 2 establece que "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas".

E.- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

E.1.- INGRESOS FEDERALES PARA EL EJERCICIO 2003

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 2002 se publicó la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, del cual extraemos un resumen como sigue:

CONCEPTO	Millones De Pesos	%	%
IMPUESTOS			
Impuesto sobre la Renta	$352,947.20		44.68
Impuesto al Activo	11,500.1		01.46
Impuesto al Valor Agregado	225,154.30		28.50
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	148,412.20		18.78
Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos	12,707.80		01.61
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	5,030.80		0.63
Impuesto de Importación	25,538.70		3.24
Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario	1,802.0		0.22
Impuesto a la Venta de Bienes y Serv. Suntuarios	250.0		0.03
Accesorios	6,698.7		0.85
I. TOTAL de Impuestos	$790,041.80	51.81	100.00
Aportaciones de Seguridad Social	98,905.20	6.48	
Contribución de Mejoras	16.0	0.00	
Derechos	198,845.0	13.04	
Contribuciones de Ejercicios Anteriores	267.70	0.00	
Productos	5,254.6	0.31	
Aprovechamientos	67,576.3	4.00	
Financiamientos	51,288.8	3.36	
Otros Ingresos (Organismos Descentralizados)	312,650.3	21.00	
Totales	$1,524,845.7	100.00	

F. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario atraer las principales clasificaciones que la doctrina ha desarrollado, mismas que se exponen a continuación:

F.1.- En base a la incidencia de los impuestos:

Directos e Indirectos.

F.2.- En base a la materia imponible:

Personales y Reales.

F.3.- En base al objeto de los impuestos:

Generales y Especiales.

F.4.- En base a la determinación del monto del impuesto:

Específicos y Ad-Valorem.

F.5.- En base a la finalidad de los impuestos:

Con Fines Fiscales y con Fines Extrafiscales.

F.6.- En base a la persona jurídica que recibe el impuesto:

Federales, Estatales y Municipales.

F.7.- En base al tiempo y circunstancias:

Ordinarios y Extraordinarios.

F.8.- En base a los recursos económicos gravados:

Sobre la Renta, sobre el Capital y sobre el Consumo.

F.9.- En base a la forma de pago:

En Dinero y en Especie.

F.10.- En base al período en que se causan los impuestos:

Instantáneos y Periódicos.

F.11.- Con base en la proporción de la base para el cálculo del impuesto:

Fijos, Proporcionales y progresivos.

G.- CONCEPTO E IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos representan el ingreso tributario más importante que obtienen las Haciendas Públicas para hacer frente a las necesidades sociales. Son prestaciones en dinero o en especie que las personas físicas y morales pagan al Estado, quien tiene la obligación de proteger la vida de las personas, de su patrimonio, buscar el bienestar y desarrollo integral tanto de las personas como de las familias.

En la antigüedad se exigían de una manera arbitraria e inhumana, a través de la fuerza bruta, como resultado de las conquistas, guerras e invasiones territoriales. De esa manera, los Estados conquistadores se apoderaron de las riquezas materiales, frutos de la tierra, ganadería, pesca, fuerza de trabajo, y con el transcurso del tiempo de los rendimientos de actividades industriales,

o de capital, formando grandes imperios; al respecto, la historia da testimonios como son Roma, Egipto, Mesopotamia, China, México, España, Francia, Inglaterra y Estados Unidos entre otros.

Sánchez Gómez [6] indica a continuación que:

"en el pasado las excesivas cargas impositivas provocaron muchos descontentos entre la población que las soportaban, dando lugar a rebeliones, manifestaciones, protestas y levantamientos armados de grupos insurgentes, y que en cierta forma, ello marca el comienzo de la caída de tales imperios, su debilitamiento con la búsqueda de la independencia de los pueblos sojuzgados; paralelamente se hizo un replanteamiento institucional de la obligación contributiva de los particulares para con el Estado; es así como surgieron los primeros ideólogos de la doctrina y la legislación tributaria, como Adam Smith, Quesnay y otros que pugnaron por darle certidumbre, fijeza, comodidad, equidad y proporcionalidad al deber de los súbditos del Poder Público, para aportar una parte de su riqueza, ingresos capital o ganancias para sufragar el gasto público; para que cada quién entregue lo que está a su alcance, según sus posibilidades económicas, y sin que ello lo arruine, empobrezca o lo deje en la miseria, para que el sacrificio sea el mínimo, y que se libere de pago a los que no tienen manera de hacerlo por su escasa riqueza o falta de ella.

---

[6] SÁNCHEZ Gómez Narciso. *Los Impuestos y la Deuda Pública*, Editorial Porrùa, México. 2000. Págs. VII y VIII.

Los precitados principios se elevaron a rango constitucional para que todo deber contributivo quede enmarcado dentro de la regla de legalidad, que constituye el hilo conductor de los actos de autoridad, de esta manera se puede evitar la arbitrariedad, desproporción, injusticia manifiesta, desvío del poder o el abuso al establecer, determinar, requerir y controlar la suerte principal y los accesorios legales de los impuestos; instituidos por la Federación, Entidades Federativas y Municipios, y ante la posibilidad de que el fisco no se ajuste a esa máxima jurídica, se han creado los medios de defensa a favor del gobernado, como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo en materia fiscal, para restablecer el derecho violado y el respeto a las garantías individuales".

En nuestra legislación tributaria existen cinco clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos, que son impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorios de las contribuciones. Los impuestos representan el principal ingreso del Estado mexicano, al igual que la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental, convirtiéndose en la contribución por excelencia. Los impuestos reflejan con gran fidelidad el objetivo que el Estado pretende a través de la relación jurídico-tributaria que consiste en obligar a los ciudadanos a contribuir en base a sus respectivas capacidades económicas para los gastos públicos.

El impuesto tradicionalmente se ha considerado como un acto de soberanía por parte del Estado, acto que deriva del ejercicio del poder público; es una imposición de la autoridad, que se debe acatar aun en contra de la voluntad del destinatario. El ciudadano que paga sus impuestos, no recibe del Estado nada en forma directa, si bien de manera general se beneficia de las obras y servicios públicos que el propio Estado lleva a cabo con los ingresos recaudados de los contribuyentes.

El cumplimiento correcto y oportuno del pago de los impuestos no da origen a una contraprestación, como es el caso de los derechos.

El concepto impuesto deriva de la raíz latina, impositus, que significa tributo o carga.

El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria. [7]

Se entienden los impuestos como las contribuciones que de acuerdo a la ley, exige el Estado con carácter general, obligatorio e

---

[7] GIL Valdivia, G. *Impuestos*. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S. A., México 1992, Tomo III, Pág. 1638.

impersonal a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y que tiene como finalidad destinarlo al gasto público, sin esperar recibir el sujeto pasivo un beneficio directo. Se trata de que las personas físicas y morales se desprendan de parte de los ingresos o utilidades que han obtenido en la realización de actividades económicas, a fin de contribuir a la realización de funciones colectivas del Estado para que cumpla con su obligación de proporcionar bienestar a la sociedad, a través de la aplicación de los ingresos tributarios al gasto público.

H.- DEFINICIÓN DE IMPUESTOS.

H.1.- INTRODUCCIÓN

Diversos tratadistas de varias naciones han emitido su propia definición de Impuestos. Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención a las siguientes:

H.1.a.- Para Eheberg, "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". [8]

---

[8] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.

H.1.b.- Para Nitti[9] "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de utilidad general y de naturaleza indivisible".

H.1.c.- Para Vitti De Marco[10] "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".

H.1.d.- Para Álvarez De Cienfuegos[11] "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte".

H.1.e.- Para Leroy Beaulieu[12] "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno".

---

[9] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.
[10] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.
[11] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 35.
[12] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 36.

H.1.f.- Para E. R. A. Seligman[13] "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios aplicables prestados".

H.2.- Por su parte, De La Garza, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención del concepto de Impuestos. Definiéndolo como "una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex -lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación Jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".

H.2.a.- Para Berliri[14] "La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión de un tercero de una obligación tributaria".

H.2.b.- Para A. D. Giannini,[15] "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su

---

[13] FLORES Zavala, E. Op. cit. Pág. 36.
[14] DE LA GARZA, Sergio, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrùa. México. 2001. Pág. 377.
[15] DE LA GARZA, S. Obra citada. Pág. 340.

potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada".

H.2.c.- Para Villegas,[16] "Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo éstos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".

H.3.- Jiménez González A.,[17] en su obra Lecciones de Derecho Tributario, incluye conceptos vertidos por algunos estudiosos de la materia tributaria, como se expone a continuación:

H.3.a.-Micheli,[18] Impuesto es "La prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo, sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido".

---

[16] DE LA GARZA, S. Op. cit. Pág. 340.
[17] DE LA GARZA, S. Op. cit. Pág. 340.
[18] JIMENEZ González, A. *Lecciones de Derecho Tributario*. ECASA, México 1991. Pág.62.

H.3.b.- Geze,[19] "El impuesto es una prestación pecuniaria y obtenida de los particulares, por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida para cubrir los gastos públicos".

H.3.c.- Cortés Domínguez,[20] "El Impuesto es una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la Ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa".

H.3.d.- La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania[21] del 16 de marzo de 1976, consigna en su artículo 3 a la letra lo siguiente:

"Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho, al que la Ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingreso puede ser un fin secundario".

---

[19] JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.
[20] JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.
[21] JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.62.

H.3.e.- A su vez, la Ley General Tributaria de España[22] en su artículo 26, inciso c), establece: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta".

H.3.f.- Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina,[23] preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, en su artículo 15 dice:

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

H.4.- García Vizcaino,[24] define al Impuesto precisando que "Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de Ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionado con dicha prestación".

---

[22] JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.64.
[23] JIMENEZ González, A. Op. cit. Pág.64.
[24] GARCIA Vizcaíno C. *Derecho Tributario*. Vol.1. Edit. Depalma, Buenos Aires, Pág. 67.

H.5. CAMBIOS EN CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

H.5.a.- Por lo que respecta a la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación, vigente hasta el 31 de marzo de 1967, en su artículo 2°. Define los impuestos en la siguiente forma: "Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos, cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

H.5.b.- El citado Código Fiscal sufrió reformas el 30 de diciembre de 1966, y entrando en vigor las mismas el 1º de abril de 1967, y en su artículo 2°. Precisa: "Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

H.5.c.- Así mismo, el Código Fiscal en comento fue reformado el 31 de diciembre de 1981, entrando en vigor dichas reformas el 1°. de enero de 1983, y en su artículo 2°. define los impuestos en los siguientes términos: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II; III y IV de este artículo".

Analizando las definiciones de Impuestos mencionadas anteriormente, llegamos a la conclusión de que todas presentan elementos comunes y valederos, de aceptación en lo general, encontrándose en dichas definiciones aspectos básicos como son:

1.-Es una prestación generalmente en dinero y por excepción en especie.

2.-El impuesto es de carácter obligatorio, forzoso, no voluntario, y se establece por mandato constitucional.

3.- Se destina a satisfacer los gastos públicos.

4.-El Estado no se obliga a contraprestación alguna.

5.-Se establece mediante leyes, decretos y reglamentos.

6.-Se justifica por el hecho de que las personas forman parte de una comunidad política organizada.

7.-A través de los impuestos, son prestados o retribuidos servicios indivisibles proporcionados por el Estado, que si bien benefician a toda la comunidad, no es posible particularizar a determinadas personas.

Por lo que respecta a la definición que de impuestos establece el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2°; al indicar que impuestos son las contribuciones, no es lo indicado, podría utilizarse la palabra "prestaciones" en lugar de "contribuciones", tal como estaba

antes de la reforma, ya que al decir prestaciones, se entiende un pago sin compensación alguna. Por otro lado, la palabra contribuciones comprende no solamente a los impuestos, sino además aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y en esos casos, el contribuyente recibe a cambio un beneficio particular.

Además, se define la especie (Impuestos), haciendo mención al género (Contribuciones) en principio y excluyendo en la parte final de la definición, las contribuciones correspondientes a las fracciones II, III y IV que se refieren respectivamente aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Obviamente que si son impuestos, no son ninguno de los tres conceptos señalados.

El Catedrático de Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca, Eusebio González, en coautoría con el también catedrático Ernesto Lejeuve [25] definen el impuesto como "una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos."

De la definición anterior se aprecia el carácter coactivo del impuesto por un organismo público, así como la inexistencia de

---

[25] GONZÁLEZ, García, Eusebio. y LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria ediciones. Salamanca 2000, Págs.173-174.

contraprestación alguna por parte del público. Asimismo, se requiere la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto, mismo que se destinará a cubrir el gasto público.

Los puntos principales de ésta definición de impuestos son la coactividad, la capacidad contributiva y el destino al gasto público.

"Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. [26]

Como se observa, es característica distintiva en esta definición el no existir contraprestación por parte de la administración tributaria, a diferencia de los derechos.

La definición comprende la esencia del hecho imponible, negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica y recoge la realidad del ordenamiento tributario. Es importante la manifestación de la capacidad contributiva, derivada de la capacidad económica relacionada con la renta, patrimonio o consumo.

---

[26] Ley General Tributaria de España 230/1963. Art. 26-I. *Legislación Financiera y Tributaria básica*, Editorial Colex, Madrid, 2002.

Estos últimos conceptos son desde el punto de vista económico la capacidad misma.

CAPITULO SEPTIMO
CRÍTICA AL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DE 1987.

SUMARIO: Crítica al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 1987.
A. Generalidades. B. Análisis del artículo 13 de la ley del Impuesto Sobre la Renta. C. Crítica a la Jurisprudencia que declara constitucional del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; C.1. Generalidades; C.2. Resoluciones Jurisprudenciales; C.2.a. Proporcionalidad de las contribuciones debe determinarse analizando las características particulares de cada una. C.2.b. Impuestos, Proporcionalidad de los. Naturaleza. C.2.c. Impuestos, Proporcionalidad y equidad de los. C.2.d. Proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31, fracción IV, Constitucional; C.2.e. Impuestos, concepto de Capacidad Contributiva; C.2.f. Activo. La tasa fija del 1.8% que establece el artículo 2° de la ley de dicho impuesto, no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; C.2.g. Renta. La tasa fija del 35% que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto relativo no es violatoria del Principio de Proporcionalidad Tributaria; C.2.h. Proporcionalidad. C.3. Argumentos contra la tesis jurisprudencial que acuerda la constitución del artículo 10 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta; C.3.a. La SCJN desconoce tesis de Jurisprudencia emitida en 1985 donde la proporcionalidad debe fijarse de acuerdo a la capacidad económica y aplicando tarifas progresivas; C.3.b. Indica la SCJN que al analizar otros impuestos, las tarifas proporcionales o fijas son constitucionales; C.3.c. Establece la SCJN que la tarifa progresiva no es la única apegada al principio de proporcionalidad, que la tasa única del 35% también puede reunir el requisito de proporcionalidad.

A. GENERALIDADES

El objetivo del presente estudio es determinar si el contenido del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se apega al ordenamiento establecido en el artículo 31 fracción 1V de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como determinar si el propio contenido de la citada fracción 1V es el

adecuado y requerido por un sistema tributario justo, o bien hay la necesidad de reformarlo y actualizarlo en aras de que prevalezca la justicia tributaria en la relación fisco–contribuyentes.

En principio se transcriben los contenidos de ambos ordenamientos jurídicos:

Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el 1° de enero de 1987 hasta la fecha "Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35 %.

En forma complementaria al artículo citado, se publican en el Diario Oficial de la Federación el 1° de enero de 2002 disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la marcada con el numeral LXXXII establece: "Para los efectos del primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lugar de aplicar la tasa establecida en dicho precepto, durante el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35 %, durante el ejercicio fiscal de 2003 se aplicará la tasa del 34 % y durante el ejercicio fiscal de 2004 se aplicará la taza del 33 %".

B. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA 1986.

"Los contribuyentes calcularán el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la siguiente tarifa:[1]

	Límite Inferior M $ N		Límite Superior M $ N	Cuota Fija M $ N	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
De	0.01	a	2000.00		Exenta
De	2000.01	a	3500.00		5.00
De	3500.01	a	5000.00	75.00	6.00
De	5000.01	a	8000.00	165.00	7.00
De	8000.01	a	11000.00	375.00	8.00
De	11000.01	a	14000.00	615.00	9.00
De	14000.01	a	20000.00	885.00	10.00
De	20000.01	a	26000.00	1485.00	11.00
De	26000.01	a	32000.00	2145.00	13.00
De	32000.01	a	38000.00	2925.00	16.00
De	38000.01	a	50000.00	3885.00	18.00
De	50000.01	a	62000.00	6045.00	19.00
De	62000.01	a	74000.00	8325.00	20.00
De	74000.01	a	86000.00	10725.00	21.50
De	86000.01	a	100000.00	13305.00	22.50
De	100000.01	a	150000.00	16455.00	24.10
De	150000.01	a	200000.00	28505.00	26.76
De	200000.01	a	300000.00	41885.00	29.64
De	300000.01	a	400000.00	71525.00	34.00
De	400000.01	a	500000.00	105525.00	38.00
De	500000.01		En adelante	210000.00	42.00

Como se observa en éste artículo, el impuesto se determinaba aplicando al resultado fiscal la tarifa que contenía 21 estratos o escalones para que los contribuyentes personas morales, de acuerdo a su capacidad económica y por ende de su capacidad contributiva, se ubicaran en el estrato que correspondiera a su utilidad gravable, calcularan y pagaran el impuesto respectivo. Nótese que la tarifa era progresiva, comprendiendo en el primer estrato utilidades que estaban

[1] Ley del Impuesto Sobre la Renta, Edit. Themis. México. 1986.

exentas del pago de impuesto y existían 20 estratos que gravaban utilidades desde un 5% hasta un máximo de 42%.

Pues bien, a partir de 1987 se deja sin efecto la tarifa progresiva y en su lugar se autoriza la tasa única del 35% aplicable a los contribuyentes personas morales sin distinción alguna, no importando lo precario de sus utilidades obtenidas.

El propio artículo 10 establece en la parte final la forma de determinar la base gravable. El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I.- Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por éste título.

II.- A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se termine el ejercicio fiscal.

En la exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales

para el ejercicio 2001 presentada por el Ejecutivo Federal al Honorable Congreso de la Unión, hace mención a lo siguiente:

Con la llegada al gobierno de esta nueva Administración, se han puesto en marcha una serie de acciones cuya finalidad es lograr un país que tenga entre sus ejes principales, una nueva Hacienda Pública Distributiva, con la cual sin duda, se podrá construir un México de menos contrastes y más justo.

Uno de los principales retos de esta Administración es mejorar la actitud de las personas a cumplir con sus obligaciones fiscales. La nueva cultura del cumplimiento fiscal debe basarse en el compromiso de asegurar que cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones, se vincule estrechamente con el ejercicio transparente y honesto del gasto público, bajo un estricto sistema de rendición de cuentas; mediante el cual se declare a la sociedad los gastos e inversiones realizadas.

Un México de menos contrastes se construirá en la medida en que se aplique mayor contribución al gasto público, lo que posibilitará ampliar los programas para combatir la pobreza, mismos que hoy en día son insuficientes.

Con un mejor sistema tributario se tendrá un México más justo al recaudar más y mejor, entendiéndose por esto que sean

contribuciones equitativas y pagadas por todos los mexicanos de manera proporcional a su capacidad contributiva.

La nueva Hacienda Pública Distributiva, se basa en criterios de estabilidad macroeconómica y flexibilidad microeconómica, creando compromisos compartidos entre el gobierno y la sociedad como una fórmula imprescindible para lograr un país más próspero, en donde el primero se comprometa a ofrecer un sistema tributario eficiente; equitativo, moderno, competitivo y transparente, que reduzcan los costos de cumplimiento y otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes; en tanto que la sociedad sea responsable en desarrollar una nueva cultura de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

C. CRITICA A LA JURISPRUDENCIA QUE DECLARA LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

C.1. GENERALIDADES

Llevado a cabo el estudio y análisis de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, quien resolvió en el sentido de que es constitucional el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente de 1987 a la fecha, a continuación presentamos argumentos tendientes a determinar que dicha resolución es incorrectamente fundada y por ende inconstitucional, en base a que si bien, la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, es un

concepto complejo, consiste en gravar al sujeto de conformidad a su capacidad real para contribuir al gasto público. Ello, por lo menos por lo que respecta a los impuestos, ya que no soslayamos el hecho de que la garantía de proporcionalidad tributaria presenta diferentes matices en tratándose de otro tipo de contribuciones.

C.2.- RESOLUCIONES JURISDICCIONALES.

1.- El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación indica: "sin embargo, cabe estimar fundada la parte restante del agravio que se hace valer porque, como afirma la autoridad recurrente, tratándose de personas morales no es preciso establecer una tarifa progresiva para satisfacer el principio constitucional de proporcionalidad tributaria".

C.2.a. PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

Al respecto, la misma Suprema Corte de Justicia estima que la garantía de proporcionalidad está en relación con la capacidad económica de los contribuyentes, que la capacidad contributiva se va a gravar con tarifas progresivas en forma diferencial; esto es aplicable y válido en relación al Impuesto Sobre la Renta. En ese sentido se

encuentra la Jurisprudencia del Pleno J.4/1990, la cual a partir de 1995 lleva el número 273, que dice:

"**PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.**—La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al Impuesto Sobre la Renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo".[2]

C.2.b. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que

[2] La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial ce la Federación, Op. cit. Volumen IV, Págs. 3195—3199; Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917—1995, jurisprudencia, Tomo 1, Materia Constitucional, México, 1995. Pág. 255.

ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión con la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se reparten entre todos los españoles en proporción a

sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones:

1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos.

2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y

3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos".

Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos

por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 30, fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 40 del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la

Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

III. 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". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano 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, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque si a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su

sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo articulo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está acorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340.) Y su verdadero sentido esta directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira 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 es 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, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Séptima Época:

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos." [3]

[3] Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 86, Pág. 158.

C.2.c. IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos... ".

Amparo en Revisión 2595/85. - Alberto Manuel Venzor Ortega.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2980/85. - Jesús Farías Salcedo.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Luis Fernández Doblado.

Amparo en revisión 2982/85. - Rubén Peña Arias.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Fausta Moreno.

Amparo en revisión 4292/85. - Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Amparo en revisión 4528/85. - Jean Vandenhaute Longard.- 26 de noviembre de 1985. - Unanimidad de 17 votos.- Ponente: Carlos de Silva Nava." [4]

---

[4] SCJN. Apéndice de 1995. Séptima Época. Pleno. Tomo 1, Pág. 171, tesis 170. Precedentes: Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre dc 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díez Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaute Longard. 26 de noviembre de 1986. Unanimidad de diecisiete votos.

C.2.d. "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los

sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 3446/83. Fabrica de Loza "El Ánfora", S.A. 1 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 5413/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos." [5]

C.2.e. "IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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

---

[5] Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 44, Pleno, agosto de 1991, Pág. 1991.

Amparo en revisión 113/95. Servitam de México, S.A. de C. V., 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguinao. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

El Tribunal Pleno, en sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis". [6]

Las jurisprudencias antes transcritas ponen de manifiesto que para que no se viole el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, no basta que los impuestos estén establecidos y regulados en una ley, sino que además, deberán atender a la verdadera capacidad contributiva de los particulares obligados al pago de la contribución de que se trate.

Otro elemento que se observa en las jurisprudencias citadas, es que para que se cumpla con la proporcionalidad de los tributos, éstos deberán fijarse mediante tarifas progresivas, esto es, que pague más quien mayor capacidad contributiva posea.

---

[6] Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Marzo de 1996, Tesis P. XXXI/96, Pág. 437.

Al respecto, cabe mencionar de la proporcionalidad como principio doctrinario en materia fiscal, que para que se cumpla con dicho principio, no basta únicamente que se grave de manera cuantitativa a quienes más ingresos tienen, sino que también es necesario que se grave a los sujetos pasivos del tributo de una manera cualitativa, lo cual se logra a través del establecimiento de tarifas progresivas. Claro ejemplo de ello, según, lo mencionamos es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece en ciertos casos la aplicación de tarifas progresivas.

Sin embargo, a pesar de lo anterior, cabe señalar que la actual integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene el criterio de que no obstante que un tributo no se fije en función de la aplicación de tarifas progresivas, el mismo no será desproporcional, siempre y cuando se grave la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo cual se logra aún con el establecimiento de tasas fijas, tal y como se desprende de las siguientes jurisprudencias:

C.2.f. ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUTDAD TRIBUTARIA.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y

equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de la utilización de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de los tributos en proporción de la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.

Amparo en revisión 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Angel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana de Aluminio, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2322/97. Schlumberger Servicios, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2716/97. Lagg's Tetley, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Lourdes Margarita García Galicia." [7]

---

[7] Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, Tesis P./J. 67/98, Pág.8.

C.2.g. "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÌCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. [8]

La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera

---

[8] Amparo en Revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C. V., México, Distrito Federal, Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a la sesión del día cuatro de marzo de 1997.

fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López.

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C. V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C. V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz

C.2.h. PROPORCIONALIDAD.

La fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse "en proporción" a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

Esto no significa prohibir la progresividad del impuesto. La progresividad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad.

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas.

han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

La Corte Suprema ha entendido que la proporcionalidad que menciona la Constitución quiere establecer no una proporcionalidad rígida, sino graduada. Esa graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes. La conclusión jurisprudencial es que la proporcionalidad que establece la Constitución no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes. La Corte Suprema ha dicho que el impuesto progresivo ha sido aceptado como legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal (Fallos, 195:270).

El impuesto a pagar deberá calcularse conforme a una tarifa progresiva. Por último indica la ejecutoria que "al resultar fundado el agravio de la autoridad y correlativamente infundados los agravios de la quejosa, debe negarse el amparo a la quejosa en contra del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que el único vicio aducido por la quejosa para obtener la protección federal en contra de dicho precepto, fue el relativo a la inconstitucionalidad de la tasa fija por infracción del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que la

justicia de la Unión no ampara ni protege a Porcelanite, Sociedad Anónima de Capital Variable en contra de los actos reclamados".[9]

Así lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno por mayoría de ocho votos de los Ministros Azuela Güitrón, Castro y Castro, Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia, Román Palacios, Sánchez Cordero, Silva Meza y Presidente Aguinaco Alemán; los Ministros Aguirre Anguiano, Díaz Romero y Gudiño Pelayo votaron en contra.

C.3.- ARGUMENTOS CONTRA LA TESIS JURISPRUDENCIAL QUE ACUERDA LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL ISR.

C.3.a. LA SCJN DESCONOCE TESIS DE JURISPRUDENCIA EMITIDA EN 1985 DONDE LA PROPORCIONALIDAD DEBE FIJARSE DE ACUERDO A LA CAPACIDAD ECONÓMICA Y APLICANDO TARIFAS PROGRESIVAS.

El propio Pleno de la SCJN establece que es cierto que el Tribunal en Pleno sustentó la tesis de jurisprudencia en 1985 denominada **"IMPUESTOS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD".** Donde se establece que "conforme al principio de proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción 1V, de la Constitución Federal, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la Capacidad Económica de los sujetos pasivos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de

[9] Amparo en Revisión 1516/94, PORCELANITE, S.A. DE C. V.; México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Correspondiente a la sesión del día cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete.

medianos y reducidos recursos, para luego concluir que el cumplimiento de ese principio se realiza a través de tarifas progresivas; ya que mediante ella se consigue que cubran un impuesto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno, inferior los de menores ingresos, estableciéndose así, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos".

Lo antes citado por el propio Pleno de la Suprema Corte, efectivamente es una aseveración de la Justicia Tributaria, toda vez que la garantía de proporcionalidad tributaria se cumple cuando los impuestos se establecen en relación a la Capacidad Contributiva de los obligados a su pago, por lo que opinamos inclusive, que se establezca como Principio Constitucional el que a un ingreso superior le corresponda cualitativamente una contribución mayor, aplicando tarifas progresivas, atendiendo a la realidad de las empresas medianas cuyas utilidades son reducidas, comparativamente con las grandes empresas. El establecimiento de un límite máximo del 35% y la autorización en la ley respectiva de peldaños varios como existía en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 13 que tenía 21 peldaños y que en 1987 fue reformado para establecer la tasa única del 35%.

C.3.b. INDICA LA SCJN QUE AL ANALIZAR OTROS IMPUESTOS, LAS TARIFAS PROPORCIONALES O FIJAS SON CONSTITUCIONALES

Continua señalando el máximo Poder Judicial que "por otro lado, este Tribunal en Pleno, al analizar la constitucionalidad de otros impuestos y atendiendo igualmente a las características propias de cada tributo, así como a la mecánica de su causación, ha considerado que son constitucionales aun cuando establecen tarifas proporcionales o fijas, porque se estimó, precisamente, que este tipo de tarifas no necesariamente generan desproporción en la tribulación, sino que también atienden proporcionalmente a la capacidad contributiva o económica de los causantes.

Ejemplo de estos criterios lo es la tesis de jurisprudencia de dicho Tribunal Pleno número 20/90, que dice "Activo de las empresas, impuesto al. El articulo 2° De la ley que establece la tasa fija del 2% no viola el principio de proporcionalidad tributaria".

"Sostener criterios generales rígidos e inflexibles en cuanto a la constitucionalidad de los sistemas de cuotas, tasas o tarifas que deben utilizarse en la imposición, conducirá a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el Constituyente que no es otra sino la de que en el reporto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque

cada tributo tiene sus características propias y pesa sobre distintos grupos sociales o económicos".

Opinamos que la aseveración anterior es confusa e imprecisa al indicar que "ha considerado que son constitucionales aun cuando establezcan tarifas proporcionales o fijas, porque se estimó precisamente que este tipo de tarifas no necesariamente generan desproporción en la tributación". Esta aseveración no tiene sustento técnico, ya que las tarifas no pueden ser proporcionales o fijas; serán progresivas, estableciendo parámetros entre mínimos y máximos de utilidad gravable y estableciendo porcentajes por ejemplo desde el 1% hasta el 35% distribuido en determinado número de renglones, como lo contemplaba el mencionado artículo 13 reformado. Lo que genera desproporción en la tributación es precisamente la tasa única del 35% establecida en el actual artículo 10 de la citada Ley del Impuesto Sobre la Renta, al grabar por igual a todos los contribuyentes que desarrollan actividades empresariales, independientemente de si la empresa es pequeña, mediana o grande y si tiene utilidades bajas, regulares o elevadas.

Por otra parte, la máxima autoridad judicial cita como ejemplo la tesis jurisprudencial del Tribunal en Pleno número 20/90 que dice:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS IMPUESTO AL. EL ARTÍCULO 2°.- DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".

En el caso que nos ocupa, el problema en cuestión es el Impuesto Sobre la Renta y no el Impuesto al Activo, que es otro supuesto muy diferente, y no vale la comparación, sin necesidad de entrar al análisis de éste último y de la procedencia o improcedencia constitucional de la tasa fija del 2%.

Además, indica el máximo Tribunal que " sostener criterios generales, rígidos e inflexibles en cuanto a la constitucionalidad de los sistemas de cuotas, tasas o tarifas que deben utilizarse en la imposición, conducirá a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el contribuyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque cada tributo tiene sus características propias y para distintos grupos sociales o económicos".

Al respecto, opinamos en el sentido de que precisamente el establecer la tasa única del 35% vigente desde 1987 hasta la fecha (con sus variables de reducirlo al 34% para 2003, 33% para 2004 y 32% para 2005, en base al artículo transitorio LXXXII) lo que se traduce en aplicar un criterio general, rígido e inflexible, conduciendo ello a un

tratamiento inequitativo, al no aplicar el principio de igualdad tributaria, consistente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, toda vez que no existe homogeneidad en los contribuyentes, ya que abundan los que tienen poca o regular capacidad económica y por ende contributiva, y a la vez existen menos empresarios que tienen gran capacidad económica, y sin embargo se les da el mismo tratamiento, beneficiando a los menos y afectando a la mayoría de los empresarios que, una vez cubierto el impuesto del 35% que para la mayoría resulta impactante; el remanente o utilidad neta, no les permite ahorrar y reinvertir utilidades, que de otra manera coadyuvarían al desarrollo económico del país, generando empleo útil y productivo, tan necesario en nuestro México y, a su vez producir mayor cantidad de bienes y de esa manera satisfacer las necesidades del mercado interno y por ende de la comunidad. Ante una mayor actividad empresarial, a su vez se reactiva la economía nacional y se genera mayor captación tributaria al proporcionar empleo a miles y miles de jóvenes que cada año requieren y exigen oportunidades de trabajo, los cuales serán nuevos contribuyentes que aunque en cantidades reducidas, coadyuvan en la obtención de los ingresos que el Estado requiere para hacer frente a la prestación de los servicios públicos, y a las funciones de administración del país.

Diremos que las circunstancias económicas de los contribuyentes son muy diferentes a las de otros países considerados desarrollados como Estados Unidos, Inglaterra, Suecia, Alemania, Francia, etc.,

dónde la situación económica es considerada buena y todos los contribuyentes en términos generales pueden pagar la misma tasa impositiva; además de que en esos países, los servicios públicos son eficientes y existe bienestar general en un buen porcentaje de la población.

C.3.c. ESTABLECE LA SCJN QUE LA TARIFA PROGRESIVA NO ES LA ÚNICA APEGADA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, QUE LA TASA ÚNICA DEL 35% TAMBIÉN PUEDE REUNIR EL REQUISITO DE PROPORCIONALIDAD.

El citado tribunal en pleno indica que no por el hecho de que en la primera tesis de jurisprudencia citada se haya sostenido que la tarifa progresiva satisface el principio de proporcionalidad, debe considerarse que tal tarifa, tratándose de personas morales, sea la única que se apega a ese principio de proporcionalidad consignado por el Constituyente, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal y que, por el contrario, la cuota del 35% contenida en el artículo 10 que se examina, sea contraria al texto del artículo 31 fracción IV Constitucional, pues bien pueden ambos en su interpretación satisfacer los requisitos de proporcionalidad y equidad exigibles por el citado precepto constitucional.

Opinamos al respecto que pueden ser aceptadas tanto las tarifas progresivas como la tasa única, aplicadas en los diferentes tipos de impuestos que existan en un sistema tributario, en el entendido de que deberán ser aplicadas tarifas progresivas, o tasa única para

determinado impuesto en particular, pero no que pueda aplicarse uno u otro, siendo indistinto cualquiera de los dos, mucho menos decir que los dos puedan ser aplicados. Sin embargo, tratándose del Impuesto Sobre la Renta, en particular para las personas morales, por lo antes mencionado diremos que es perfectamente aplicable el impuesto en base a tarifas progresivas; aceptar que pueden ambas en su instrumentación satisfacer los requerimientos de proporcionalidad y equidad exigidos por el citado precepto constitucional, es una aseveración fuera de toda lógica jurídica, ya que técnicamente la ambivalencia no es posible.

Continúa precisando el Tribunal en comento que.... "si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación a los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos " de la manera" proporcional y equitativa que dispongan las leyes, resulta claro, sea cual fuere el criterio interpretativo que se maneje, que en la expresión "de la manera" tienen perfecta cabida no sólo la tasa progresiva sino también la proporcional, esto es el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios de legalidad tributaria contenidos en el mismo".

"En efecto, pagar tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero

también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del Impuesto Sobre la Renta a cargo de las sociedades mercantiles".

En otro punto continua indicando el mencionado Tribunal en Pleno, "Efectivamente, la base gravable viene a respetar la garantía de proporcionalidad tributaria, desde el momento en que el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, en el caso, las sociedades mercantiles, obtienen distintos niveles de renta social producto de su explotación mercantil, es decir, de los resultados positivos que provienen de la actividad principal de la sociedad sujeta al impuesto".

Así, cada sociedad, según el resultado de su actividad mercantil, tendrá una base gravable proporcionalmente distinta a la de las otras, lo que producirá que la cuota fija del 35% haga soportar cuantitativamente en forma distinta a cada contribuyente, por ejemplo, si una sociedad tiene una base gravable de $100.00 pagará $35.00; en cambio si otra sociedad tiene una base gravable de $400.00 deberá pagar $140.00, obteniéndose así que en cuanto mayor sea el valor de la base gravable, más alto será el monto del impuesto, pero el impacto personal de la cuota, respeta las garantías de proporcionalidad y equidad, exigida por la fracción IV del artículo 31 constitucional, ya que cada sociedad pagará según su capacidad contributiva".

CAPITULO OCTAVO
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

A. Consideraciones Generales. B. Evolución conceptual del Principio de Capacidad Contributiva. C. Concepto de Capacidad Contributiva; C.1. Justicia; C.2. Exactitud; C.3. Comodidad; C.4. Economía D. La Fuerza económica, base de la Capacidad Contributiva. E. El Principio de Capacidad Contributiva. F. El Concepto de Capacidad Económica. G. Capacidad Económica, hecho imponible y estructural del tributo. H. Capacidad Económica como aptitud para tributar. I. Capacidad Económica como medida de igualdad. J. Capacidad Económica y Justicia Tributaria. K. Capacidad Económica y estructura del Tributo. L. Capacidad económica en el derecho comparado. M. Jurisprudencia; M.1. Jurisprudencia Constitucional Española. M.2. Jurisprudencia Constitucional Italiana; M.3. Jurisprudencia Constitucional Alemana. N. Doctrina; N.1. Doctrina Alemana. Española e Italiana.

A.- CONSIDERACIONES GENERALES .

En el ámbito tributario se emplean conceptos diversos que parece ser tienen el mismo significado, sin embargo han existido confusiones en su utilización. Se trata de la capacidad de obrar en el ámbito tributario, relacionándose este concepto con el de capacidad tributaria, capacidad contributiva, así como capacidad económica. Nos encontramos en primer lugar, ante una cuestión previa, referente al significado de las palabras, ante una cuestión semántica. Pese a su similitud terminológica, capacidad tributaria, capacidad contributiva y capacidad económica, se entienden como sinónimos. Se denomina contribuyente, a quien de acuerdo a la norma jurídica, debe soportar el tributo, por ser titular de la respectiva capacidad económica. Se aprecia

que se pretende hacer referencia a la capacidad contributiva y que sin embargo se emplea la expresión capacidad tributaria.

Por capacidad contributiva entendemos el principio según el cual los sujetos cumplirán sus prestaciones tributarias en base a sus rentas y sus patrimonios, o sea en función a la riqueza imponible de la que es titular.[1] En el ordenamiento tributario español, capacidad económica es igual a capacidad contributiva, sin que se establezca diferencia alguna entre ambos conceptos.

La capacidad tributaria es equivalente a capacidad jurídica, cuando esta surge en base a las relaciones jurídicas tributarias, y dentro de estas se encuentra la obligación tributaria.

El ordenamiento constitucional de contribuir se basa en la capacidad contributiva del sujeto obligado; el llamado al cumplimiento de ese deber se mide por esa capacidad contributiva, que es un principio garantista, donde todos darán cumplimiento a ese deber en atención a su aptitud económica en la obtención de ingresos, utilidades o rendimientos .

De acuerdo con García Quintana,[2] el vocablo "capacidad económica" se utiliza en lugar de "capacidad contributiva", como proponía el Congreso de los Diputados (proyecto aprobado en pleno el

---

[1] SAINZ De Bujanda, F. *Notas de Derecho Financiero*. T. I, Vol. II, Pág. 624

[2] ALBIÑAGA García. Quintana. *Comentarios a la Constitución*. Artículo 31 de la Constitución Española de 1978. Tomo III, Ederso, Madrid, 1978, Pág. 306.

21 de julio de 1978). La expresión "capacidad contributiva", dentro de su eufemismo y ambigüedad, permite el gravamen de capacidades no económicas, por ejemplo, actos o negocios jurídicos carentes de contenido económico.

Al pronunciarse la Constitución, según las modificaciones introducidas por el senado, por la capacidad económica bien pudiera entenderse que donde no existe un valor económico, no podrá la ley construir una capacidad económica como soporte del tributo". Este autor concluye que los términos capacidad económica y capacidad contributiva se refieren a realidades diferentes. Por su parte Da Silva Martines Ives Gandara, opina que la capacidad económica sirve de base a la capacidad contributiva y así ésta última se convierte en una aptitud del contribuyente para ser sujeto de contribución en relación con la existencia de una riqueza global y particular. Capacidad económica, es la exteriorización de la potencialidad económica, de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder. Esta última siempre alude a la necesaria presencia de una riqueza para la justificación de las contribuciones. Así donde no exista un valor económico, no podrá la ley construir una capacidad económica para soporte del tributo. Para este autor, capacidad económica y capacidad contributiva no se confunden, si bien ambos son dimensiones de la capacidad de pagar tributos del contribuyente, tienen connotación distinta; capacidad contributiva es la capacidad económica del contribuyente relacionada con la imposición específica o global, siendo

por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización económica de alguien independientemente de su vinculación al referido poder.

Los conceptos capacidad económica y capacidad contributiva utilizados en el sistema Tributario español e italiano respectivamente, surgen como una forma para retener la justicia en la tributación y conducen hacia una misma finalidad, esto es determinar limites materiales al poder tributario.

Tanto la capacidad económica como la capacidad contributiva se basan en índices de riquezas y, son dos normas constitucionales con contenido idéntico, esto es que de acuerdo a la justicia tributaria, se regule y limite la potestad impositiva del Estado.

De acuerdo con Pont Mestres, [3] el hecho de que a la palabra capacidad se le una económica o se le añada contributiva, no altera su significado, pues la atención interpretativa ha de centrarse en la expresión capacidad, que es la que la distingue de la riqueza económica.

Como la Proporcionalidad y la equidad tributaria no presentan un contenido ético cuantificable ni proporcionan por sí mismas criterio

---

[3] PONT Mestres, M. *La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional.* Revista de Derechc Financiero, Madrid, 1981, Pág. 382.

cuantitativo acerca de cual es la distribución justa de la carga tributaria, es indispensable que los principios impositivos que le sirven de base para su aplicación como el de capacidad económica, igualdad y progresividad no solamente tengan un significado y contenido ético sino que además puedan concretarla en términos operativos.

El concepto de capacidad económica se puede separar en dos elementos, el objetivo, que es la riqueza misma y el subjetivo, que relaciona el poder económico con su titular, toda vez que la capacidad económica hace referencia a una cualidad, a una aptitud del sujeto.

Si bien, el poder económico es una unidad para cada contribuyente, no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de capacidad económica. Cada uno de estos hechos presenta una parte de la posibilidad económica personal, y todos en conjunto configuran su situación económica global.

Por tanto, la riqueza se entiende en función de las magnitudes que expresan la disponibilidad económica total de una persona física o jurídica. Estas manifestaciones de riqueza requieren de unos parámetros que permitan cuantificarla y por consiguiente exigir el gravamen sobre ello.[4]

---

[4] CORTÉS Domínguez, M. Op. cit. Civitas, 1977. citado por POST MESTERS. Pág. 420.

Por lo tanto, para hacer efectivo el contenido otorgado a la capacidad económica para que se aplique en la práctica, se requiere de índices para medirlo, normalmente. Los índices más representativos de la capacidad económica son la renta, el patrimonio y el gasto.

Como índice personal, se pueden tomar en cuenta las circunstancias que en cada caso particular restringen su disponibilidad. Esta característica posibilita ser un instrumento primordial de la progresividad, lo cual favorece la adecuación de la carga a los diferentes niveles de renta.

Si bien la renta (utilidad) obtenida por la persona física o jurídica puede ser utilizada como criterio adecuado para el reparto de las cargas públicas, y también se puede considerar como la mejor expresión de la capacidad económica; sin embargo, es insuficiente para comprender todo el concepto de poder económico o de riqueza disponible. Actualmente, la renta es considerada como el indicador principal para la contribución a los gastos públicos.[5]

B.- EVOLUCIÓN CONCEPTUAL DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Giovanni Botero en 1589 decía: "los pueblos gravados más allá de sus fuerzas, o dejan el país o se levantan contra el Príncipe , o se entregan a los enemigos" , por lo que el príncipe no torturará ni

[5] GOODE, A. *El Impuesto sobre la Renta*, I. E. F, 1973. Págs. 25- 30.

atormentará a los súbditos con impuestos inusitados y desproporcionados con relación a sus posesiones. Ni permitirá que los impuestos normales y convenientes sean o cobrados por la violencia o aumentados por los ministros codiciosos". [6]

Celorico Palma indica:

"En cuanto a la emanación del principio de justicia social, condición sine qua non de justicia social, el principio de capacidad contributiva está profundamente ligado a valores e ideales perennes e inmutables, que, mientras tanto, reflejan los conceptos de igualdad, justicia, bien común y utilidad, habiendo asumido diversas connotaciones a lo largo de los tiempos. [7]

Para lograr una justa distribución de la carga tributaria, debe iniciarse con una evaluación de la capacidad contributiva, de los individuos, de las empresas, de los sectores económicos y sociales, al igual que determinar una política fiscal adecuada que tenga por objeto la satisfacción de las necesidades colectivas, sustentables de acuerdo con la capacidad contributiva gravable.

---

[6] DELLA. RAGION DI STATO, Traducción portuguesa. bajo el título Da Razio de Estado, hecha por el Centro de Historia de la Sociedad y la Cultura de la Universidad de Coimbra. Instituto Nacional de Investigación científica, Coimbra, 1992.

[7] CELORICO Palma C. Asesora General del Director General de Contribuciones e Impuestos. Portugal.

C.- CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Adam Smith [8] en 1776 en su obra la Riqueza de las Naciones, establecía que la generalidad de los impuestos debería obedecer a cuatro máximas, a saber:

C.1.- Justicia.- "Los súbditos de todos los Estados deben contribuir para el mantenimiento del gobierno en la mayor medida posible, en proporción a las respectivas capacidades, es decir, en función del beneficio que respectivamente usufructúen bajo la protección del Estado".

C.2.- Exactitud.- "El impuesto que todo individuo está obligado a pagar debe ser exacto y no arbitrario. El momento de pago, el modo de pago, la cantidad a pagar, todo debe ser claro y siempre para el contribuyente y para todas los otras personas".

C.3.-Comodidad.-"Todo impuesto debe introducirse en el momento o modo más conveniente para el contribuyente".

C.4.- Economía.- "Todo impuesto debe ser diseñado de forma tal que se saque el mínimo posible del bolsillo de las personas para destinarlo al tesoro público".

---

[8] Inquiry into the nature and causes of the wealth of nations,

En las ideas expuestas por Adam Smith, vemos que se preocupa porque la contribución para el Estado sea atendiendo a criterios de justicia, relativos a la capacidad económica y al beneficio que recibe el contribuyente del Estado.

La Justicia Fiscal implica que todos aquellos que se encuentran en las mismas condiciones deben pagar el mismo monto de impuesto (igualdad horizontal), debiendo aquellos que se encuentren en condiciones diferentes pagar montos diversos de impuestos, de forma que la carga tributaria recaiga más intensamente sobre aquellos que estén en mejores condiciones (igualdad vertical). [9]

De acuerdo con el principio de capacidad contributiva, la capacidad que cada persona tiene de pagar, debe ser la medida ideal de tributación, pagando el mismo impuesto aquellos que demuestren la misma capacidad de pago, y debiendo pagar impuestos distintos las personas que tengan diferentes capacidades de pago.

La influencia del principio de capacidad contributiva comienza su desarrollo en el Estado liberal, fortaleciéndose en el Estado social, después de la segunda guerra mundial.

---

[9] Grundsatz Gerechter und Okonomisch Rationaler Steuerpolitic.
J. C. B. Mohr, Tùbergen, 1970 (edición española por el Instituto de Estudios Fiscales) Madrid, 1994 .

Como indica el profesor De Sousa Franco,[10] " El principio de capacidad contributiva o de las facultades contributivas presupone que los contribuyentes son tratados con igualdad y que sus pagos implican como consecuencia que los contribuyentes con iguales rendimientos o facultades contributivas pagan iguales prestaciones; y también que los contribuyentes con diferentes rendimientos pagan diferentes prestaciones".

Ligado a los principios de solidaridad e igualdad, el principio de capacidad contributiva, es un criterio fundamental de Justicia en la creación y repartición de los impuestos.

En el siglo XX el impuesto deja de ser visto exclusivamente desde la perspectiva financiera, para dar cabida a fines extrafiscales, en lo político, social y económico, considerándose como un instrumento de promoción económica y social , así como de realización de Justicia .

Por lo que respecta a las constituciones de los Estados miembros de la Unión Europea, el principio en comento se encuentra consignado en forma expresa en las constituciones de España, Italia, Francia, Grecia, etc.

La Constitución española establece en su Art. 31-I que todos contribuirán al gasto público en función a su capacidad económica a

---

[10] DE SOUSA Franco, A. *Finanzas Públicas y Derecho Financiero*, II, 4ª. Ed. Coimbra, 1992,Págs.185 y ss.

través de un sistema fiscal justo, fundamentado en principios de igualdad y progresividad, que no revertirá en caso alguno la naturaleza de una confiscación. El artículo 53 de la ley fundamental italiana indica que "todos los individuos deben contribuir al gasto público en proporción a la respectiva capacidad contributiva"; el artículo 4 de la Constitución griega afirma que "Los ciudadanos helénicos contribuyen indistintamente a los gravámenes públicos en consonancia con sus respectivas capacidades";el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, prevé que para el mantenimiento de la fuerza pública, al igual que para los gastos de administración es indispensable una contribución común.

Para Constantino Rodríguez[11] esta debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en función de sus facultades .

La carga tributaria resulta de la obligación que tienen los integrantes de la sociedad de proporcionar los recursos necesarios para cubrir el gasto público.

El concepto de capacidad contributiva está íntimamente ligado al de proporcionalidad y significa que la carga impositiva sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable. Como afirma Carlos Luqui[12] que la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar; según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una

---

[11] CONSTANTINO Rodríguez, H. (Argentina). *Fundamentos de la Tributación*. Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002.

[12] LUQUI, Carlos, J. Derecho Constitucional Tributario, Depalma, Buenos Aires. Pág. 54.

cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseja una razonable prudencia. Aquí el autor menciona la vinculación entre los conceptos capacidad contributiva, proporcionalidad y presión tributaria.

Dino Jarach.[13] Opina que la Capacidad Contributiva "es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona, o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria, según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y respectivamente, de indicar a los legisladores cuales situaciones de hecho deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.

Asimismo, la constitución de Argentina, de manera semejante a constituciones de otros países, protege a los contribuyentes garantizando el respeto al principio de la capacidad contributiva que debe regir a la imposición, a través del reconocimiento a la inviolabilidad de la propiedad.
(Art. 17 de la Constitución Nacional de Argentina).

---

[13] DINO JARACH. *El hecho imponible*, Abelardo Perrot 3ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Pág. 87.

El tributo no solo debe ser legal, sino que necesariamente debe ser justo, sin el cumplimiento de este requisito, puede producirse un conflicto entre la norma jurídica que lo crea y la conciencia responsable del ciudadano.

Del principio de capacidad contributiva se infiere que solamente los actos jurídicos o hechos que son índices representativos de la capacidad económica, pueden ser considerados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Sin embargo, la estructura del tributo, así como la medida en que cada uno contribuirá, no está determinada solamente por la capacidad económica del contribuyente, sino también por razones de justicia social y del bien común.

La capacidad contributiva es por consiguiente una apreciación de la riqueza de las personas llamadas a contribuir, y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado, mismos que aplicará con eficiencia, honradez y transparencia a satisfacer los gastos públicos para obtener el bienestar común, valor social requerido y anhelado desde siempre.

Para García Vizcaíno[14], la capacidad contributiva también llamada capacidad de pago, consiste en la aptitud económico - social para contribuir al sostenimiento del Estado.

---

[14] GARCÍA Vizcaino. C. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, Depalma, Buenos Aires, 1996, Pág. 55

A la capacidad económica se le mide por sus índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios, etc.).

Algunos autores como Giuliani Fonrouge[15] consideran que la doctrina de Griziotti y sus seguidores, con relación a la capacidad contributiva como modo de evitar la arbitrariedad, introduce un elemento extraño a la juridicidad de la tributación y, por lo demás, de muy difícil determinación. Responde a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tomado en cuenta por el legislador, según su libre apreciación, pero que no puede ser erigido en condición o dogma jurídico.

Frente a lo dispuesto por el artículo 53 de la Constitución Italiana (todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspira en principios de progresividad), sostiene que no representa otra cosa que la adopción de una forma de justicia distributiva que rige para toda la imposición, y que es como dice Giannini,"una exigencia ideal, cuya realización, como en todo otro campo de la vida social queda librada a la prudente apreciación del legislador. Entiende que no es conveniente introducir el concepto de capacidad contributiva en el texto constitucional, porque podría entorpecer el desarrollo de una legislación tributaria con finalidades extra fiscales, determinada por circunstancias de orden

[15] GARCÍA Vizcaíno. Op. cit. Pág. 56

social y que no siempre debe inspirarse en consideraciones económicas.

Por otra parte, los principios y garantías aseguradas por nuestra Constitución, así como el sistema de control judicial instituido, "son vallas contra la arbitrariedad. [16]

Otros autores entienden que las garantías sustanciadas del contribuyente contenidas en la Constitución nacional se refieren a este principio. Por ejemplo, Villegas[17], citando a Micheli, explica que la valoración del legislador puede ser errónea, y si el principio de capacidad contributiva se halla incierto en el orden jurídico de un país, le estará prohibido al legislador elegir un hecho que de ningún modo pueda constituir un signo de capacidad contributiva.

Si bien este principio de capacidad contributiva no ha sido consagrado expresamente por la Constitución Nacional; a diferencia entre otros como, el Art. 31 de la Constitución Española, el Art. 53 de la Constitución Italiana y de Art. 71 de la Constitución de la Provincia de Córdoba, se halla inserto en los principios sustanciales reconocidos por nuestra Constitución. De ese modo hemos aceptado su aplicación, sin que ello implique que los tribunales deban manifestarse acerca de la conveniencia, eficacia económica o social del criterio legislativo.

---

[16] FONROUGE, Giuliani, C. M. *Derecho Financiero*, Depalma, 1986, Vol. I, Pág. 15. citado por García Vizcaíno, C., Pág. 56

[17] VILLEGAS H. B. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2002, Pág. 61.

Para el tratadista argentino Héctor B. Villegas[18] la capacidad contributiva consiste en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a cubrir los gastos públicos; que cada persona contribuya a cubrir los gastos en proporción a su aptitud económica de pago público, esto es en función a su capacidad contributiva.

Ekmekdjian,[19] al referirse a la igualdad fiscal afirma: "Esto no significa la identidad aritmética del monto del tributo para todos los contribuyentes. Por el contrario conforme al principio acuñado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia, igualdad fiscal significa que se debe dar a las personas el mismo trato en las mismas condiciones.

En otras palabras, no se puede imponer el pago de la misma suma de dinero a personas con distinta capacidad económica, porque el tributo que será leve para unos, resultaría excesivamente oneroso para otros".

El tributarista alemán Neumark[20] reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto preciso. Sin embargo, opina que es posible definir con exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones o ideales similares, ciertos criterios decisivos para definir y caracterizar el principio.

---

[18] GARCÍA Vizcaíno C. Op. cit. Pág. 56
[19] EKMEKDJIAN. *Manual de la Constitución Argentina*. Pág. 383.
[20] NEUMARK. *Principios de imposición*. Pág. 125.

El estadounidense Groves[21] no ve que la cosa pueda ser de otra manera y destaca que razones del más elemental sentido común explican el consenso que logra este concepto.

¿Que más natural y justo que repartir las cargas de acuerdo con la capacidad de pago de cada uno?

Ferreiro Lapatza[22] indica que los textos constitucionales actuales consagran el principio de "capacidad económica" esta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es en un prisma de cristal, un punto de vista sobre lo que en realidad debe entenderse por igualdad y generalidad.

Un modo de aplicación que se halla hoy universalmente consagrado. No puede sino admitirse, sencillamente, porque no debe hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna como al más humilde de los ciudadanos.

En cuanto al concepto de capacidad contributiva, nos parece correcto el de Sainz De Bujanda,[23] según el cual la capacidad contributiva supone en el sujeto Tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer

---

[21] GROVES Harold M. *Finanzas Públicas*, Trillas, México, 1965. Pág.41/47. Citado por García Vizcaíno C. Pág. 54/55.

[22] FERREIRO Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid. Pág. 323.

[23] SAINZ De Bujanda. *Hacienda y Derecho*. T.3. Pág. 190.

frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos ineludibles del sujeto.

Coincidimos con éste autor al considerar como base del impuesto su capacidad contributiva, como modificación de su patrimonio vía percepción de un nuevo ingreso, que dependiendo del monto, (si es alto, medio o bajo) el pago del impuesto será por consiguiente en ese orden; esto significa que el impuesto se determina no sólo en forma cuantitativa, sino también cualitativa; no sólo aritméticamente sino geométricamente.

En una línea de pensamiento semejante, García Belsunce[24] define la capacidad contributiva como la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulte de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.

Para Villegas,[25] al analizar el concepto de capacidad contributiva, indica que le parece correcto el que presenta Sainz De Bujanda, según el cual la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles de un sujeto.

---

[24] GARCÍA Belsunce. *Temas de Derecho Tributario*. Pág. 107.
[25] VILLEGAS, H. Belisario, Op. cit. Pág. 263. Pág.263.

Asimismo indica que la capacidad contributiva presenta cuatro implicaciones trascendentales:

a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.

b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado.

c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva .

d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario sé atenta contra la propiedad, confiscándola.

La opinión del autor en cita, es coincidente en términos generales con la doctrina respecto al concepto de capacidad contributiva, así como a las principales implicaciones que presenta la capacidad contributiva, lo cual conjuntamente con otros principios constitucionales colaterales traerá como consecuencia la justicia

tributaria que siempre debe imperar en la relación fisco-contribuyentes.

D.- LA FUERZA ECONÓMICA, BASE DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Las cargas impositivas, deben establecerse en base a la aptitud contributiva de los contribuyentes, tomando en cuenta los criterios generales de riqueza emanados del legislador. La aptitud implica capacidad económica para pagar al Estado el tributo.

La fuerza económica de los contribuyentes se exterioriza a través de la capacidad contributiva. El origen de la contribución no está en el poder de imperio del Estado, ni se establece por capricho del legislador, sino en base a la aptitud económica de las personas.

La obligación de contribuir contenido en los artículos 53 de la Constitución Italiana; el 31.I Del ordenamiento superior español y el 31 1V de la Carta Magna Mexicana, en relación a la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público, así como la correlativa facultad de la autoridad legislativa de establecer contribuciones, se refiere a la capacidad económica como presupuesto fundamental de la capacidad contributiva.

Solo la realidad económica tiene una garantía de certeza necesaria para hacer constar la libre acción del legislador.

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas jurídicas al término del ejercicio fiscal determinan contablemente su situación financiera y la utilidad obtenida, representando ésta última (previos ajustes fiscales a ingresos y deducciones), la utilidad fiscal que se grava; esa es la realidad económica-fiscal de todos y cada uno de los contribuyentes. En base a que las utilidades gravables son diferentes para los contribuyentes, dado que existen empresas grandes, medianas y pequeñas, y que por consiguiente en términos generales sus utilidades también serán diferentes. Por lo tanto, esa situación debe ser tomada en cuenta por el legislador, para efectos de la determinación del impuesto aplicable; que se tome en consideración la capacidad económica, de la que deriva su capacidad contributiva y de pago por consiguiente; para tal efecto, es deseable que el Congreso de la Unión tomando como base el Principio de Equidad (tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales) emita tarifas progresivas con diferentes escalones o peldaños, a efecto de que en ella se coloquen todos los contribuyentes atendiendo precisamente a su real capacidad contributiva.

Entre la capacidad económica y la capacidad contributiva existe una interdependencia, la una presupone la existencia de la otra.

Para que exista la capacidad contributiva, es necesaria la presencia de riqueza, manifestada vía ingreso, patrimonio o gasto.

Las contribuciones están directamente relacionadas con la capacidad económica, de no ser así, se gravarían actos carentes de capacidad contributiva.

Queralt Martín [26] opina que: La capacidad contributiva es mayor en la medida que aumente el ingreso, el rendimiento o la utilidad gravable; por consiguiente si la carga tributaria aumenta, el impuesto se incrementa en forma progresiva, técnica empleada para medir el impacto de la carga impositiva, atendiendo al nivel de la capacidad contributiva correspondiente a cada contribuyente. En el aspecto tributario, el aspecto económico es indispensable para establecer un sistema progresivo.

E.- EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

El Art. 8 de la Constitución de Cádiz establecía: "también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado.

En Italia, las alteraciones introducidas son claras y significativas.

Los cambios en relación a la Constitución del siglo XIX, consisten esencialmente en modificar el elemento de referencia sobre el que se asienta la contribución, de haberes se pasa a "capacidad económica" o

[26] QUERALT, Martín, J. Op. cit. Pág. 165.

"contributiva"; y la medida de la contribución en función de tal capacidad, de proporcional a progresiva.

El principio de generalidad está expresamente aludido por el término "todos" y el de igualdad se plasma en la referencia a un mismo elemento para medir la contribución de todos: la capacidad contributiva. La vigencia del principio de proporcionalidad es, sin embargo, más dudoso pero este último principio puede entenderse implícito en la nueva formulación[27] y ello explica, en opinión de algunos autores, la obligada referencia al principio de progresividad, así como la utilización en el primer párrafo del artículo 53 de la Constitución italiana de los términos "in ragione".[28]

Y del mismo modo, al principio de capacidad contributiva cabe atribuirle una función en el ordenamiento jurídico de garantía del ciudadano frente al Estado.

El principio de capacidad contributiva está tomado de la ciencia económica, en cuya elaboración sobre el principio de capacidad de pago, destaca su función como criterio de distribución de los impuestos. Su inclusión en los textos constitucionales pretende servir de legitimación a las exacciones tributarias en general, tanto en el plano político como en el jurídico.

---

[27] SÁINZ DE BUJANDA, F. *Notas de Derecho Financiero,* Tomo I, Vol. 2, Madrid 1967. Pág. 193, citado por Moschetti, F. *El Principio de Capacidad Contributiva,* Madrid 1987. Pág. 21.

[28] MANZONI, Op. cit. Págs.15-16 y Berliri, A "corso istituzionale de diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1974. Pág.116 (citada por Moschetti Francisco, El Principio de Capacidad Contributiva, Traducción de Calero Gallego, Ed. Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1980, Pág. 21.).

Por su parte, un sector importante de la doctrina considera que sólo los impuestos basados en índices directos de capacidad económica están legitimados por el principio constitucional.[29] Además debe tomarse en cuenta que la proporcionalidad ya no es el criterio de correspondencia entre la carga fiscal y la capacidad contributiva. Ese criterio ha sido sustituido por el de progresividad.

El cambio de proporcionalidad a progresividad para efectos de los impuestos directos, obedece a criterios de justicia tributaria al aplicarse el principio de igualdad, y toda vez que el valor del dinero no representa lo mismo para grandes, medianos y pequeños contribuyentes, toda vez que los que no son considerados grandes contribuyentes, necesitan destinar la mayor cantidad posible de sus utilidades para crecer, lo cual se lograría generando nuevo empleo, mejorando sus instalaciones, adquiriendo maquinaria y equipo con nueva tecnología; esto último permitiría mejorar la productividad con lo que se coadyuvaría al desarrollo económico del país. Probablemente los grandes empresarios ya cuenten con la infraestructura necesaria para operar con eficiencia, además de que estén consolidados en el mercado y sí bien también requieren de un constante desarrollo, se encuentran en mayor ventaja que el resto de los contribuyentes, al aplicárseles la misma tasa impositiva a todos.

---

[29] LA ROSA. *Eguaglianza tributaria ed essenzioni fiscali,* Giuffre, Milán, 1968. Pág. 50/51. Citado por Moschetti, F. *El Principio de capacidad Contributiva*, Padova, Italia, 1973. Pág. 22. Traducción Calerio Gallego, J. M. Madrid, 1980

La función garantista que la capacidad contributiva tiende a cumplir en el ordenamiento constitucional, es ya en gran medida inconciliable con las actuales necesidades de la Hacienda Pública. Algunas instituciones utilizadas por la moderna Hacienda en la procuración de ingresos han nacido o han sido desarrollados al margen de la consideración del principio de capacidad contributiva, o incluso, lo contradicen.

Las conclusiones que de ésta situación cabe deducir son que, o bien de este modo se viola un principio constitucional y, en consecuencia, tales instituciones son ilegítimas, o bien que actualmente no pueda pretenderse la realización unívoca de la justicia tributaria. A nuestro juicio, la primera conclusión tiene mayor fundamento, ya que si bien el precepto constitucional tributario establece que las contribuciones deben apegarse a los Principios de Proporcionalidad y Equidad, el Congreso de la Unión debe interpretar fielmente el espíritu constituyente, si no es así, la norma secundaria no es legítima, por lo que se torna inconstitucionalidad.

También cabe la posibilidad que el ordenamiento de la obligación contributiva, no sea suficientemente claro y preciso, permitiendo al legislador actuar en un sentido o en otro; en este supuesto, cabe la posibilidad de emisión de disposiciones jurídicas contrarias, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable a las personas jurídicas que hasta 1986 se aplicaba una tarifa

progresiva con 21 escalones (justa y equitativa) y a partir de 1987 se aplica la tasa única del 35%, para todos los contribuyentes, independientemente de su capacidad económica (injusto e inequitativo). En este último caso se aprecia que ante la carencia de precisión conceptual constitucional, da margen a la creación de normas que afectan a los contribuyentes que tienen baja capacidad contributiva. Ante ésta eventualidad, sería conveniente que el ordenamiento tributario constitucional se reformara y en consecuencia también la normatividad secundaria del artículo 10 de la citada Ley.

La relación capacidad contributiva-principio de progresividad que se hace inexcusable en la interpretación del precepto, se traduce, en opiniones de uno de sus autores, en convertir al impuesto progresivo sobre la renta en la espina dorsal del sistema tributario,[30] lo que permite cierto control, desde luego mas político que jurídico.

Es el principio de capacidad económica el que se pretende establecer como punto de referencia para la igualdad y la justicia.

El sistema tributario cumplirá por su exacta adecuación a los principios constitucionales. En la formulación de este tipo de normas, el legislador puede sentirse inclinado a proclamar una alteración en el orden de los valores propugnados por el Estado.[31]

---

[30] LA ROSA. Op. cit. Pág. 22

[31] DUVERGER, M. *Hacienda Pública*, Bosch, Barcelona, 1968. Pág. 65. Citado por Moschetti, F. Op. cit. Pág. 28

Los límites del ejercicio de la potestad normativa tributaria en las constituciones de algunos Estados contemporáneos.

Además de los Estados Unidos, otros países han precisado los principios informadores de la potestad tributaria .[32]

El artículo 53 adquiere gran importancia en el Derecho Tributario como norma exponente de los fundamentados criterios de justicia y racionalidad fiscales. Se le atribuye al principio de capacidad contributiva un particular significado en el cuerpo constitucional.

La doctrina no tardó en señalarlo:

---

[32] MOSCHETTI, F. Op. cit. Pág. 53.
En las constituciones de Somalia, Santo Domingo y Turquía, la tributación está vinculada al respeto del Principio de Capacidad Contributiva.
En las constituciones de Albania, Bulgaria, Chile, Ecuador, Gabón, Grecia y Marruecos, se establece que los tributos deben adecuarse a las posibilidades o capacidades económicas, a la propiedad, y a la renta.
ALBANIA (15 de marzo de 1946): "Todos los ciudadanos están obligados al pago de los impuestos en proporción a sus posibilidades económicas" (Art. 37).
BULGARIA (4 de diciembre de 1947): "Las cargas fiscales se distribuyen entre los ciudadanos en proporción a su capacidad contributiva" (art.94).
ECUADOR (31 de diciembre de 1946): "Ningún impuesto u otro ingreso puede crearse sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente" (art. 182).
GABÒN (31 de mayo de 1963): "Todos deben contribuir en proporción a sus rentas a los gastos públicos" (art. 1).
GRECIA (29 de septiembre de 1968): "Los ciudadanos griegos contribuyen sin distinción, según sus posibilidades a las cargas públicas" (art. 7).
JORDANIA (10 de enero de 1952): "Ninguna tasa o impuesto puede ser aplicada sino por ley... En el establecimiento de tributos el gobierno debe ser guiado, por el principio de la imposición progresiva, de modo que asegure la igualdad y la justicia social y a condición de que tal imposición no supere las posibilidades financieras de los contribuyentes o exceda la demanda de fondos del estado".
SANTO DOMINGO (28 de noviembre de 1966): "Todo ciudadano tiene el deber de concurrir a los gastos públicos según su capacidad contributiva" (art. 9, e).
SOMALIA (1 de julio de 1960): "Es deber de todos contribuir a los gastos públicos según su capacidad contributiva. La ley establece un sistema de imposición basado sobre los principios de la justicia social" (art. 48).
TURQUIA (19 de julio de 1961): "Para hacer frente a los gastos públicos todo individuo está obligado a pagar los impuestos en proporción a su capacidad contributiva" (art. 61).

La invocación de la aceptación usual del término, de los trabajos preparatorios, de la tradición histórico–constitucional en materia de principios distintivos de los impuestos, del significado de la tributación progresiva y de los principios constitucionales en materia de relaciones económicas, llevó a demostrar de manera decisiva que el concepto de capacidad contributiva lejos de carecer de significado, tiene un propio contenido concreto: la referencia a una potencia económica.

El ordenamiento de que todos contribuirán a las cargas públicas en relación a su capacidad contributiva, se hace alusión a una capacidad contributiva absoluta, que indica por consiguiente un límite a la contribución y en particular al legislador. Por el contrario, al fijar la regla de acuerdo a la cual la carga tributaria individual no se limita a crecer de manera simplemente proporcional, en cuanto al aumento de la capacidad contributiva del sujeto, sino en una medida progresiva, establece la capacidad contributiva relativa, sobre varios sujetos comparativamente.[33]

Se tiene una capacidad contributiva absoluta cuando se incide fiscalmente respecto a una riqueza cierta, no vista en atención a una función económica social, ni controlada de acuerdo a una riqueza cierta, no vista en atención a una función económica social, ni controlada de acuerdo a un aspecto cuantitativo ni cualitativo.

---

[33] GRIZIOTTI, citado por GARCÍA BUENO, M, C. en El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Ed. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002. Pág. 134.

Simplemente se busca satisfacer la necesidad del Estado de allegarse recursos. En este caso, el sujeto que exprese una manifestación de riqueza, se entiende posee una capacidad contributiva absoluta.

En el entendido de que la capacidad contributiva absoluta es la riqueza general susceptible de gravarse, la capacidad contributiva relativa indica no una aptitud abstracta para contribuir, sino la determinación del impuesto como un atributo del sujeto.

La capacidad contributiva sólo puede ser considerada como la cantidad de dinero que puede soportar el contribuyente en el pago de sus cargas tributarias.

La capacidad contributiva relativa presenta una fuerte vinculación con el principio de igualdad tributaria.

Para que la contribución se apegue al principio de capacidad contributiva, es preciso cumplir tres requisitos relativos a aspectos materiales, temporales y cuantitativos, por lo que la contribución incidirá sobre rendimientos netos objetivos, se cuantificará por un período impositivo y la riqueza susceptible de gravar será real. En base a lo anterior diremos que el reparto de las cargas tributarias sólo podrá considerarse legítimo si se inspira en la justicia.

La carga impositiva debe adecuarse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual constituye el presupuesto de la imposición.

De esa manera sólo quien tenga real capacidad contributiva podrá ser llamado a concurrir para los gastos públicos.

Esta circunstancia sirve de límite de validez para la creación de las contribuciones. La elección de el legislador debe ajustarse a los límites de la Constitución, tomando en consideración la aptitud contributiva de las personas y definiendo el ámbito de validez sobre el cual opera la carga impositiva, bajo pena de declarar la inconstitucionalidad de tales contribuciones.

La capacidad contributiva funciona como parámetro al resguardar del tributo, establece un equilibrio entre la riqueza y la suma de su exacción coactiva; a una manifestación de la primera corresponde una medida de la segunda.[34]

La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirma como principio de la uniformidad de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino a asegurar uniformidad de tratamiento a igualdad de condiciones, No pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso:

---

[34] MANZONI, Il Principio della Capacità Contributiva nell Ordenamento Costituzionale Italiano, Giappichelli, Torino, p.14-15, citado por García Bueno. Op. cit. Pág.141.

carga impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor.[35]

De no observarse el principio de capacidad contributiva como parámetro, se corre el riesgo de que se declare por el Tribunal Superior, la inconstitucionalidad de la exacción. El legislador debe, por tanto, establecer los confines de las cargas tributarias allí donde termine la aptitud contributiva de cada particular. Si el presupuesto del tributo carece de un índice efectivo de capacidad contributiva, se entiende que el legislador ha abusado de la facultad otorgada por la Constitución, y sobre todo, que no ha respetado los límites al poder de imposición.[36]

Estamos de acuerdo con Cortés Domínguez[37] en que lo ideal exige que el legislador al momento de crear las contribuciones tenga presente los criterios económicos representativos de una capacidad contributiva general, y los exteriorice a través de una eficaz elección de los hechos imponibles. Su función no termina ahí, debe señalar, de manera específica, la obligación de cada uno de los sujetos obligados de aportar una parte justa de sus ingresos, es decir, resaltar la importancia del quantum de la obligación tributaria, representada por medio de las cuotas tributarias. Así, esta última " debe reflejar, de la

---

[35] MANZONI, El Principio de la Capacità Contributiva Nell Ordenamiento Constitucional de Italiano, Giappichelli, Torino, p.14-15, citado por García Bueno. Op. cit. Pág.142.

[36] CORONADO Ollero. *El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la imposición indirecta II* Revista Española de Derecho Financiero No.34, Madrid, 1982. Pág.186.

[37] CORTÉS Domínguez. El Principio de Capacidad Contributiva. Pág.1038.

manera más exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente".

La Constitución Italiana establece en la primera parte del artículo 53 una función de garantía, al indicar que todo tributo debe cumplir con el principio de capacidad contributiva bajo pena de ser ilegítimo.

La capacidad contributiva en su carácter de principio constitucional, establece los límites y las condiciones a los cuales se subordina el ejercicio del poder tributario del ente público. Coincidimos con Manzoni[38] que toda obligación legislativa relativa a la creación de los tributos debe operar, en consecuencia, dentro del ámbito constitucional, respetando las garantías de quienes se ven obligados a cumplirlas. Este planteamiento acredita la naturaleza jurídica del principio, y le otorga la naturaleza vinculante reconocidos por el común de la doctrina.

Lo práctico del principio de capacidad contributiva es que rige para cada impuesto en particular, y permite al contribuyente defenderse de las contribuciones que estén en contra del precepto constitucional.

---

[38] MANZONI. Op. cit. Pág.*49*.

F.- CONCEPTO DE CAPACIDAD ECONOMICA

Pérez Royo,[39] catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, indica que: "Dentro de los criterios o principios materiales contenidos en el apartado 1 del artículo 31, sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamiento constitucional, al que podemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto, que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario, hasta el punto de que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Así también desde el punto de vista lógico, siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica.

Martínez Lago y García De La Mora,[40] profesores titulares de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, opinan que " la capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir

---

[39] PÉREZ Royo, F. *Derecho Financiero y tributario*. Civitas ediciones, Madrid, 2002. Pág.35.

[40] MARTÌNEZ Lago, M. A. y GARCIA De La Mora. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002, Págs.34- 35.

a sostener al gasto público, además de representar en cada caso concreto, la medida o razón de cada contribución individual.

A la luz de lo que dispone el artículo 31. I de la Constitución Española, calificamos a la capacidad económica como el presupuesto lógico y conceptual de los principios que conforman el deber de contribuir, esto es: como la noción base para que ese propio deber que se constitucionaliza pueda desenvolverse y orientarse hacia un justo reparto de la carga tributaria, y por ello representa la fuente común de los restantes principios, enunciados por el citado precepto constitucional. Las consecuencias que se desprenden de dicha caracterización pueden sistematizarse como sigue:

1.- La capacidad económica no es el criterio exclusivo que ha de guiar la imposición, ni por lo tanto el único que exprese la idea de justicia en materia tributaria. La capacidad económica convive con otros principios (igualdad, progresividad...)., y es la suma de todos ellos lo que puede brindar que, al valorar nuestro sistema tributario, en un momento dado, nos indique si el mismo es más o menos justo.

2.- La capacidad económica es el presupuesto base de la imposición, el criterio que permite hacer operativos los principios conformadores del tributo, la noción integradora de los mismos. Si un determinado supuesto de hecho no es revelador de capacidad económica, no ha de ser gravado. En cambio, todo aquello que revele capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos, podrá someterse a gravamen de conformidad, como ha señalado el Tribunal Constitucional: la capacidad económica, a efecto de contribuir a los gastos públicos significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí dónde la riqueza se encuentra, con los demás principios de igualdad, generalidad, progresividad y sin que el tributo llegue a ser confiscatorio.

G.- CAPACIDAD ECONÓMICA, HECHO IMPONIBLE Y ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.

Cuando el contribuyente ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la norma tributaria y, por consiguiente está en aptitud de tributar en términos abstractos, para concretizarla se presenta el principio de capacidad económica como medida o proporción para soportar el pago de un tributo concreto en una cuantía determinada por el contribuyente. Es en ese momento cuando se valora en qué medida el titular de nueva riqueza, del aumento de su patrimonio implica capacidad económica. No basta que se tenga una renta, un patrimonio o se consuman bienes o servicios, es necesario además una relación justa entre los índices de capacidad económica y el valor de la cuota del tributo que los grave. El tribunal Constitucional de España ha establecido en relación a la capacidad económica como medida de la tributación considerando que "la carga tributaria a que

cada sujeto ha de hacer frente es en función de su capacidad económica".[41]

La relevancia del hecho imponible y la inclusión del principio de capacidad económica en los textos constitucionales como parámetro de Justicia Tributaria condujo a que se le asignara al hecho imponible la misión de reflejar dicha capacidad económica sirviendo como fundamento del mismo. De esta manera, el hecho imponible asume "la cualidad de presupuesto legitimador del tributo, pues es en él donde deben manifestarse los criterios de capacidad económica y en general de justicia, que autorizan al legislador a imponer la prestación cuando ha sido realizada por un particular".[42]

La medida de tributar en base a la capacidad económica se debe establecer como límite para el poder legislativo en la configuración de las contribuciones y obligar a que estos tomen como presupuesto de hecho circunstancias que sean inductivas directa o indirectamente de capacidad económica, capacidad que puede ser real o potencial. La obligación de las contribuciones ha de adecuarse a la capacidad económica de las personas físicas y morales.

Concluimos, adhiriéndonos a la doctrina y legislación española, indicando que para que las contribuciones sean justas, deben ser proporcionadas en su cuantía a la capacidad económica de los

---

[41] STG 45/1989, de 20 de febrero, F. J. 4.

[42] MARTÍN Queralt. LOZANO Serrano, C. CASADO Ollero O. y TIJERIZO López. J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. 1998. Pág. 328.

contribuyentes. Asimismo, la capacidad económica debe hacer referencia a una capacidad real, individual y efectiva, esto es, considerando una riqueza existente en cada contribuyente, persona física o moral.

H.- CAPACIDAD ECONÓMICA COMO APTITUD PARA TRIBUTAR.

Cazorla,[43] establece que: "en el principio de capacidad económica, se ha querido observar, junto a una pauta en la distribución de la carga tributaria, una norma de lógica fiscal en virtud de la cual la incidencia tributaria en cada persona debía tener en cuenta como elemento definitorio de la riqueza material poseída por cada uno, pues el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama, como tal, no puede gravar más de lo que posea cada ciudadano.

El Tribunal Constitucional español, en una de las primeras sentencias, la SCT 27/1981, 20 de julio, F. J. 4º; entendió que la capacidad económica, a efecto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, "tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra".[44]

---

[43] CAZORLA Prieto L. *Artículo 31 de la Constitución Española*, en AAVV, comentarios a la Constitución Española, dirigidos por GARRIDO Fallo, Civitas, Madrid, 1985. Pág. 642.

[44] Esta afirmación la repite el Tribunal Constitucional en el STC 150/ 1990, de 4 de octubre, F. J. 9º y la 233/ 1999 de 16 de diciembre, F. J., 23

Esta riqueza se manifiesta, por la existencia de hechos como la obtención de renta, la posesión de patrimonio, el consumo de bienes, los cuales son utilizados como índices directos o indirectos de capacidad económica que permiten cuantificarla y requerir el gravamen correspondiente.

Esta relación lógica, es la que proporciona un adecuado significado a la capacidad económica como fuente de la tributación y refuerza la adecuación a la justicia material de los tributos.

Casado Ollero[45] indica "el contenido jurídicamente necesario de la capacidad económica es que ésta debe basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo", convirtiéndose en un mínimo lógico exigible para salvar la arbitrariedad del legislador tributario, y agrega que, "la exigencia lógica impuesta por la capacidad es la de gravar situaciones que demuestren aptitud e identidad para la tributación; situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el Tribunal Constitucional, al estar aquél condicionado por el doble vínculo de un límite mínimo y un límite máximo a la imposición". "De esta forma la necesaria existencia de capacidad económica actúa así como presupuesto y límite para el establecimiento de los Tributos".[46] La

---

[45] CASADO Ollero G. El Principio de Capacidad y el Control Constitucional de la Imposición Indirecta. Civitas, Revista española de Derecho Financiero, número 32. Madrid. 1981. Pág. 191.

[46] QUERALT, Martín, J. LOZANO Serrano, C. CASADO Ollero, G. y TIJERIZO López, J. M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, Madrid. 2000. Pág. 116.

capacidad económica significa, la aptitud de las personas para enfrentarse al cumplimiento de los tributos que los gravan. [47]

Respecto a la capacidad económica de los sujetos, o si se prefiere, al principio de capacidad contributiva,[48] el tribunal español confirma que: "este principio no agota en sí mismo el principio de Justicia Tributaria. Martín Delgado ha escrito que: a) la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la Justicia Tributaria y b) que la Justicia Tributaria requiere junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva", criterios que en opinión de Pérez de Ayala, serían la proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica del contribuyente y los principios de igualdad y generalidad . Para Lejeuve Valcárcel,[49] "el principio de capacidad contributiva no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación, y como consecuencia, la Justicia Tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar las diferentes obligaciones tributarias".

El Tribunal Constitucional considera el principio de capacidad económica como una "exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentre", un presupuesto de tributo, en palabras de

---

[47] PÉREZ De Ayala, J. y GONZÁLEZ, E, *Derecho Tributario I.* Civitas. Madrid. 1991. Pág. 102.

[48] CORTÉS Domínguez, M. y MARTÍN Delgado J. *Ordenamiento Tributario Español.* Op. cit. Pág.71 y sig.

[49] MARTÍN Delgado. Op. cit. Pág. 66 y E. LEJEUVE Valcárcel. *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria.* Edersa, Madrid, 1980. Pág.120.

Cazorla Prieto,[50] o un "principio medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad", según la versión de Casado Ollero. Sin embargo, de acuerdo con el sentir del tribunal, no parece exista duda, la primacía del principio de capacidad económica respecto de los demás principios materiales de Justicia Tributaria.

I.- CAPACIDAD ECONÓMICA COMO MEDIDA DE IGUALDAD

Desde una perspectiva general se señala la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, y no sólo como límite negativo que excluya supuestos concretos de legislación arbitraria.

En los casos de España e Italia, cuyas constituciones recogen expresamente el mencionado principio, se destaca su peso específico como criterio constitucional.

En palabras de Soler Roch,[51]"la capacidad económica como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es, ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber, a partir de ese momento,

---

[50] CAZORLA Prieto. Op. cit. Pág. 645.
[51] M.T.SOLER ROCH. *La Tributación de las actividades ilícitas*. Cita. Pág. 21.

representado por su manifestación constitucional; aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador y es, precisamente por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico-jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo".

En esa misma idea ha insistido recientemente Moschetti,[52] "no existe tan solo el límite extremadamente genérico de lo ilógico de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien, existe el límite del principio de capacidad contributiva, este no es un limite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un limite externo, de sujeción a una norma superior que al estar expresado en la Constitución, actúa como presupuesto, limite máximo y parámetro del gravamen.[53]

La doctrina alemana destaca la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto o medida de la imposición.[54] (lo que exige preguntarse por la carga impositiva total que soporta el contribuyente), y reconoce en este principio no sólo un mero criterio lógico para aplicar el principio de igualdad evitando decisiones arbitrarias, sino también una exigencia del principio del Estado social, y de otros procesos constitucionales.[55]

---

52 F. MOSCHETTI. *La capacidad contributiva en la obra colectiva*, dirigida por A. Amatucci trattato di Diritto Tributario, Padova, CEDAM, 1994, Vol. I, 1. Padova, Milán. Pág. 230.

53 F. MOSCHETTI. Op. cit. Págs. 228- 229.

54 k. Tipie, Dic Sfeuerrechtsordung. Cita. Vol. I. Pág. 499.

55 k. Tipke, Die Sfeuerrechtsordung. Cita. Vol. I. Pág. 490

La existencia de un derecho constitucional a ser grabado de acuerdo con la capacidad económica se encuentra en la doctrina española[56] y alemana,[57] si bien no se han desarrollado hasta ahora todas las consecuencias de esta tesis, cuyos antecedentes se encuentran en el pensamiento Jurídico italiano de posguerra.[58]

La Jurisprudencia constitucional alemana deduce el principio de capacidad económica del derecho a la igualdad.

El principio de capacidad económica adquiere un peso específico que conduce a numerosas declaraciones de inconstitucionalidad.

La rehabilitación de la capacidad económica en la jurisprudencia constitucional alemana se basa en tres puntos capitales: consideración de la capacidad económica como medida general de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y necesidad de establecer un control de proporcionalidad.

El Principio de Igualdad Tributaria requiere y reclama de las disposiciones normativas un tratamiento similar para los contribuyentes, evitando incurrir en arbitrariedades propiciadas por imprecisiones terminológicas o por emitir normas que violenten los preceptos constitucionales al no interpretar fielmente el espíritu del

---

[56] BERLIRI, Luqui. V. El Impuesto Justo. Madrid, IEF. 1986. Pág. 80.
[57] BERLIRI, Luqui. V. Op. cit. Pág. 80.
[58] BERLIRI, Luqui. V. Op. cit. Pág. 81.

Constituyente. La igualdad jurídica tributaria precisa diferentes posturas, mismas que deben contener las leyes de la materia.

Con el advenimiento de la revolución francesa y tomando a la igualdad como principio, se transforma el sistema tributario, por lo que las expresiones y privilegios que disfrutan los nobles, reconocidos como injustos y arbitrarios, coadyuvó a la elaboración de un sistema tributario justo, basando en la capacidad económica.

La revolución francesa marcó un nuevo sendero en el ser humano, al desconocer los privilegios de la nobleza y el clero. Entre las varias causas que motivaron a la revolución francesa y al derrocamiento del antiguo régimen francés fue la extrema desigualdad que prevalecía, origen de los grandes problemas sociales.[59]

El principio de capacidad económica, junto con el de igualdad tributaria son fundamentales para combatir la arbitrariedad y la injusticia, asimismo se complementan para integrar la justicia tributaria.[60]

Considerando el principio de igualdad como situación, requiere un trato similar para todos, esta es la idea elaborada por creadores del sistema liberal francés, llamada igualdad formal. El principio de

---

[59] GARCÍA Bueno, M. C. Op. cit. Pág. 181.
[60] CALVO Ortega. Derecho Tributario I. Civitas. Madrid. 2000. Pág. 84.

igualdad tributaria comprende un contenido substancial: "La igualdad de hechos entre los hombres".[61]

Esta igualdad tributaria es la que permite distinguir tomando en cuenta la capacidad económica y por ende la capacidad contributiva de cada persona en su carácter de contribuyente. En este sentido, la igualdad de hecho resulta como consecuencia del principio de igualdad tributaria, siempre y cuando existan situaciones que ubican a los contribuyentes en un plano de desigualdad manifiesta: "En la búsqueda para llevar a cabo el principio de igualdad tributaria, se necesita discriminar entre los sujetos. De no ser así, el tributo sólo expresa un carácter absoluto, en lugar de cumplir con la idea de igualdad desemboca en el igualitarismo, "entendida como la más perfecta antítesis de la libertad, su propia negociación".[62] La igualdad en consecuencia presenta matices de relatividad. El hombre, en su esencia, tiene caracteres que lo distinguen de sus congéneres. Sus aptitudes lo ubican en planos diferentes, esto exige un tratamiento diferenciado, que no pugna con el mandato constitucional. Cuando se habla de equidad prontamente se alude a la regla general que implica tratar igual a los iguales, diferente a los desiguales. Esta postura no detalla todas las circunstancias para especificar el grado de igualdad o desigualdad entre las personas, circunstancia que debe tratarse en atención a la cuantía de la riqueza personal y sus circunstancias

---

[61] Citado por GARCÌA Bueno, M. C. Op. cit. Pág. 184 Lejeune. *L'eguaglianza, "Trattato di Diritto Tributario"*, Vol. primo. Tomo 1. CEDAM, Padova, 1994. Pág. 129.

[62] LEJEUNE, Op. cit. Pág.136. "En efecto la igualdad como situación es un objetivo constitucional de carácter instrumental, según se ha indicado antes. La igualdad como principio es el criterio con arreglo al cual el derecho positivo debe estructurarse y aplicarse en orden a alcanzar la igualdad como situación".

personales. No es únicamente el grado de riqueza el que determina las situaciones de equidad de una persona con respecto a otra, es necesario, por otra parte, atender a su origen.[63]

La igualdad, tal y como la concibe Palao Taboada,[64] tiene una doble connotación, como principio netamente formal que busca el trato igual para quienes se encuentran en situación igual, sin que se establezca ningún criterio de diferenciación; y como criterio de prohibición de discriminación, al ofrecer un contenido material. Este último criterio, según lo expuesto, no es una medida adecuada para el establecimiento efectivo de la justicia tributaria. Esto se deduce de la interpretación que al respecto ha realizado recientemente el Tribunal Constitucional Alemán.

J.- CAPACIDAD ECONÓMICA Y JUSTICIA TRIBUTARIA.

El principio de capacidad económica es sin duda alguna un requerimiento de justicia; se siente en la capacidad económica una relación con la justicia tributaria en el ordenamiento justo del pago de los tributos. Para el tratadista Abiñana García-Quintana,[65] el principio de capacidad económica "constituye el más calificado criterio material para la distribución justa de impuestos".

---

[63] NEUMARK, Op. cit. Págs.159-160

[64] Un estudio recientemente sobre la trascendencia de la interdicción de la arbitrariedad en la jurisprudencia alemana puede verse en HERRERA Molina, Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán, Marcial Pons, Madrid 1998,Pág.26 y ss.

[65] ALBIÑAGA García-Quintana, A, C. *Comentario al artículo 31*. 1996. Pág.412.

Al respecto, el maestro Pérez De Ayala expuso las diferentes actitudes académicas acerca del principio de la tributación en base a la capacidad económica, como sigue:

a) Estudiosos que desde una filosofía positivista del Derecho y de la Justicia niegan toda relevancia al principio como criterio de equidad.

b) Otro sector de pensamiento no positivista reconoce la necesidad de unos criterios éticos y de justicia fiscal que están por encima del Derecho positivo, pero no considera que el principio de capacidad económica pueda encuadrarse entre ellos. Unos por entender que el principio está vinculado a la filosofía utilitarista que juzgan superada, otros, consideran que no ha sido demostrada la conexión y ven al principio como un tópico o criterio orientador construido por vía inductiva para resolver los problemas del reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos.

c) Otros autores encuentran al principio impreciso y poco determinado y proponen reducirlo o sustituirlo por otro más claro como por ejemplo el de igualdad ante el impuesto .

d) Algunos derivan este principio de capacidad económica del concepto de justicia que ha predominado en el pensamiento filosófico europeo continental a lo largo de la historia .

e) Finalmente el propio autor considera que la noción de capacidad económica, dentro de la teoría de la justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas".[66]

Respecto al alcance de la vinculación entre la justicia y el principio de capacidad económica, el tribunal constitucional español se ha pronunciado descartándolo como criterio único de justicia al afirmar que "a diferencia de otras constituciones, la española, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además lo hace sin agotar en ella, el principio de justicia en materia contributiva".[67]

García Dorado[68] establece que "sin dejar de considerar que el deber de tributación ha de realizarse de acuerdo con la capacidad económica, también tenemos que afirmar, además, que dicho deber habrá de llevarse a cabo mediante un sistema tributario justo inspirado en otros principios.

---

[66] PÉREZ De Ayala, J. L. *Las cargas públicas: principio para su distribución.* Cita. 1979. Págs. 88-90.
[67] STC 27 / 1981, de 20 de julio, F. J. 4°
[68] GARCÍA Dorado. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber.* Edit. Dykinson, Madrid, 2002, Pág. 58.

A su vez Pérez De Ayala[69] señala que la noción de capacidad económica "dentro de la Teoría de los Principios de Justicia Social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas. Al igual que García Dorado,[70] coincidimos con la opinión de Pérez de Ayala, en el entendido de que "la capacidad económica no es en sí un principio autónomo, ya que como opina Ferreiro Lapatza, la capacidad económica más que un tercer principio es un prisma o punto de vista para aplicar los de generalidad e igualdad".

EL tema de la justicia tributaria es de trascendental importancia y nos lleva a creer en la existencia de la justicia impositiva como una verdad que aun cuando difícil de concretar, permite concebir la idea de contribuciones, justas.[71]

La justicia tributaria debe ser vista desde diversos ángulos: justicia conmutativa que se refiere a la relación existente entre los seres humanos; justicia distributiva, entendida como un deber de la sociedad para con los ciudadanos; la justicia legal o general, respecto al deber de los ciudadanos para con la sociedad; justicia horizontal, relativa al tratamiento semejante de personas que se encuentran en situación

---

69 GARCÍA Dorado. Op. cit. Pág. 58.
70 FERREIRO Lapatza, J. L., *Curso de Derecho Financiero Español.* Cita. 1991. Pág.323.
71 BERLIRI Luigi V. Op. cit. Pág.

semejante y justicia vertical, se refiere al tratamiento diferente de personas que se encuentran en situación diferente.[72]

Los postulados de justicia pretenden regular la distribución de los impuestos entre las personas, de manera que resulte satisfactoria desde el punto de vista ético.

Es difícil descubrir principios constitucionales que contenga un concepto completo de lo que es la justicia. Por consiguiente, en el aspecto tributario no es posible encontrar la justicia tributaria en un solo principio, sino en base al conjunto de ellos.

El principio de capacidad contributiva se mueve en un doble plano: vertical y horizontal. En el primer caso se exige que la carga tributaria individual aumente de manera progresiva, al aumento de la riqueza.

En la medida que predominan impuestos con tales características se limita la regresividad del sistema. En cambio, el ámbito de actuación horizontal busca dar un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales.

Como son legalidad, generalidad, capacidad económica o contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Para un

---

[72] NEUMARK Fritz. *Principios de los Impuestos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974. Pág. 101.

adecuado funcionamiento del ordenamiento jurídico, es necesario que la Constitución establezca principios realizables, que tiendan a elevar el aspecto jurídico, económico y moral de la sociedad.

En la distribución de las cargas, el principio de justicia ocupa un papel preponderante. No es suficiente con que el tributo sea legal, es además necesario que sea justo. En la materia tributaria el principio de justicia no puede marginarse, puesto que es parte integral de ella su cimiento y razón de ser.

Si bien existe una serie de principios que permiten conceptuar la justicia tributaria en el ordenamiento impositivo, podemos decir que la justicia opera a través del concepto de capacidad contributiva, con un fondo jurídico y no de carácter preponderantemente económico, valorado a través de los restantes principios constitucionales.

La doctrina de la capacidad contributiva posee un gran valor como medio de instaurar un sistema tributario justo y equitativo Manzoni[73] lo considera como una expresión de la fuerza económica, constituyendo el presupuesto, límite y parámetro de la imposición.

Moschetti determina la distribución de las cargas públicas en base a criterios de solidaridad, al "hablar de una tributación perfecta

---

[73] MANZONI. *El principio della capacitá contributiva nell' ordenamento costituzionale italiano, Grappichelli.* 1965. MOSCHETTI Francesco. *El principio de la capacidad contributiva.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

como un cometido un tanto utópico de alcanzar, toda vez que tendríamos que encontrarnos en un Estado con un gran equilibrio social, económico, y político, donde las necesidades mas urgentes de la población, como viviendas, alimentación, educación , sanidad y trabajo le estuvieran garantizadas; donde la armonía y la igualdad fueran verdaderos principios de convivencia, donde el ser y no el tener fuera el objetivo más importante a satisfacer en la vida. Sin embargo, para que ello fuere así tendría que cambiar la naturaleza humana, y para cambiar se requieren muchos años de evolución. Nuestro concepto de la justicia podrá ser muy amplio, pero mientras el sentir y la actuación de la humanidad no cambien, no podremos hacer de ella el principio cardinal de la convivencia entre los hombres".

El concepto de justicia en general es complejo, dado el conjunto de elementos que lo integran. Por lo que respecta a la justicia tributaria, de suyo muy difícil de precisar.

A pesar del alto grado de dificultad, se pretende establecer los principios constitucionales que integren el concepto de justicia tributaria; esta no puede encontrarse en un solo principio sino que se requiere la conjunción de todos los que giran en torno a la problemática tributaria, como la capacidad contributiva, la igualdad, la progresividad, la generalidad, la obligatoriedad y la no confiscatoriedad. Estos principios deben adecuarse a la realidad social imperante en el tiempo que tengan viabilidad, y que coadyuven al desarrollo armónico integral de los ciudadanos en los aspectos

económicos, sociales, culturales, políticos, jurídicos y morales del pueblo.

El legislador debe tomar en cuenta en la elaboración de las leyes tributarias, el grado de riqueza generado vía ingresos, utilidades o rendimientos, a efecto de determinar la participación individual en la contribución para los gastos públicos, tomando en cuenta que cada uno de los diferentes tipos de impuestos puede presentar cierta redistribución de la riqueza, gravando más a quienes más riqueza tienen y favoreciendo a los que menos o poco tienen.

Como menciona Neumark Fritz[74] lo que se pretende con estos principios es resolver la existencia de intereses antagónicos entre el fisco y los contribuyentes, garantizando la afluencia de recursos al erario público, y permitiendo una carga fiscal apegada a la aptitud económica de cada sujeto.

Se puede decir que los países que tienen un mayor desarrollo económico, traducido en mejor nivel de vida de sus ciudadanos, presentan sistema tributario justo, reconocido como tal por los ciudadanos, quienes de esa manera dan un mayor cumplimiento a sus obligaciones impositivas.

---

[74] NEUMARK, Fritz. Principios de los Impuestos. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1974. Pág. 101.

Como indica Yánez Franco[75] Un sistema tributario eficaz y justo es un primer paso en el desarrollo armónico y racional de una sociedad y su cultura. Un segundo paso, llegado el desarrollo económico y cultural, es recoger las experiencias de países más avanzados que permitan llevar a cabo, una simplificación tributaria y la modernización de su maquinaria administrativa, disminuyendo el número de ordenamientos fiscales y fortaleciendo el órgano que imparte justicia.

K.- CAPACIDAD ECONÓMICA Y ESTRUCTURA DEL TRIBUTO.

A) Respecto a la base imponible.

Una vez que se ha incorporado una manifestación de capacidad económica como presupuesto de hecho en la norma tributaria, se requiere conocer en que medida la capacidad se presenta en cada uno de los sujetos del impuesto,[76] para estar en posibilidades de determinar la prestación tributaria correspondiente. En efecto, no sólo es necesario que la capacidad económica se identifique con unos índices que como hechos imponibles conducen a quienes tienen capacidad económica y por ende a quienes tienen capacidad contributiva, sino que además, como indica Sainz De Bujanda,[77] es necesario averiguar en que medida tal capacidad económica se da respecto de cada sujeto, esto es cual es

---

[75] YÁÑEZ Franco. *Perspectiva de la Imposición en los sistemas Modernos*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1991.

[76] Seminario de Derecho Financiero de La Universidad de Madrid, Notas de Derecho Financiero T. I.

[77] Homenaje a SAINZ De Bujanda F. Vol. I. IEF, Madrid, 1991. Pág. 88.

la capacidad contributiva relativa y en base a ella, determinar la carga tributaria.

La base imponible o gravable es precisamente el elemento que enlaza el hecho imponible con la cuota. En efecto por una parte, cuantifica el presupuesto de hecho y por la otra, proporciona el monto del impuesto al aplicarle el tipo impositivo, esto es la tarifa o taza correspondiente.

La lógica determina que si la carga tributaria ha de distribuirse de acuerdo a la capacidad económica, el medio de cuantificación del pago, está en relación con la materia que se quiere gravar, con la real y concreta capacidad económica. Como indica Cortés Domínguez,[78] la base debe referirse a la actividad, situación o estado tomado en cuenta por el legislador.

En realidad no existe un tributo único que grave la capacidad económica total de cada persona, sino que existe un sistema de tributos en los cuales se grava una determinada manifestación de capacidad económica.

B) Con relación al tipo de gravamen.

Desde el punto de vista técnico, los gravámenes se clasifican en proporcionales, progresivos y regresivos. El establecimiento de tipos

---

[78] CORTÉS Dominguez. Op. cit. Civitas. 1977. Págs., 424- 429.

de gravámenes progresivos exige, por regla general, la configuración personal de los hechos imponibles, lo cual hace difícil la aplicación de la progresividad a todas y cada una de las figuras impositivas.[79]

El tributo será progresivo cuando la cantidad que se paga de impuesto, expresada en porcentajes de renta, crece al aumentar ésta. Será regresivo el tributo si el porcentaje disminuye al aumentar la renta. Será proporcional el tributo si el porcentaje no cambia al aumentar la renta.

La opción a elegir entre las tres formas de medir la carga tributaria es un juicio de valor que se determina por el consenso de la colectividad. En los últimos tiempos, casi todas las sociedades modernas coinciden en propugnar y mantener un sistema de imposición progresiva. En éste juicio, la capacidad económica aumenta relativamente cuando existe crecimiento de la renta.

El argumento a favor de la progresividad tributaria está en base a que se le considera una exigencia del propio postulado de la capacidad de pago. Si el objeto de la justicia tributaria demanda la personalización como el auténtico que ha de inspirar la distribución de la carga, esta se tendrá que graduar progresivamente conforme a la auténtica capacidad de cada sujeto. Es decir, la equidad exige la

---

[79] NEUMARK. F, Op. cit. Págs. 132- 136.

personalización de la capacidad económica y está, a su vez, la progresividad impositiva.[80]

Si bien, actualmente se ha optado decididamente a favor del principio de progresividad, no quiere decir que todas las figuras impositivas operen en forma progresiva.

El principio de capacidad económica fundamenta al tributo, mas no siempre en la realidad dispositiva fundamenta el hecho imponible. Se puede entender que el hecho imponible no está vinculado especialmente con el principio de capacidad económica, sino que es todo el tributo el que debe ajustarse a este principio constitucional.[81]

Si se quiere ubicar en la estructura del tributo la especial manifestación de capacidad económica que haya querido gravar el legislador; debemos considerar al objeto del tributo, que se infiere, ciertamente de toda la estructura del tributo.

---

[80] GOODE, R. Op. cit. Págs. 32- 35.
[81] MARTÍN Delgado, J. M. *Los Principios de Capacidad*. Págs. 86 a 92.

L.- CAPACIDAD ECONÒMICA EN EL DERECHO COMPARADO

Introducción.-

El profesor Palao Taboada[82] proponía considerar la capacidad económica como"una especificación del principio de igualdad". Atendiendo al principio de capacidad económica, no se puede negar que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea.

La interdicción de la arbitrariedad como contenido de la igualdad fue adoptada por el Tribunal Constitucional Alemán y ha encontrado eco en la jurisprudencia constitucional de otros ordenamientos como Italia y España,[83] cuyas normas fundamentales recogen expresamente el principio de capacidad económica o capacidad contributiva.

La doctrina aboga por una rehabilitación de la capacidad económica, y en este sentido se orienta también la jurisprudencia constitucional alemana de los años ochenta y noventa.

---

[82] PALAO Taboada; *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en Estudios Jurídicos.* Homenaje al profesor Federico de Castro, Madrid, Tecnos, 1976, Vol. II, Pág. 400, Citado por Herrera Molina P. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1998, Pág.23.

[83] HERRERA M. Op. cit. Pág. 24.

Herrera Molina P. M.[84] indica, "pretendemos liberar la capacidad económica de adherencias perturbadoras, proponiendo una construcción doctrinal que destaque la existencia de un derecho fundamental a contribuir a las cargas públicas con arreglo a la propia capacidad económica".

La doctrina alemana tiende a ver en el principio de capacidad económica un valor autónomo de la mera interdicción de la arbitrariedad, bien por considerarlo un auténtico criterio de reparto de las cargas públicas.[85]

La jurisprudencia constitucional alemana deduce del principio de igualdad un motivo razonable para la diferencia de trato (a mayor capacidad económica, mayor tributación).

M. JURISPRUDENCIA

M.1.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA.

La Constitución Española reconoce expresamente el principio de capacidad económica, como medida general de Justicia Tributaria.

Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. El

---

[84] HERRERA Molina, P. M. Op. cit. Pág.25.
[85] HERRERA Molina, P. M. Op. cit. Pág.23.

servicio de esta lógica no asegura por si solo "un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" que pudiera demandar la estimación individualizada en cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas".

El principio de capacidad económica opera, como un límite al poder legislativo en materia tributaria, aunque la libertad del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional; el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria, sino que, es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando en cada caso, los límites establecidos en la Constitución.

Es constitucionalmente admisible que el Estado, en el ámbito de su competencia establezca impuestos que, sin desconocer decir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real en la

generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel precepto constitucional quede a salvo.

Su finalidad es que el impuesto recaiga sobre las rentas netas, expresivas de la capacidad económica del sujeto pasivo, su fundamento se encuentra, por ello, en la más plena realización de la Justicia Tributaria.

M.2.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ITALIANA.

Para el profesor H. W. Kruse,[86] la imposición, ha de ser justa y justicia significa igualdad. La ley sólo será inconstitucional cuando el legislador obre arbitrariamente, es decir, cuando actúe sin motivación objetiva.

El profesor Kruse es igualmente escéptico sobre el principio de la capacidad económica: éste no deriva del principio de igualdad ni mide la idea de justicia, simplemente sirve para concretar las cuatro preguntas que deja abiertas el principio de igualdad qué es igual, qué es desigual y en qué consiste la igualdad y la desigualdad. El principio de la capacidad económica concierne con otros motivos de diferenciación, presupuestarios, de política financiera, y macroeconómicos.

---

[86] Citado por HERRERA Molina, P. M. Op. cit., Pág.25.

Herrera Molina[87] opina que la crítica de Kruse viene a coincidir con un giro en la jurisprudencia constitucional alemana, que rehabilita el principio de capacidad económica. Este "cambio" se une también a diversas propuestas doctrinales que tienden a reforzar el papel de la tributación con arreglo a la capacidad económica, como objeto de un derecho fundamental y con otra corriente que interpreta el principio de igualdad como exigencia de ponderación de bienes jurídicos.

M.3.- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ALEMANA.

El Tribunal Constitucional Alemán, concede una creciente importancia al principio de la capacidad económica.

La argumentación inicial del tribunal parecía basarse en los siguientes criterios: cuando el trato desigual se opone a las prohibiciones de diferencias previstas por los derechos fundamentales, estas priman frente a las consideraciones de política económica, de practicabilidad administrativa (sentencia de 24-I-1962).[88] o de política presupuestaria, pues las necesidades financieras del Estado no bastan en ningún caso para justificar un impuesto inconstitucional (sentencia de 17-I-1957).[89]

El tribunal afirma que es un principio fundamental de la justicia tributaria que la tributación debe regirse según el principio de

---

[87] HERRERA Molina, P. M. Op. cit., Pág.25.
[88] BVerfGE 6,55,80. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.31.
[89] BVerfGE 6,55,77. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.31.

capacidad económica. Esta consideración es esencialmente válida para el Impuesto sobre la Renta.

Las necesidades financieras del Estado no justifican un impuesto inconstitucional;[90] así el principio de capacidad económica adquiere un peso propio y no puede sacrificarse sin más a las necesidades financieras del Estado.

El legislador sólo puede aumentar la tributación de quienes perciben mayores rendimientos en la medida en que respeten el principio de igualdad horizontal de la tributación.

La capacidad económica puede desplegar su eficacia en un doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. En realidad, ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuanto es justo que pague cada contribuyente: fundamenta por tanto, su derecho a contribuir precisamente en esa proporción y no en una cuantía superior.

---

[90] BVerfGE 82,60,86. Citado por HERRERA Molina. Op. cit. Pág.58.

N.- DOCTRINA

N.1.- DOCTRINA ALEMANA, ESPAÑOLA E ITALIANA

Se requiere la existencia de un derecho a que la contribución se configure por el legislador con arreglo a la capacidad económica de cada uno. En la literatura jurídica se observa también una rehabilitación del principio de capacidad económica. Por una parte, se acude a la capacidad económica como solución para diversos problemas tributarios.

El esfuerzo dogmático por rehabilitar el principio de capacidad económica se centra en los mismos puntos que hemos destacado en la jurisprudencia constitucional. La capacidad económica como medida de la igualdad y como elemento de un derecho fundamental cuyas restricciones exigen un control de proporcionalidad.

Desde una perspectiva general se señala la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto de las cargas públicas, y no solo como límite negativo que excluyan supuestos concretos de legislación arbitraria.[91]

En los casos de España-Italia cuyas constituciones recogen expresamente el mencionado principio, se destaca su peso específico

---

[91] HERRERA Molina, P, M. Op. cit. Pág. 74.

como criterio constitucional: en palabras de Soler Roch[92] "La capacidad económica como medida de igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada se ha ordenado en un determinado momento histórico el cumplimiento de aquel deber; a partir de ese momento representado por su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos empezando por el propio legislador y es, precisamente por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo". En ésta misma idea ha insistido recientemente Moschetti: "no existe tan sólo el límite extremadamente genérico de la prohibición de lo ilógico, de lo incoherente, de lo arbitrario. Antes bien existe el límite del principio de capacidad contributiva; éste no es un límite implícito, obvio, interno a cada norma, sino un límite externo de sujeción a una norma superior" que al estar expresado en la constitución, actúa como presupuesto, límite máximo y parámetro del gravamen".

La doctrina Alemana destaca la importancia de la capacidad económica como criterio de reparto o medida de la imposición (lo que exige preguntarse por la carga impositiva total que soporta el contribuyente), y reconoce en este principio no solo a un mero criterio lógico para aplicar el principio de igualdad evitando decisiones

[92] F. MOCHETTI. *La capacità contributiva*, en la obra colectiva dirigida por A. Amatucci. Trattato di Diritto Tributario, Padova, CEEDAM, 1994, Vol. I. Pág. 230.

arbitrarias sino también una exigencia del principio del Estado social, y de otros preceptos constitucionales.[93]

Los autores españoles y alemanes coinciden en señalar que la capacidad económica no sólo ha de actuar como medida distributiva de la imposición, sino como criterio orientador del gasto público.

La existencia de un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica se encuentra en la doctrina Española y Alemana, si bien no se han desarrollado hasta ahora todas las consecuencias de esta tesis, cuyos antecedentes se encuentran en la Constitución de Baviera.

El fin recaudatorio exige gravar las fuentes de riqueza, pero una afirmación tan genérica no ofrece ninguna justificación de los impuestos y, por tanto no suministra ninguna medida sobre su distribución. Como advierte el profesor Tipke;[94] si el reparto de la carga fiscal es injusto, la injusticia no desaparece por el hecho de que el acreedor tributario necesite recursos económicos y los contribuyentes sigan disponiendo de algo que pagar.

Además, la evolución de la jurisprudencia y la doctrina muestran la necesidad de elaborar un derecho fundamental de contribuir con

---

[93] En cuanto al principio de capacidad económica como exigencia de la cláusula del Estado social. K. Tipke, Die. Steverrechtsordnung, cit. Vol. I, Pág. 490. (citado por HERRERA Molina, Op. cit. Pág. 75).

[94] K. TIPKE, Die Steverrechtsordnung, Op. cit. Vol. II, Págs. 517-518.

arreglo a la capacidad económica. Es preciso trascender la pura mención de la capacidad económica en el Art. 31- I. C. E., y analizar su posición y fundamento en el orden constitucional. Este examen permitirá descubrir la relación de la capacidad económica con el común fundamento de los derechos fundamentales y con el deber de contribuir, hará posible desentrañar la estructura dogmática de la capacidad económica, basada en el derecho a la igualdad.

El objeto del deber constitucional de contribuir coincide con el ámbito protegido por el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica.

La capacidad económica es una concepción, una medida del principio de igualdad, pues deriva de la naturaleza de la actividad financiera pública.

El concepto de capacidad contributiva o económica ha existido a través de la historia de los pueblos, donde se tomaba a la riqueza en general como base de las contribuciones; sin embargo su significado no era tan depurado como lo entiende la doctrina alemana, italiana y española en los tiempos modernos. García Bueno cita a Martull-Ortega (la justicia y el impuesto sobre la Renta, Universidad de Santiago Compostela, 1973, p.75 y ss.); quien indica que la capacidad contributiva no es un principio de reciente creación, ya que en la Edad Media era común que se contribuyera en proporción a su aptitud c

facultad. En Inglaterra durante el mandado de la Reina Isabel, se utilizaba el concepto ability, como indicador de capital. En Francia, en el año 1789, las contribuciones se llevaban a cabo en base a las facultades de las personas, sin embargo se utilizaban impuestos proporcionales y no progresivos. El concepto de capacidad contributiva, es un vocablo mas completo y se entiende como la base, o fundamento de la obligación impositiva y también como un límite al legislador al crear las normas tributarias. [95]

No se debe establecer ninguna contribución que contradiga a los principios constitucionales para que existan los impuestos, es indispensable que exista capacidad económica, ya que carece de toda lógica jurídica pretender gravar a quien no tiene capacidad económica.

La Constitución busca armonía entre las cantidades que se presupuesta recaudar y la determinación de la contribución justa a cubrir tanto por las personas físicas como por las jurídicas.

En la Constitución Italiana de 1948 se dio un avance muy significativo en el aspecto impositivo, al considerar un mínimo gravable, la progresividad impositiva y la justicia distributiva.[96]

A su vez España, en su nueva Constitución de 1978; y acorde al artículo 53 de su similar italiana, afirma la capacidad económica como

---

[95] YEBRA Martull-Ortega. *La Justicia y el Impuesto Sobre la Renta.* Universidad de Santiago de Compostela, 1973, Pág.75 y siguientes. (Citado por García Bueno, Op. cit. Pág. 64.).

[96] MOSCHETTI. Op. cit. Págs.257-268.

criterio indispensable de que la contribución se basa en la riqueza, en la generación de medios económicos para ser sujeto de obligación tributaria y aplicando el principio de progresividad.

Tanto en la nueva Constitución Italiana, como en la española se presenta la capacidad contributiva o económica y la progresividad como normas fundamentales, como piedras angulares determinantes de la justicia contributiva, al establecer el pago de los impuestos de acuerdo a la real capacidad contributiva de las personas, y aplicando tasas o tarifas progresivas. Con base en las reformas constitucionales referidas, se fortalecen sobre manera los cimientos del sistema impositivo.

Estas reformas constitucionales son de trascendental relevancia, no sólo por la función que desarrollan, sino porque dichos ordenamientos están establecidos en el máximo ordenamiento jurídico que es la Carta Magna; considerando que como indica Lejeune Valcarcel[97] "Una Constitución no es solo la norma fundamental del ordenamiento jurídico, cuyo conocimiento queda mas o menos reservado a los juristas, sino que es a la vez un texto de carácter político en el que se contienen las directrices a las cuales ha de acomodarse la vida social. Y es entonces claro que en un texto de esta naturaleza moderna progresista, no puede dejar de decirse de forma

[97] LEJEUNE Valcárcel. *El Principio Constitucional de Igualdad Tributaria*, en seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario.

expresa y rotunda que los impuestos han de ser progresivos, idea ésta asumida por la común conciencia política y social.

La vigente Constitución Española que nace con la transición política de 1978 evolucionó de tal manera que transformó la vida política, económica y social del pueblo español, al indicar en su artículo 31–I La estructura del sistema tributario general al indicar: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

A su vez el artículo 9 de la propia constitución establece:

1º- Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

2º- Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en le vida política, económica, cultural y social ."

Es precisamente en el citado artículo 31-I donde se precisa la actual estructura del sistema tributario, que toma como base la justicia

que se obtiene en el cumplimiento de los principios constitucionales establecidos en la relación existente entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, los que se materializan en las leyes ordinarias correlativas.

Cazorla Prieto[98] indica que "el principio de capacidad económica es tradicional en el campo tributario. En él se ha querido observar, en primer lugar, una regla en virtud de la cual la incidencia tributaria en cada persona debe tener en cuenta como elemento definidor la riqueza material de cada uno, dato de lógica fiscal, ya que el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama de posibilidades, y como tal no puede grabar mas que en concordancia con lo que cada ciudadano posea de ella".

Examinando la relación del principio de capacidad económica con el valor de justicia en materia tributaria, a la luz del artículo 31-I de la Constitución Española, el principio de referencia no representa por si mismo el postulado de justicia tributaria, ya que conjuntamente con otros como el de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad integran la justicia tributaria. Sin embargo, el principio de capacidad económica es un elemento de suma importancia para el logro de aquella en toda su integridad.

---

[98] CAZORLA Prieto, L, M. *Derecho Financiero y Tributario*. 2001, Navarra, España, Págs.106, 107.

Por lo que respecta al alcance, el principio de capacidad económica "no es un axioma del que pueda extraerse, por simple deducción lógica; consecuencias positivas, precisas y concretas".[99]

El principio en comento se exige principalmente de los impuestos en concreto, sin prejuicio de que pueda aplicarse en el sistema tributario en general.

En los impuestos, el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas, o si lo hace, es de una manera indirecta; esto quiere decir que hay tributos como los impuestos, en los que frente a otros, la presencia del principio de capacidad ha de ser más intensa dada su configuración. Sin embargo, dentro de los mismos impuestos, la presencia del principio que nos ocupa es más exigente en unos (los directos) que en otros (los indirectos), en base a las características propias de los mismos.

Para un amplio sector de la doctrina europea, el principio de capacidad económica es el más importante en materia tributaria, y en ese sentido los demás principios jurídicos relacionados con el que se comenta auxilian a perfilar su alcance.

---

[99] Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, 11 de diciembre (RTC1992, 221).

El principio de capacidad económica significa que los tributos deben ser cubiertos por personas que manifiestan una real aptitud económica para contribuir a satisfacer los gastos públicos. La función primaria del principio de capacidad económica es servir como presupuesto legitimador de los tributos, de manera que en el establecimiento de las contribuciones se deberán tomar en consideración las situaciones objetivas de carácter económico, como son la renta, el patrimonio y el gasto. De estos aspectos, la doctrina en buena parte considera que el índice más significativo de capacidad económica en los diversos contribuyentes es su renta, siguiéndolas el consumo o gasto y su patrimonio.

El tratadista Menéndez Moreno,[100] opina que no solo ha de tomarse en cuenta en la configuración del hecho imponible, sino también al describir en la ley los demás elementos determinantes en la cuantificación del tributo, como lo son la base y el tipo de gravamen, elementos que constituyen la estructura de los tributos.

Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López.[101], en relación al principio de capacidad económica indican:

Al igual que ocurre con los demás principios constitucionales tributarios, el principio de capacidad económica encuentra su

---

[100] MENÉNDEZ Moreno H. *Derecho Financiero y Tributario*, Edit. Lex Nova, Valladolid 2002 Págs. 80- 81

[101] MARTÍN Queralt, J. LOZANO Serrano. CASADO Ollero y TIJERIZO López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, Madrid, 2001, Págs. 120- 122.

formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.

En el ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en proporción a los haberes), (de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir), etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario, omnímodo y arbitrario tratando de orientar el ejercicio de ese poder, encauzándolo a través del Derecho.

La igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

Parece, pues, claro que la exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario.

Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento, la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta y con intensidad diferente según cada figura tributaria. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imponibles de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica es un principio básico de justicia, en los impuestos que junto con los demás principios fortalecen las garantías del contribuyente ante las autoridades fiscales. Debemos tomar en cuenta que la capacidad económica no es el único criterio de justicia en los tributos, máxime que el sistema tributario justo no se concibe sin los principios de igualdad y progresividad. Debemos entender que la justicia tributaria, integrada por la unión de los principios constitucionales, no se puede despojar de ninguno de ellos.

La capacidad económica debe entenderse como el criterio de medición de la carga tributaria.

Al hablar de capacidad económica, nos encontramos ante un principio que conduce al sistema tributario en su conjunto, que como piensa Eseverry[102] "exige el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados con independencia de las consecuencias puramente económicas de estos sacrificios". Es justo, siempre que las cargas no sean desproporcionadas y en cualquier caso, nos encontramos ante un principio que orienta al sistema tributario en su conjunto, proyectándose con el mismo alcance y contenido sobre todos y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales, (Federación, Estados y Municipios).

El principio de capacidad económica, "no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas"[103], cumple con tres funciones principales:

1.- Como fundamento de las contribuciones.

2.- Limita la actuación del legislador en el ejercicio de su autoridad en el ámbito del poder tributario.

3.- Sirve de programa y orientación al propio ordenamiento tributario en la aplicación del citado poder.

---

[102] ESEVERRY, E. y LÓPEZ Martínez, J, N. *Temas prácticos de Derecho Financiero*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999. Pág. 169.

[103] STC 211/ 1992, citado por ESEVERRY. Op. cit. Pág. 169.

Los conceptos capacidad económica y capacidad contributiva, suelen manejarse como sinónimos; en Italia y Argentina se usa el concepto capacidad Contributiva y en España y Alemania, capacidad económica; sin embargo pueden distinguirse al considerarse a ésta última como la generación de riqueza, nuevos ingresos o utilidades que manifiestan al patrimonio del contribuyente; que anteriormente no tenía y ahora sí, y por capacidad contributiva entendemos la valoración concreta que lleva a cabo el legislador de la riqueza de referencia, para considerarla susceptible de gravarse.

Eseverry indica que "la capacidad contributiva como aptitud para allegar medios económicos a la Hacienda Pública ha de ser estudiada desde una doble perspectiva: como capacidad contributiva absoluta, concebida como aquella aptitud abstracta para concurrir a la financiación de los gastos públicos; y como capacidad contributaria relativa, entendida ésta como un criterio que ha de ordenar la determinación de la carga tributaria.[104]

La anterior concepción pone de manifiesto la auténtica definición práctica que representa el principio de referencia, en torno a las dos vertientes.

El legislador elige los presupuestos de hecho que se traduzcan en capacidad económica, para determinar la capacidad contributiva.

---

[104] ESEVERRY, E. Op. cit. Pág. 170.

En éste orden de ideas, la actuación del legislador, debe ubicarse en la identificación de los diferentes hechos generadores de las contribuciones, eligiendo tanto índices directos, como la percepción de una renta gravable o indirectos como gravámenes al consumo que reflejen una capacidad económica suficiente para soportar cargas impositivas.

Para la determinación de la capacidad contributiva, una vez que el legislador ha determinado los diferentes hechos gravables, debe establecer con precisión los elementos de cuantificación que permitan graduar la capacidad económica obtenida en cada caso concreto cada contribuyente. De esta manera el principio de capacidad económica se conecta necesariamente con los principios de igualdad y progresividad.

En base a lo anteriormente expresado, se infiere que el principio de capacidad económica, es fundamental por la obtención de la justicia tributaria, en unión directa con los demás principios constitucionales.

Para que proceda el cumplimiento de la obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos, es necesario que existan elementos que originan el nacimiento de la obligación contributiva y que sean relevadores de la capacidad económica.

El principio de capacidad económica tiene carácter constitucional y una importancia básica para la producción y aplicación de normas tributarias. En definitiva su estudio puede considerarse fundamental para el Derecho Tributario. Su propia denominación es sumamente expresiva de su significado y lo mismo sucede si utilizamos otras denominaciones incorporadas por algunos autores a la ciencia económica o jurídica: principio de capacidad de pago o capacidad contributiva. Siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación económica concreta por parte de una Administración Pública. La capacidad económica es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones financieras determinadas, realizadas por personas físicas o jurídicas. Las personas jurídicas tienen un carácter permanente, siendo titulares con carácter indefinido de situaciones patrimoniales.