CAPITULO NOVENO
PRINCIPIO DE IGUALDAD

Sumario: Principio de Igualdad.
A. Antecedentes B. Generalidades. C. Diferencia entre Igualdad General e Igualdad Tributaria. D. Constitución española de 1978. E. La igualdad en España. F. La igualdad en Argentina. G. La igualdad en México H. Jurisprudencia Española. I. Jurisprudencia Argentina. J. Jurisprudencia Mexicana.

A.- ANTECEDENTES

La historia del principio de igualdad se remonta a tiempos antiguos. En la época medieval se le reconocía como derecho fundamental, sólo que se le confundía con el principio de legalidad, al identificarla como un derecho para la observancia de las disposiciones normativas vigentes. La ley se consideraba justa e igualitaria por el hecho de manifestarse a través de un ordenamiento, y como todo lo concebido por el hombre, trasciende las barreras del tiempo y cambia su contenido, así, en la actualidad se admite que el principio de igualdad implica otorgar un trato semejante a los semejantes, y diferente a los diferentes. Puede considerarse como el tiempo de cambio del principio de igualdad el año de 1789,con el advenimiento de la Revolución Francesa.

La igualdad jurídica requiere de diferentes posturas ante la ley, como es el caso de la actividad tributaria, que en mayor o menor

medida, ha estado presente en las diferentes civilizaciones. En la antigüedad, la distinción entre las personas que estaban obligadas a efectuar aportaciones para los gastos del soberano, llamado rey, emperador, señor feudal, etc., se hacía en relación a la situación social a la que se pertenecía; eran siempre los cultivadores de la tierra, los comerciantes o los pueblos vencidos en las confrontaciones bélicas, quienes tenían la obligación contributiva. Por consiguiente, el criterio de justicia dependía de la situación política y social que sustentaba el contribuyente, así los ricos y el clero, por lo general estaban exentos del cumplimiento de obligaciones tributarias, esgrimiendo como argumento el que sus funciones eran necesarias para el desarrollo del Estado.

Al respecto, menciona García Bueno[1] que "una época de transición en las ideas políticas se presenta con el derrumbamiento del régimen de privilegios encarnado en la Francia de Luis XVI. Momento álgido en la historia de la humanidad, que al grito de libertad, igualdad y fraternidad pugnaba por un cambio en la concepción de la justicia. La igualdad como principio, inicia así su función transformadora. Las exenciones o privilegios de que gozaba la nobleza eran vistas como injustas y arbitrarias, razón que motivo la búsqueda de un sistema fiscal, equitativo, sustentado en la aptitud económica. Tal proceder no ha sido fácil, la clase económicamente dominante siempre ha argumentado lo inicuo de tal proceder.

---

[1] GARCIA Bueno, Marco César. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México.* Pág. 180- 181.

Al ser ellos los generadores de la riqueza y, por lo tanto, los sostenedores del sistema económico, argumentan que al establecerse cargas tributarias a su riqueza, se atenta contra el Estado. Semejante situación se presenta actualmente en México con las rentas del capital, las cuales son gravadas de forma similar a aquellas otras que provienen del trabajo, o en otros casos, están exentos de gravamen, atentando así contra el principio de capacidad contributiva, generalidad e igualdad tributaria.

El movimiento revolucionario de Francia, marcó un nuevo rumbo en la vida del hombre, al romper y abolir los privilegios de clase de un sector de la población que comprende a la nobleza y al clero.

Una de las razones que ocasionaron el derrumbamiento del antiguo régimen francés fue la desigualdad tan drástica y el absolutismo, causas de graves problemas sociales.

García Bueno cita a Pizorusso[2] Alessandro, quien indica que la importancia del principio de igualdad, el cual ha estado presente en la concepción cristiana del mundo, así como en las confrontaciones bélicas que irrumpieron al final del siglo XVIII, como en su caso fue el inicio de la Revolución Francesa a través de la toma de la bastilla.

---

[2] PIZZORUSSO, Alessandro. *Lecciones de Derecho Constitucional.* Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. 1984. Pág. 163.

B.- GENERALIDADES

La igualdad es uno de los valores fundamentales, sólido pilar del Estado de Derecho.

A través de la historia ha evolucionado la igualdad jurídica hacia la igualdad real; la primera implica la igualdad formal de las personas, igualdad y libertad por el solo hecho de ser tales; la segunda, o sea la igualdad real, implica igualdad en oportunidades y posibilidades de carácter material, que no implica caer en el igualitarismo forzando la entrada en moldes preexistentes, sino la conjunción con la libertad, valor que acompaña siempre a la igualdad.

Podemos hablar de la igualdad como valor o principio general de todo un ordenamiento jurídico, y de igualdad respecto de determinada rama del sistema; aunque puede pensarse que habría una relación de género a especie, no hay una igualdad tributaria diferente de una igualdad civil o de una igualdad administrativa, sino una especificación del principio de igualdad en el campo tributario, en base a las particularidades que la autonomía científica propia concede a la rama jurídica de que se trate.

Martínez Lago[3] cita varios sentidos en que se puede entender la igualdad, a la luz de la Constitución española:

1) como valor superior del ordenamiento jurídico Art.1;
2) como situación a alcanzar, o sea igualdad material Art.9.2;
3) como regla de tratamiento entre semejantes Art. 14;
4) como principio informador del sistema tributario justo Art. 31.1.

En nuestro país, el artículo 1° de la Constitución Federal, contiene el principio de igualdad de todas las personas que se encuentran en territorio nacional, al otorgarles el goce de los derechos que la Constitución consagra sin distinción de nacionalidad, raza, religión o sexo.

La igualdad ante la ley se entiende principalmente como principio de no discriminación. La ley puede hacer distinciones entre las personas, concediéndoles y reconociéndoles diferentes derechos, sin embargo, el trato desigual será ilegítimo si se basa en criterios de raza, sexo, religión, origen social, etc. La Constitución reconoce la no-discriminación en el artículo 3°, fracción II, inciso c, en relación a los principios que rigen la educación, o en el artículo 4°, en lo referente a la igualdad entre el hombre y la mujer. En el caso de los impuestos, de acuerdo al artículo 31 fracción IV Constitucional, deben ser proporcionales y equitativos; esto quiere decir que la desigualdad en

---

[3] MARTINEZ Lago, Miguel. *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición confiscatoria.* Pág 614. Citada por NAVIERA Gustavo J. El Principio de no confiscatoriedad, Mc. Graw Hill. Madrid. 1997 Pág.130.

materia tributaria, solamente se justifica por las diferencias en ingresos y en la utilidad gravable de los diferentes contribuyentes.

Asimismo, podemos decir que se requiere algún grado de igualdad material o real para que sea efectivo el goce y ejercicio de las garantías individuales. Al logro de esta igualdad real se orientan los derechos sociales, cuyo objetivo es asegurar a las personas un mínimo de bienestar económico y social.

La igualdad, como garantía de los derechos de los contribuyentes, no es tan antigua como la legalidad, aparece con el advenimiento del sistema republicano, que lo consagra como derecho natural al abolir diferencias por nacimiento, raza, sangre y religión.

En las pasadas monarquías existieron grupos sociales que estaban exentos de obligaciones tributarias, como el clero y la nobleza. La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley.

La igualdad es una garantía que autolimita al poder del Estado frente a las personas; está incorporada al sistema de la Constitución, que lo considera un derecho natural del ser humano, como la vida, la libertad y la propiedad; asimismo se considera como una institución del sistema constitucional. Por consiguiente, la igualdad es una norma de cumplimiento obligatorio para los tres órganos en que se divide el

gobierno y en base a los preceptos constitucionales citados con anterioridad, como es el artículo 31-IV. Se confiere al Poder Judicial la atribución de declarar inconstitucional la ley, el decreto o el acto administrativo que viole esa garantía.

La igualdad tributaria, se considera en razón del monto de las utilidades o riquezas de cada uno, que determinan la capacidad económica real. Es un concepto objetivo y real para apreciar la base sobre la que se determinará la igualdad. A iguales riquezas (capacidad económica), corresponden iguales tributos.

La capacidad económica, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, se convierte en la capacidad contributiva, esto es, en una capacidad, que si bien es cierto, descansa en la riqueza, ahora lo hace con fines concurrentes al fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social. La igualdad deja de reposar en la capacidad económica, es decir en la riqueza considerada en sí misma para tomar en cuenta la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas, tomando en cuenta aquellos fines. La igualdad seguirá la línea que marcan esos fines; por lo que a iguales capacidades contributivas se aplicarán iguales tributos.

La igualdad tributaria es diferente a la igualdad ante la ley general; tampoco es la igualdad aritmética. El artículo 16 de la Constitución española emplea el término igualdad en dos

oportunidades y con diferente significado, al decir: "Todos los habitantes son iguales ante la ley"; más adelante indica "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

Cuando se superó la interpretación de la igualdad aritmética, se comenzó a hablar de igualdad de condiciones o de situaciones. Al indicar que la igualdad es la base del impuesto, ha permitido que esa base pueda ser tanto la capacidad económica, como la capacidad contributiva.

Al hablarse en principio de capacidad económica y más tarde de capacidad contributiva, para significar que no se trataba de la igualdad de los contribuyentes, sino de sus riquezas, que son la base para determinar la igualdad tributaria.

C.- DIFERENCIA ENTRE IGUALDAD GENERAL E IGUALDAD TRIBUTARIA.

Estamos totalmente de acuerdo con Luqui[4] en que al emplear los términos "base del impuesto", coloca la igualdad en un plano distinto de cuando se refiere a la igualdad de todos los habitantes. Aquí la igualdad es de la proporción o medida con que el tributo incide sobre las capacidades contributivas. De esto resultan consecuencias importantes, como son:

---

[4] LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1993. Pág.47.

a) Que las personas, en materia tributaria, tienen relevancia en tanto exista una relación entre éstas y sus capacidades contributivas;

b) Que los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades contributivas,

c) Que no obstante ser iguales ante la ley, pueden no serlo ante las leyes tributarias,

d) Que no contradice, en consecuencia al principio constitucional de la igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas en las capacidades contributivas,

e) Que la proporcionalidad o la progresividad no basta, antes bien completa el principio de la igualdad tributaria.

La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de la igualdad ante la ley; en ésta todos los habitantes son iguales, en aquella no todos los habitantes son iguales ante la ley del tributo. Al contrario, es la ley la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales, es decir, frente a las "bases" que esas capacidades contributivas exteriorizan. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la ley del tributo la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria sobre las

riquezas, si el Estado las considera en igualdad de capacidades contributivas.

D.- CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

Art.1.1 España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. En éste artículo constitucional sumamente valioso, se proclama el Estado Social del Derecho.

Art. 9.2 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 la vida política, económica cultural y social.

Art. 9.3 La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Art. 14 Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Art. 31.1 Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Art. 40 Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizaran una política orientada al pleno empleo.

E.- LA IGUALDAD EN ESPAÑA

La Constitución de España le da relevancia al principio de igualdad al establecer que el sistema fiscal estará inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Sin embargo, nadie podrá ser gravado si no manifiesta un índice de capacidad contributiva, donde los sujetos a quienes se llame a contribuir atiendan a principios de igualdad y progresividad. El Tribunal Constitucional de España ha sostenido en sentencia 27/1981 de 20 de julio, FJ4; que un sistema fiscal justo no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del principio de igualdad. La igualdad se encuentra en este sentido, íntimamente enlazada con el principio de capacidad contributiva y de progresividad. De allí que un sistema fiscal que se digne de ser justo, debe estar acorde con los anteriores principios.

La igualdad y sus diversas concreciones en la Constitución española.

García Doraro[5] establece al respecto: "El valor superior de la igualdad proclamado en el artículo 1.1. de la Constitución española se encuentra formulado en diversas manifestaciones o concreciones a lo largo del articulado constitucional. El tribunal constitucional señaló en sus sentencias 8/1986, de 21 de enero (F. J.4ª) y 19/1987, de 17 de febrero (F. J. 3ª), las numerosas manifestaciones específicas y concretas que el valor superior igualdad del Art. 1. de la Constitución tiene en el propio texto constitucional, afirmando en esta última que: el Art. 1.1. de la Constitución menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio el Art. 14, como es sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, mientras que el Art. 31.1. el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica es considerado como criterio inspirador del sistema tributario.

---

[5] GARCIA Dorado, Francisco. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de tributación.* Dykinson. Madrid. 2002. Págs. 65-66.

Estos preceptos, el Art. 14. y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. gr. el Art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el Art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia".

De entre éstas diversas concreciones, de mayor interés para nuestro estudio son dos de ellas, que podemos considerar como básicas. Por un lado, su formulación en el artículo 9.2. de la Constitución como igualdad material "del individuo y los grupos en que se integra", correspondiendo a los poderes públicos promoverla y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud para que sea "real y efectiva". Por otro lado, el derecho fundamental a la igualdad en su doble aspecto de igualdad hacia la ley y ausencia de discriminación, preceptuado en el artículo 14 de la Constitución, calificada como igualdad formal. Otra formulación, reflejo del valor superior igualdad, es la igualdad tributaria, contenida en el artículo 31.1. de la Constitución, objeto de nuestra atención como criterio inspirador de un sistema tributario justo. Y finalmente, la igualdad del artículo 139.1 de la Constitución, al garantizar, dentro de la diversidad de la organización territorial del Estado, que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado".

El principio de igualdad representa en el orden constitucional un valor superior en la obligación tributaria.

Para Sainz De Bujanda,[6] la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia, por ende, el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes. Es clásica la afirmación de que el principio de igualdad exige el tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales.

El principio de igualdad, dentro del ordenamiento financiero también se pregona de los gastos públicos, como dispone el artículo 31. 2 de la Constitución española: "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderá a los criterios de eficiencia y economía". Es decir, la igualdad se proyecta al ciclo financiero tanto a los ingresos como a los gastos.[7]

Estamos de acuerdo con Queralt Martín[8] en las siguientes afirmaciones:

1.- El principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto al principio de capacidad económica, de forma que -

---

[6] SAINZ De Bujanda, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. 1993. Pág. 102.

[7] QUERALT, Martín, Juan; LOZANO Serrano, Carmelo; CASADO Ollero, Gabriel; TEJERIZO López, José. *Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2001. Pág. 73.

[8] QUERALT, Martín. Op. cit. Pág. 75.

situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera.

2.- El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación.

3.- El principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la misma.

4.- El principio de igualdad no ampara el derecho a imponer o exigir diferencias de trato en situaciones o supuestos desiguales.

5.- El principio de igualdad debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales.

6.- La igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.

F.- LA IGUALDAD EN ARGENTINA

De acuerdo al artículo 16 de la Constitución Nacional de Argentina se dispone que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este principio no hace alusión a la igualdad numérica, consistente en que

cada habitante pague el mismo importe, lo cual traerá las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad contributiva, comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable; excluye toda distinción arbitraria, injusta u hostil contra los contribuyentes.

García Vizcaíno cita a Jarach,[9] quien afirma que si se interpretara la Constitución Nacional con el criterio de la ciencia de las finanzas, llegaríamos a la paradójica conclusión de condenar como inconstitucionales la mayoría o la totalidad de los impuestos existentes, por cuanto, por una o por otra razón todos son desiguales frente a rígidos criterios científicos, y el sólo impuesto igual sería un hipotético o utópico impuesto óptimo.

Por ende indica que se debe buscar en la jurisprudencia el significado que los jueces han atribuido al principio de igualdad, concluyendo que los impuestos son iguales cuando las apreciaciones político-sociales del legislador coinciden con las del Poder Judicial y son desiguales cuando no coinciden.

Sostiene este autor que un impuesto es desigual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador. Si en cambio, el Poder Judicial no comparte las opiniones y los propósitos políticos de las medidas fiscales adoptadas

---

[9] JARACH, Dino. *Finanzas Públicas*. Cangallo. Buenos Aires. 1978. Pág. 321-323.

por el legislador, si no hay puntos de contacto en las apreciaciones políticas de uno y otro, en la conciencia político-social de ambos poderes, entonces el Poder Judicial considera que las distinciones hechas por el legislador no se ajustan a criterios racionales de tributación, y por consiguiente los impuestos son desiguales.

García Vizcaíno[10] indica que "La Corte Suprema Argentina establece que la igualdad consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos concurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquier otra inteligencia o acepción de éste derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social". (Fallos 16-118; en el mismo sentido, fallos 101-401, 123-106 y 134-425).

G.- LA IGUALDAD EN MÉXICO

En México, el principio de igualdad tributaria como tal no existe en la Constitución Política Federal ni en la legislación ordinaria. Sin embargo, como ha dicho Margain Manatou[11], un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

---

[10] GARCIA Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Depalma. Buenos Aires. 1996. Pág. 291.

[11] MARGAIN Manatou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1967. Pág. 109.

Al respecto, podemos decir que el principio de equidad está constituido por la igualdad, lo que se entiende que para el debido cumplimiento del principio en cita, las normas tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminación alguna y, por consiguiente, contrarias a la justicia. En ese orden de ideas, el principio de equidad se entiende como la igualdad ante la misma ley tributaria, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, mismos que deben recibir un trato idéntico respecto a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

En resumen la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo, con excepción de las tasas o tarifas. Esto quiere decir que la norma tributaria no debe hacer distinciones entre contribuyentes, al conceder por ejemplo mayores plazos para el pago de contribuciones a algunas personas y no a otras, o imponiendo sanciones diferentes al mismo tipo de infracción, etc.; teniendo cuidado en acatar el principio de proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas aplicables contengan diferentes porcentajes, a fin de que cada persona contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

H.- JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

De acuerdo con el principio de igualdad no podemos decir que todos los sujetos a tributar soporten la misma carga. La igualdad supone según se desprende de la S. T. C. 76/1990, de 26 de abril España, igual trato a los iguales y desigual a los desiguales; podemos decir que los impuestos respetan este principio si el legislador:

a) Procura evitar que dos o más circunstancias de imposición claramente definidas, dentro de la categoría de situaciones sometidas del impuesto den como resultado cargas tributarias iguales, tras aplicar la ley.

b) Procura evitar que dos o más circunstancias de imposición claramente iguales o similares, dentro de la categoría de situaciones sometidas al impuesto den como resultado cargas fiscales diferentes, después de aplicar la ley.

c) Procura evitar que aquellas circunstancias de imposición de las que no pueda afirmarse con claridad si son iguales o distintas; sean discriminadas con diversas cargas tributarias, como consecuencia de la aplicación de la ley.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en innumerables ocasiones sobre esta materia en el campo tributario.[12]

Estamos de acuerdo con Queralt Martín Juan, Lozano Serrano C. y Poveda Blanco F.[13] en cuanto a que en el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Sin embargo, ello no significa que el principio de igualdad tributaria agote su contenido con el de capacidad económica. (STC 8/1986 de 21 de enero).

I.- JURISPRUDENCIA ARGENTINA

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Argentina, desde sus primeros fallos, reconoció que la igualdad no significa una igualdad aritmética, lo que definitivamente sería injusto. El estudio de la jurisprudencia nos conduce a la comprobación de una auténtica evolución sobre el alcance que se debe dar a la igualdad en materia tributaria. La Corte Argentina sostuvo que "El principio de igualdad de las personas ante la ley, no es otra cosa que el derecho a que no se establezca con excepciones o principios que excluyan a unos de lo que

---

[12] PEREZ De Ayala, J, L. y PEREZ De Ayala, Becerril, M. *Fundamento de Derecho Tributario*. Editoriales de Derecho Reunidos. Madrid. 2002. Pág. 76.

[13] QUERALT, Martín Juan; LOZANO Serrano, Carmelo; CASADO Ollero, Gabriel; TEJERIZO López, José. *Derecho Tributario*. Aranzadi. Navarra. Pág. 58.

se concede a otros en igualdad de circunstancias, de donde se infiere que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos concretos la ley de acuerdo a las diferencias existentes en ellos y que cualquier otra aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social. ("Fallos", t.16. Pág.118). Esta doctrina se mantendrá, con algunas variantes en cuanto a su terminología, en todos los pronunciamientos que posteriormente dictó el mismo tribunal. ("Fallos", t.95. Pág. 327,t.105. Pág.273; t.115. Pág. 111, t.117. Pág. 22, entre otros muchos.[14]

En base a la misma doctrina, la Corte Suprema ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias que no cumplieron el principio de la igualdad, al establecer: "Es inconstitucional la ley, que grava a determinadas personas o clases con exclusión de otras que representan gran parte de la fortuna privada, a fin de costear un servicio mediante los recursos de una parte de la población en beneficio de otra". ("Fallos",t.149, Pág. 200;t.157, Pág. 359; t.158, Pág. 144; t. 162, Pág. 240; t. 166, Pág. 84, entre otros).[15]

Sin embargo, el principio de igualdad tributaria no es obstáculo para reconocer que el Estado puede, a los efectos de una más razonable y justa aplicación de los tributos, formar grupos o categorías de contribuyentes, siempre que ellos no respondan a discriminaciones arbitrarias o de hostilidad hacia cierta clase de personas o grupos. Al

---

[14] LUQUI, Juan Carlos. Op. cit. Pág.48.
[15] LUQUI. Op. cit. Págs. 48 y 49.

respecto, ha dicho la Corte Suprema "La garantía consagrada por el artículo 16 de la Constitución nacional, al establecer la igualdad como base del impuesto, no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante la diversidad de circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinada clase de personas, como lo ha enseñado la doctrina y jurisprudencia.("Fallos", t.132, Pág. 401, t.115, Pág. 11; t.138, Pág. 313; t.151, Pág. 359, entre otros).[16]

J.- JURISPRUDENCIA MEXICANA

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado las siguientes tesis y precedentes:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.[17] De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero que se destine al

[16] LUQUI. Op. cit. Págs. 48 y 49.
[17] Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Pág. 173, Tesis. 173.

pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios, Así se ha sostenido, que si bien el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad; determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-[18] 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

---

[18] Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Pleno, Tesis 275.

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.

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.-[19] De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o

[19] Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI, Marzo de 2000. Pág. 35, Tesis: P./J.24/2000.

arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, p. 208.

Así pues, es claro que la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentra en igualdad de circunstancias frente a una misma hipótesis de causación establecida en la ley, y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad en dichos términos.

Por tanto, para que una disposición tributaria respete la garantía de equidad tributaria, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley.

De lo antes analizado, es claro que también las disposiciones que dan un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas, entrañan una contravención al principio de equidad tributaria.

Tal distinción se basa en la idea que el principio de igualdad se aplica a sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias de derecho (igualdad real) y que, por lo tanto, tienen las mismas prerrogativas y obligaciones; no ocurre lo mismo con la equidad tributaria (igualdad jurídica), ya que de este principio se desprende que no es necesario que los sujetos se encuentren en todo momento, y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad. Lo anterior se analiza de la siguiente forma:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

"**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.**[20] El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV,

[20] Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97, página 43.

constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaría: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; e) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con la garantía de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada y el resultado que produce, así como el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTAN EN SITUACIONES DISPARES.[21] El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de

[21] Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de 1997, tesis P./J. 42/97, página 36.

nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tomen en cuenta que los particulares ubicados en la misma actuación, deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor alguno. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

CAPITULO DÉCIMO
EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

A. Concepto de Progresividad; A.1.Generalidades; A.2. Pérez de Ayala; A.3. Sánchez Serrano; A.4. Sainz de Bujanda y García Dorado; A.5. Martínez Lago y García de la Mora; A.6. Pérez Royo; A.7. Cazorla Prieto; A.8. Martín Queralt, Lozano Serrano y Poveda Blanco; A.9. Menéndez Moreno; A.10. Ernesto Eseverry y López Martínez. B. Funciones del Principio de Progresividad.; B.1. Cazorla Prieto; B.2. Frankfort Fritz Neumark. C. Puntos críticos de la progresividad; C.1.a. Complejidad legal y administrativa del impuesto; C.1.b. Blum y Kalven; C.1.c. Efectos económicos de la progresividad; C.2. Henry Simons; C.3. Louis Eisenstein; C.4. Harold Groves; C.5. Progresividad en forma de un Impuesto Sobre la Renta.

A.- CONCEPTO DE PROGRESIVIDAD

A.1.- GENERALIDADES

El concepto de progresividad impositiva se vincula con el carácter redistributivo de los tributos para manifestar el efecto positivo de un sistema tributario en aras de lograr una mejor distribución de la renta y la riqueza de la sociedad.

La característica de un impuesto progresivo se obtiene comparando los incrementos relativos de recaudación que el mismo produce con los incrementos relativos de la base gravada.

Si la relación es superior a la unidad, el impuesto es progresivo; si es igual a la unidad, es proporcional, y si es menor, regresivo. Por lo

tanto un impuesto es progresivo cuando su recaudación va creciendo en mayor proporción de la que lo hacen sus bases.

La forma que presenta un impuesto progresivo es la de una tarifa o escala con tipos impositivos crecientes que pueden establecerse por escalones de clases. En la progresividad por escalones, la base gravable se divide en fracciones y a cada una de ellas se le aplica un tipo impositivo distinto.

Como ejemplo tenemos la tarifa del artículo 13 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el año de 1986 y la tasa única del 35% vigente a partir de 1987 hasta la fecha.

Casos	Utilidad Fiscal	Impuesto con tarifa progresiva	Impuesto con tasa única	Diferencia
Primero	$ 500,000.00	$60,450.00	$175,000.00	$114,550.00
Segundo	$1,000,000.00	$133,050.00	$350,000.00	$216,950.00
Tercero	$4,000,000.00	$1,055,250.00	$1,400,000.00	$344,750.00

A.2.- Para Pérez De Ayala,[1] "La progresividad de un sistema fiscal consiste en que quien más capacidad contributiva tiene, pague más que proporcionalmente que el que la tiene menor, por el conjunto de impuestos que respectivamente les graven". Esto es, a medida que se incrementa la riqueza de cada contribuyente, aumenta

[1] PÉREZ Ayala, J. L. *Las cargas públicas principios para su distribución*. Hacienda Pública Española, nº.59, 1979.

la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Así, los que obtienen mayor capacidad económica, por consiguiente tienen mayor capacidad contributiva y por ende contribuyen en proporción superior a los que tiene menos.

A.3.- Sánchez Serrano[2] establece que "Desde el punto de vista teórico, el fundamento de la progresividad debe buscarse en las teorías económicas de la utilidad marginal decreciente y del sacrificio en sus diversas versiones o modalidades, en especial las del sacrificio igual, proporcional o mínimo.

Estas teorías del sacrificio tuvieron desde un principio, ciertas dificultades para establecer en forma cuantitativa una escala de utilidad válida para todos y en consecuencia, la imposibilidad de construir una tarifa progresiva adecuada.[3]

Desde el punto de vista jurídico, el Principio de progresividad es un principio constitucional, debiendo ser entendido dentro del moderno constitucionalismo, e implica buscar su fundamento en otros principios constitucionales que deben estar consagrados en nuestra Carta Magna, como lo están en la Constitución Española y en la Italiana.

---

[2] SÁNCHEZ Serrano, L. *Principios de Justicia Tributaria, en A. A. V. V; Manual General de Derechos Financieros*, Tomo II; Derecho Tributario. Parte General, Art.; 1997 citado por GARCÍA DORADO, F, Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Contribuir, DYK—, 2002. Pág.76.

[3] FERREIRO Lapatza, J. J. *Curso de Derecho Financiero español, volumen I*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Pág. 57.

A.4.- En relación con el ámbito de aplicación de la progresividad, las posiciones son diversas.

En general, la progresividad se pregona como rango global del sistema tributario y no de todos y cada uno de los tributos, como lo indica Sainz De Bujanda,[4] ya que algunos tributos por su naturaleza son inadecuados para conseguir el efecto que se pretende con este principio.

Sin embargo, como opina García Dorado[5] y que coincidimos totalmente, esto no debe condicionarnos a minimizar el alcance del principio en algunos tributos, porque es evidente que la progresividad del sistema depende de la cuota de la misma que cada figura tributaria aporte al sistema, y además, los tributos que por sus características puedan adaptarse a este principio, habrán de hacerlo necesariamente. No obstante, entendemos que la progresividad al sistema tributario esencialmente debe ser aportada por la imposición directa y en concreto por el impuesto que grave la renta global del contribuyente, por ser éste el que en forma más exacta y directa refleja su capacidad económica, y por lo tanto, el que tiene la posibilidad de realizar con exactitud el efecto que la progresividad pretende.

---

[4] SAINZ De Bujanda, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, décima edición, universidad Complutense, Madrid, 1993. Pág.106.

[5] GARCÍA Dorado, F. *Prohibición Constitucional de consficatoriedad y deber de tributación*, Madrid, 2002. Pág.78.

Sin embargo, debe tenerse presente que la mayor o menor progresividad del sistema tributario en general, o de cada tributo en particular, no depende solamente de las tarifas progresivas que puedan articularse para discriminar cuantitativamente la materia impositiva. El grado de progresividad también depende de requisitos cualitativos que hacen referencia a una adecuada elección y tratamiento técnicos de la materia imponible.

Podríamos decir que el principal problema jurídico que presenta el principio de progresividad es determinar el grado de progresividad del sistema tributario que la Constitución propugna.

Resuelta la situación general, habrá que preguntarse qué progresividad deben aportar al sistema tributario cada una de las figuras tributarias que la conforman. Una vez establecido el sistema tributario y fijado el grado de progresividad, en caso de una posible reforma, cuales serían los límites, ya sea aumentando la progresividad o bien disminuyéndola.

El grado de progresividad del sistema tributario estaría relacionado con la justicia social del momento y de la idea que se tenga del principio constitucional de igualdad. Ante la falta de determinación del grado de progresividad por la Constitución, corresponde al legislador ordinario establecerlo, haciendo uso de su potestad tributaria. En este último caso, el grado de progresividad

mayor o menor, dependerá de la igualdad que mantenga o cual sea la tendencia del sistema tributario y en su caso, sus normas pueden ser objeto de un control por parte del Poder Judicial de la Federación, vía Tribunales , o bien la Suprema Corte de Justicia, actuando la Sala Administrativa o el Pleno de la Suprema Corte .

Es la imposición directa, la más apta para realizar los efectos que con la progresividad se pretenden, y por ende, debe ser la que mayor grado de progresividad aporte al sistema tributario.

El Principio de Progresividad consiste en un modo de tributación en que ésta es más que proporcional. Los tipos de gravamen aplicables varían aumentando progresivamente a medida que varían, aumentando también, las magnitudes de renta, patrimonio y eventualmente gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo.

A.5.- La progresividad entendida como una técnica instrumental al servicio de la redistribución, supone que la contribución que ha de hacer un sujeto, a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza. Como opinan Martínez Lago y García de la Mora[6] se trata de que el resultado en términos de contribución se haya aumentado en proporción superior al propio aumento de la capacidad económica objeto del gravamen. Concebida como técnica, la progresividad no

---

[6] MARTÍNEZ Lago, M, y GARCÍA De La Mora. *Lecciones del Derecho Financiero y Tributario*; Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2002. Pág.41.

puede estar presente en todos y cada uno de los tributos que integran el sistema, aunque sí deba estarlo, en aquellas figuras que de manera más directa y general incidan sobre el conjunto de la sociedad.

A.6.- Por su parte, el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla, Pérez Royo[7] indica que "se entiende por progresividad la característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

La expresa alusión al criterio de progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional español, que se ha inspirado en el italiano. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

En la doctrina antigua se había planteado la cuestión de la congruencia entre la existencia de impuestos con tarifas progresivas y el criterio de contribución en proporción a los haberes o a la capacidad económica establecida generalmente en los textos constitucionales y

---

[7] PEREZ Royo F. *Derecho Financiero y Tributario*. Edit. Civitas, Madrid, 2002. Pág. 47.

que se identificaba como un mandato de proporcionalidad, opuesto al de progresividad.

En los momentos actuales, en España no hace falta detenerse en esta cuestión, ya que por lo que concierne a dicho ordenamiento, ha sido zanjada de manera expresa por el propio texto constitucional. La cuestión desde el punto de vista jurídico, es más bien la contraria: hasta que punto puede afirmarse que el legislador y los poderes públicos en general son obedientes al mandato de progresividad emanado del constituyente.

Continua indicando el catedrático Pérez Royo, también en relación con este principio debemos decir que la progresividad, y en general el objetivo de distribución de la renta, tiene una profunda conexión con el valor de la igualdad, entendida como criterio material, que debe ser hecha efectiva con el concurso de los poderes públicos. La relación entre la progresividad y la igualdad es resaltada por el Tribunal Constitucional. Es por ello porque 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 lo que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario es que alienta la aspiración de la redistribución de la renta. La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto.

A.7.- Al respecto el catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid, Cazorla Prieto[8] establece que el tratamiento cualitativamente distinto, cuando de situaciones distintas hablamos, tiene uno de sus cauces de expresión más importantes a través de la progresividad. El artículo 31.1 de la Constitución reclama que la justicia se inspire fundamentalmente en la progresividad, al mismo tiempo que en la igualdad a la que complementa y en los restantes elementos que pueden ser tomados en cuenta para completar la noción de justicia.

Los sistemas tributarios modernos han ido adquiriendo poco a poco como rasgo más notable el de progresividad, que se instala como medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de la justicia material en el terreno tributario.

A.8.- Los señores Queralt Martín, Lozano Serrano y Poveda Blanco,[9] catedráticos de la Universidad de Valencia los dos primeros y el tercero de la Universidad de Alicante, respecto al Principio de Progresividad, hacen mención a que "el artículo 31 de la Constitución Española exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, se realiza a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá el alcance confiscatorio.

---

[8] CAZORLA Prieto, L. *Derecho Financiero Tributario*, Aranzadi Navarra, 2001. Pág. 112-113.

[9] QUERALT, Martín, LOZANO Serrano, J. y POVEDA Blanco. *Derecho Tributario*. Aranzadi, Navarra 2002, Pág.61

En el sentido análogo, dispone el artículo 40.I del propio texto constitucional que "los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica".

La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines presuntos por el propio artículo 40 de la Constitución.

La progresividad, por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad.

A.9.- Menéndez Moreno, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid[10] indica que el Principio de Progresividad aparece por primera vez en la Constitución de España en 1978, inspirada en la Constitución Italiana de 1953; entiende por progresividad "aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la

[10] MENÉNDEZ Moreno, A. *Derecho Financiero y Tributario*, parte General, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2002. Págs. 86-87.

riqueza". Puede decirse que la progresividad supone la conjunción del principio de capacidad económica y el objetivo de redistribución de la riqueza.

Este principio de progresividad afecta al conjunto del sistema tributario, pero no a cada una de sus figuras tributarias individualmente consideradas, ya que algunas figuras del sistema tributario pueden no tener carácter progresivo.

A.10.- Los catedráticos de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada Ernesto Eseverry y López Martínez[11] opinan que "el principio de progresividad, como principio de justicia material en el tributo, ha de ser entendido desde una doble vertiente; donde su aspecto positivo, será aquella característica del sistema tributario, según la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.

El principio de progresividad sirve de concreción al principio de igualdad. Se trata de conseguir la efectiva igualdad ordenando que la carga tributaria se reparta de forma más que proporcional, atendiendo a los distintos niveles de capacidad contributiva de los administrados.

---

[11] ESEVERRY, E. y LÓPEZ Martínez. *Temas Prácticos de Derecho Financiero.* Aranzadi, Pamplona, 1999. Págs. 172-173.

La compatibilidad de ambos principios ha de determinarse en cada caso concreto y en función a la base imponible y no en razón del sujeto.

B. FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

B.1.- Cazorla Prieto[12] indica respecto a las funciones del principio de progresividad que el tratamiento cualitativamente distinto, cuando

de situaciones distintas hablamos, tiene uno de sus cauces de expresiones más importantes a través de la progresividad.

El artículo 31. I de la Constitución española reclama que la justicia se inspire fundamentalmente en la progresividad, al mismo tiempo que en la igualdad, a la que complementa y en los restantes elementos que pueden ser tomados en cuenta, para completar la noción de justicia.

La progresividad impositiva ha sido relacionada con el carácter redistributivo de los tributos para mostrar el efecto positivo de un sistema tributario, en aras de lograr una mejor distribución de la renta y la riqueza de las personas físicas y morales.

---

[12] CAZORLA Prieto, L. Op. cit. Pág.115.

Los conceptos de imposición proporcional y regresiva, se refieren a sistemas tributarios cuyos efectos sobre la distribución de la renta y la riqueza se entienden neutros o negativos a la distribución deseada, según los juicios de valor prevalecientes.

La característica más precisa de un impuesto progresivo se obtiene al comparar los incrementos de recaudación que el mismo produce con los incrementos de las bases gravables.

La penetración y asentamiento definitivo de la imposición progresiva sobre la renta ha sido, en los sistemas fiscales más significativos, posterior a la presentación de las manifestaciones doctrinales. En el año 1909 tuvo lugar su definitiva implantación en Inglaterra, en 1913 en Estados Unidos, en 1914 en Francia, 1925 en Italia, 1932 en España. Sólo en 1891 se instauró la progresividad en Prusia, extendiéndose con posterioridad a los demás Estados alemanes.[13]

Para esas fechas, las teorías del sacrificio y la llamada política-social ligada al socialismo de cátedra alemán habían sido ya desarrollados. Con anterioridad a esos años, las manifestaciones normativas de imposición progresiva sobre la renta habían sido, en mayor o menor grado simples inicios legales, en su mayoría

---

[13]. BLUM, Walter J, KOLVEN, Jarry, JR. *El Impuesto Progresivo: un tema difícil.* Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, Pág.30.

meramente intuitivos, que obedecían en tantos casos a los agobios económicos derivados de la financiación de compromisos bélicos.

B.2.- El profesor de la Universidad de Frankfort Fritz Neumark,[14] presenta un interesante estudio acerca de los Principios de la Imposición, y uno de los aspectos más discutidos de la imposición según la capacidad de pago, es el problema relacionado con la llamada capacidad contributiva.

El punto clave de esta temática gira en torno a la siguiente interrogante: ¿aún está la capacidad impositiva de los sujetos pasivos proporcional o más que proporcional en relación con los indicadores de la capacidad contributiva o capacidad de pago?.

Al respecto, en primer lugar es preciso distinguir entre la estructuración más que proporcional-progresiva de la carga fiscal total correspondiente a un individuo o a un grupo de individuos y la respectiva estructuración de la carga mediante un impuesto específico, y que también es necesario proceder a otra distinción en orden a separar unos de otros los diferentes objetivos posibles que se pueden llevar a cabo con una imposición progresiva.

Obvio decirlo, que la imposición sobre la renta es el principal cambio de aplicación de la progresividad. Al analizar la estructura

[14] NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973. Págs. 189 y 190.

racional de la política fiscal y, por tanto del sistema fiscal, es indispensable preguntarse cuál es la forma en que las cargas fiscales totales han de ser distribuidas entre los contribuyentes, de acuerdo con el principio de proporcionalidad. En el caso de que sea cierta la hipótesis de que la capacidad fiscal de pago aumenta relativamente con mayor intensidad que los indicadores de dicha capacidad. Si se acepta la renta como indicador de la capacidad impositiva, aunque también se tenga en cuenta la capacidad adicional de pago que se origina por el patrimonio; además del impuesto sobre la renta, es evidente que todos los demás impuestos tienen su origen en la renta.

Neumark indica lo siguiente: "Supongamos que la capacidad fiscal de pago aumenta como magnitud global de forma sólo proporcional con respecto a sus indicadores. Aún en este caso habría que aspirar lógicamente a la progresividad en ciertos impuestos a fin de contrarrestar los efectos regresivos de otras figuras impositivas. Si se piensa que la capacidad impositiva crece más que proporcionalmente con respecto a sus indicadores, es evidente que la progresividad de los impuestos que la requieren tendrá que ser más intensa que en el primer caso. Por último, la progresividad tendrá que ser todavía más acusada cuando, por medio de ella, se persiga una redistribución de la renta y/o patrimonio".

Si la carga fiscal total ya no es proporcional, presentando más bien una cierta progresividad, esto origina que supuesta existencia de

una misma recaudación tributaria total, una misma distribución de la renta, etc., la progresividad del impuesto sobre la renta tenga que ser bastante más rigurosa, rigor que tendrá que ser mayor cuanto mayor sea la participación del rendimiento correspondiente al impuesto al consumo en la recaudación tributaria total.

En otro supuesto, en el que se intensifica la progresividad en el impuesto sobre la renta, el resultado final considerado como deseable, se recurre a la desgravación de los más débiles, a una ligera elevación de la carga total correspondiente a los de tipo medio y a un aumento relativamente fuerte correspondiente a los más ricos.

Debe ponerse de relieve que toda progresividad impositiva, cualquiera que sea su clase y configuración, puede justificarse teóricamente sólo en el ámbito de los principios. Esta idea rige para la cuestión eminentemente política de la redistribución causada con la progresividad.

Toda estructuración concreta de la progresividad lleva ciertamente una dimensión mayor o menor de arbitrariedad y refleja las ideologías político-económicas y las relaciones de poder dominantes en cada momento, pero que, a pesar de todo, el postulado de la progresividad está fuertemente unido al postulado de la capacidad de pago.

C.- PUNTOS CRÌTICOS DE LA PROGRESIVIDAD

C.1.a.- En los casos de la progresividad, desde el punto de vista de la complejidad legal y administrativa del impuesto, la progresividad implica una diferencia de trato impositivo entre sujetos, establece discriminaciones según cual sea la unidad contribuyente y genera la necesidad de practicar correcciones en las rentas percibidas irregularmente en diferentes períodos. Dichos problemas no aparecerían obviamente en impuestos proporcionales con alícuotas constantes.

C.1.b.- Blum y Kalven [15] destaca la carencia de criterios objetivos para establecer el cuánto de la progresividad y su graduación, lo que obviamente da cabida a un cierto grado de arbitrariedad en su fijación y modificación.

C.1.c.- Los efectos económicos de la progresividad se analizan resaltando sus efectos, tradicionalmente señalados sobre los incentivos al trabajo, a la asunción de riesgos en el proceso de inversión, y añaden al panorama tradicional el dilema de los países subdesarrollados, en los que la desigualdad presiona en pro de la progresividad, mientras que el desarrollo económico parece arriesgar con la progresividad unos efectos desincentivadores sobre las actitudes económicas básicas de los sujetos que son probablemente impulsores de la expansión económica.

---

[15] BLUM WALTER J. y KALVEN HARRY. Op. cit. Pág.32.

La progresividad viene a constituirse así en el campo de batalla de uno de los conflictos más debatidos de la política económica, el de la equidad y el desarrollo.

Uno de los acontecimientos recientes más notables en la escena mundial ha sido la aparición de nuevas naciones. Cuando los dirigentes de estos países se han dirigido a los Estados más viejos buscando consejo, los problemas económicos de los países subdesarrollados se han discutido ampliamente; entre estos problemas, uno de los más transcendentales ha sido el de la política fiscal. La literatura sobre la política fiscal para los países subdesarrollados proporciona un segundo punto de apoyo para reflexionar de nuevo sobre la tributación progresiva.

Los observadores están de acuerdo, en general, en que hay un cierto número de características comunes a la mayor parte de los países en vías de desarrollo.

En primer lugar, hay diferencias altamente significativas de riqueza y de renta entre un grupo relativamente pequeño con renta elevada y una mayoría de la población, cuya renta se acerca a la subsistencia. En segundo término, el grupo de renta elevada es el núcleo, o más exactamente la esencia de cualquier estabilidad política o económica que exista. Este grupo, que debe su riqueza y posición a

grandes posesiones de tierras, tiende a dominar las estructuras social, política y económica de la nación. Finalmente, hay un fuerte deseo por ser considerada como nación progresiva moderna con autonomía política. [16]

Bajo estas condiciones, el desarrollo de la política tributaria queda entre la espada y la pared. Por un lado, hay una clara necesidad de preservar los incentivos económicos y no alejar a la élite económica, que es la fuente principal de estabilidad. Por otra parte, hay un evidente deseo de implantar impuestos fuertemente progresivos.

Dos razones del deseo de progresividad son de interés especial: Por una parte, el deseo de emular lo que se considera el estilo moral de los países adelantados, ya que un sistema de impuestos claramente progresivo se ve como señal de país civilizado. Al respecto se desea la imposición progresiva sobre la renta, simplemente porque se considera como uno de los símbolos de un Gobierno moderno. Hay además otra razón: un énfasis y un radicalismo que pueden ser alarmantes para quienes se encuentran condicionados por la tradición de la discusión política norteamericana. Las declaraciones políticas oficiales en los países subdesarrollados están redactadas claramente en términos de redistribución de la riqueza de la renta. Queda así claro que el atractivo de la progresividad para esas naciones estriba en que disminuirá las

---

[16] Shirley, «Income Taxes for Lesser Developed Nations7 12 Nat'l Tax J. 265 (1959)., citado por Blum Walter y Kalven Harry. El impuesto progresivo un tema difícil, Pág. 50.

desigualdades económicas. La "Comisión India", al informar sobre la política tributaria hace unos años, mencionaba como criterio básico de un sistema tributario: la incidencia del sistema fiscal y su conveniencia para reducir la desigualdad de la renta y la riqueza, a saber, la distribución de la carga impositiva y sus efectos y posibilidades redistributivos. [17]

La Comisión continuaba observando:

"No podemos ya permitirnos dejar el problema de la igualdad en manos del funcionamiento automático de las fuerzas económicas y sociales... La necesidad de usar el instrumento tributario como medio para conseguir una redistribución de la renta, más en consonancia con la justicia social, no se puede dejar en el olvido".[18]

Aunque las condiciones peculiares de los países subdesarrollados parecen ser notablemente diferentes de las circunstancias existentes, la cuestión de la progresividad cuando se trasplanta no es menos espinosa. Pero la importancia de las desigualdades de la riqueza y de

---

[17] Report of the Taxation Enquiry Commission. (Dep't of Economic Affairs, Gov't of India), c. VIII, Párraf. 5 (1 953 '54).

[18] Op. cit. Pág.51.

la renta y la gran pobreza existente en esos países originan una marcada diferencia en la retórica general.[19]

C.2.- Henry Simons, al final de los años treinta, afirmaba que toda la superestructura de la teorización sobre el sacrificio y la capacidad de pago era sencillamente una simpleza y que la razón última en favor de la progresividad radicaba, en la necesidad de mitigar la desigualdad económica desagradable.

Al revisar la literatura más reciente sobre los aspectos redistributivos de la progresividad, observamos algunos cambios interesantes en el énfasis puesto en la discusión, pero en conjunto el enfoque de la redistribución por aquellos que se muestran favorables a la progresividad es todavía impreciso.

El cambio más evidente es el menor deseo de justificar la progresividad sobre la base del análisis del sacrificio sus muchas

---

[19] En las discusiones de los aspectos económicos de la política tributaria en los Estados Unidos, continúa apareciendo con alguna frecuencia le cuestión de la progresividad. Ha habido numerosas afirmaciones en el sentido de que una estructura tributaria más progresiva comparada con otra menos progresiva que rindiera la misma cantidad de ingresos fiscales, contribuiría significativamente a generar o mantener un alto nivel de empleo de los recursos. Aunque esa postura algunas veces parece ser una racionalización del convencimiento más hondo de que los impuestos más pesados se deberían imponer a los ricos y los más ligeros sobre los menos ricos, también parece contar con auténticos defensores. Parece descansar en las suposiciones de que el Presupuesto del Gobierno Federal debería estar equilibrado (o con un déficit mínimo) durante un cierto tiempo; de que un dólar de impuesto exigido del menos rico reducirá la demanda privada total más que un dólar recaudado del rico, porque este último generalmente ahorra un porcentaje mayor de sus rentas que el primero; y que hay una cierta tendencia a que las demandas de inversión no lleguen a los ahorros en el nivel de renta de pleno empleo., citado por Blum y Kalven. Pág. 52.

sutilezas. [20] Lo que es particularmente digno de tenerse en cuenta es que al abandonar prácticamente el análisis del sacrificio, con su postulado de la utilidad marginal decreciente de la renta, los defensores no han seguido la pauta de Simons.

C.3.- Otro comentarista, Louis Eisenstein, es igualmente reservado al tratar la igualdad económica y la progresividad. [21] Pasa rápidamente por tres posiciones. Inicialmente, ve como una clara debilidad de las teorías del sacrificio y de la capacidad de pago el hecho de que su reivindicación de neutralidad es una ilusión, puesto que en realidad los impuestos tienen efectos sobre la distribución de la riqueza y de la renta. De acuerdo con ello, encuentra ineludible la proposición de Simons de que solamente es sensato enfrentarse con el problema de determinar qué clase de efectos son deseables., más adelante, nos dice que "aunque todavía tenemos progresividad, ya no es prudente decir en tantas palabras que la finalidad principal de las tarifas graduadas sea disminuir las diferencias económicas que caracterizan a nuestra economía".[22] Después afirma que, sea prudente o no, de nada sirve enfrentarse a la cuestión de la igualdad directamente, en tanto que no haya forma de contestar a la pregunta:

---

[20] El 10 de marzo de 1963 parecía que la teoría del sacrificio tenía todavía notable apoyo. En respuesta a la pregunta hecha por un habitante de Lewiston (UTA): ¿Qué tienen que decir los grandes pensadores sobre la finalidad y límite de la tributación que una nación pone a sus ciudadanos?, Mortimer J. Adlre, director del Philosophical Institute, contestó en parte: El argumento en favor de las tarifas tributarias graduadas es que igualan el sacrificio producido. Un hombre que gana 4,000 dólares al año se ve afectado mucho más duramente por un impuesto del 10 por 100 que otro hombre que ganara 40,000 dólares anuales. Chicago Sun-Times, 10 marzo 1963, 2, Pág.13., citado por Blum y Kalven. Pág. 55.

[21] Eisenstein. The Ideologies of Taxation. Págs. 16-33 (1961). Una crítica aparece en Blum, Book Review, 56 Nw. U. L. Rey. 692 (1961).

[22] EISENSTEIN. Op. cit. en nota 19, Pág. 31. (citado por Blum y Kalven. Pág. 56.).

"¿Si las tarifas tienen que disminuir las desigualdades de riqueza, hasta dónde deben llegar en la persecución de ese objetivo?". Y añade: "cualquiera que medite sobre tales problemas responderá a la luz de sus propios criterios sobre la igualdad".

C.4.- Una solución diferente del problema de la igualdad es la que propone Harold Groves.[23] Según sus palabras, desea encontrar una posición que ofrezca una desviación de las marañas de la exposición clásica de las teorías del sacrificio y de los juicios de valor puros de la escuela de Simons-Taussig. Rechaza la teoría del sacrificio, porque no es convincente y rechaza también el juicio igualitario porque es un cierre de debate. Como solución, siguiendo la línea de razonamiento desarrollada por Elmer Fagan, pide que se coloque la cuestión sobre los efectos totales de la progresividad. Al fijar la política tributaria, pretende que nos interesemos por lo que hará la tributación progresiva para servir o no esos objetivos nacionales ampliamente aceptados, como son el incremento de la renta real per capita, las fluctuaciones económicas mínimas, un sistema tributario práctico que produzca ingresos adecuados, una estabilidad política bajo un Gobierno representativo, independencia y seguridad internacional, eliminación de la necesidad extrema y, tal vez, mitigar los desórdenes sociales.

[23] HAROLD, G. To a Social Theory of Taxation, 9 Nat` Tax J. 27 (1956)., citado por Blum y Kalven. Pàg.57.

Las alternativas tributarias, en resumen, se deberían pensar no en términos de significación personal, sino más bien en función de la importancia social de la renta. Según este criterio, la distribución de la renta se convierte solamente en uno entre los varios factores que se han de considerar al valorar la progresividad; según expresión de Groves, se trata de un medio en vez de un fin. [24]

Las posturas adoptadas por Blum, Eisenstein y Groves, aunque completamente distintas entre si, dejan una impresión común. Toda la cuestión de la redistribución es silenciada o se toca de pasada., incluso con el apoyo de la teoría del sacrificio, sustancialmente eliminada, hay todavía un claro deseo en alejarse de la postura que hace descansar la progresividad directamente en la necesidad de actuar sobre las desigualdades económicas. Esto, sin embargo, parece tener un doble origen. En primer lugar hay un aspecto inquietante en la defensa de la progresividad sobre la base de un juicio subjetivo: determinar qué grado de desigualdad es perturbador en nuestra sociedad. Pocas personas hay inclinadas a considerar la desigualdad económica en la Norteamérica contemporánea como un problema social muy grave. Eisenstein recientemente ha manifestado: "El enfoque liberal usual en nuestros días es que si podemos promover el crecimiento económico, si podemos tener un pastel mayor, todos los sectores de la sociedad

[24] Idem., Pág. 31. Más recientemente, Groves, aplicando su enfoque general, ha sugerido que la defensa de la progresividad en los escalones más altos de renta se podría basar en motivos diferentes de los aplicables en los más bajos. En la parte superior, la progresividad se podría justificar como un medio de contener y dispersar el poder, mientras que en los niveles más bajos se podría justificar en términos de bienestar y en la necesidad de conservar recursos humanos.

necesariamente obtendrán partes mayores de ese pastel y no tendremos que preocuparnos nunca más sobre la redistribución de la renta".[25] Esto nos llama la atención como una sutil visión de la escena cambiante y como un aspecto que ha sido notado por otros.[26] Pero aunque puede explicar por qué los escritos actuales no son nuevo eco de la postura de Simons, más que nunca deja la argumentación intelectual en favor de la progresividad en la más absoluta oscuridad.

Es probable que algunas personas no alcancen a comprender los resultados de la progresividad por que tienden a considerar como decisivo el hecho de que el rico paga más impuestos que el pobre. Pero este es un atributo tanto de los impuestos proporcionales como de los progresivos y no tiene en cuenta la verdadera diferencia entre ellos. Un impuesto proporcional, por ejemplo, sobre renta, es aquel que grava cada dólar de renta al mismo tipo, sin tener en cuenta los ingresos totales del contribuyente; con este impuesto, un contribuyente; con una renta total diez veces la de otro, pagaría diez veces más. Un impuesto progresivo sobre la renta es aquel cuyo tipo crece a medida que la renta del contribuyente aumenta; con este impuesto, un contribuyente con diez veces más renta que otro, pagaría algo más de diez veces la cuota de aquél.

---

[25] EISENSTEIN, Cahn, Arnold, Mc Donald, A Discusion of The Ideologies of Taxation, 18 Tax. L. Rev. I.4 (1962). Citado por Blum y Kalven. Pág. 59.

[26] Sin embargo, pocas cosas son más evidentes en la historia social moderna que la decadencia del interés por la desigualdad como cuestión económica. Esto se aplica especial mente a los Estados Unidos. Galbraith. The Affluent Society. Página 82 (1958). Citado por Blum y Kalven. Pág. 59.

¿En qué aspectos se prefiere un impuesto progresivo sobre la renta a uno proporcional también sobre la renta?

La renta parece ofrecer el mejor marco para el análisis del tema de la progresividad y, por tanto, la discusión se enfocará sobre este índice, aunque de vez en cuando se harán referencias a la riqueza como objeto del impuesto.

C.5.- Un cierto número de escritores económicos sostienen que un impuesto progresivo es más justo y equitativo que uno proporcional. A falta de una limitación constitucional, la cuestión es saber si es legislativa y judicial o no.

Con estos antecedentes resulta comprensible que cuando el Tribunal se enfrentó por vez primera con la progresividad en forma de un impuesto sobre la renta con tipos explícitamente graduados, algunos abogados creyeran que daría lugar a una amplia discusión por el Tribunal. [27] La cuestión fue ampliamente discutida en 1915 en el proceso Brushaber v. Union Pacífico, al tratar del Impuesto sobre la renta de 1913, el primero que entró en vigor bajo la Enmienda Décimo sexta. Pero White, Presidente del Tribunal, hablando en nombre de

[27] Por ello, un escritor en 1912 llegó a la conclusión de que los impuestos por transferencias debidas a fallecimiento no eran prueba concluyente en favor de la constitucionalidad de la progresividad en un Impuesto sobre la renta. Progressive Income Taxes, 12 Col. L. Rey. 443 (1912). Citado por Blum y Kelven. Pág. 89.

todos los magistrados, se deshizo de la cuestión en forma sumaria. Como en el caso Knowlton, es evidente que cualquier razonamiento sobre la constitucionalidad de la progresividad presentaba grandes dificultades debido a la ausencia de una disposición constitucional específica en que apoyar el reto lanzado a su falta de igualdad. En el caso Brushaber, el Tribunal hizo notar, por primera vez, que la cláusula procedimental de la Quinta Enmienda no era una limitación al poder tributario.

La defensa de la progresividad se ha hecho apoyándose en múltiples fundamentos. Antes de examinarlos, será conveniente aludir a un conjunto de consideraciones que se pueden ofrecer como reparos a la progresividad, cualquiera que sea el terreno particular escogido para la justificación de aquélla. Estos reparos u objeciones, aunque se admite que no son concluyentes en sí mismos, se pueden considerar como si constituyeran una especie de argumentos a primera vista contrarios al principio en cuestión.

a) La primera de tales consideraciones es el precio pagado por la progresividad en términos de complicación de la estructura del impuesto sobre la renta, que agudiza el ingenio del contribuyente con el fin de evitar los impuestos legalmente, crea problemas muy difíciles de equidad entre los contribuyentes y oscurece el alcance de las disposiciones contenidas en la norma tributaria. Es notable la cantidad

del trabajo diario de un abogado en el campo del impuesto sobre la renta que se deriva del simple hecho de que el impuesto sea progresivo. Tal vez la mayor parte de sus problemas se deben o se agravan por esa sola circunstancia.

Cuanto más rápida sea la progresividad más probable es que el dinero del impuesto se recaude de lo que se habría ahorrado más bien que de lo que se habría consumido.[28] Esta es, en definitiva, una cuestión de motivación, y, hasta cierto punto, el rico reduce su consumo más bien que sus ahorros ante la presión de los impuestos más altos; pero no hay duda de que el efecto relativo de un impuesto progresivo en comparación con un impuesto proporcional semejante es reducir el total de los ahorros. El impuesto progresivo alivia a los menos ricos de una cierta carga tributaria y transfiere esa carga a los más ricos. La única comparación pertinente, para nuestros fines, es la de la cuantía que cada uno de esos dos grupos gastaría o ahorraría de aquélla. No se puede negar que una traslación de la carga del impuesto a los ricos no da por resultado una importante disminución de los ahorros y, por lo tanto, del potencial de creación de capital en la sociedad como un todo.

---

[28] La progresividad cada vez mayor significa aumento de ingresos, cuando el ahorro es imposible y disminución de los ingresos demasiado altos para ser empleados completamente en el consumo. De esta forma, significa detracción de recursos de capital hacia el consumo. Las clases sometidas a los tipos más altos no reducirán sustancialmente su consumo; y las personas de inferiores ingresos, que pagan impuestos menores, utilizarán sus ingresos adicionales en gran parte para mejorar su nivel de vida. Se puede esperar alguna reducción en el consumo en el extremo superior de la escala, así como algún aumento del ahorro en el extremo inferior. Que el efecto neto será un mayor consumo, apenas si admite duda. (Personal Income Taxation) de Simons. Págs. 22-23 (1938)., citado por Blum y Kalven. Pág. 117.

La forma tradicional de comenzar la defensa de la progresividad es partir del simple criterio de valorar los beneficios que obtiene el contribuyente a través de los impuestos. Nadie considera los impuestos como una transferencia completamente unilateral. Puesto que es obvio que cada contribuyente obtiene algunos beneficios del funcionamiento del Estado, la magnitud de aquéllos se sugiere como una referencia para distribuir la carga tributaria. Si se pudiera demostrar que los beneficios aumentan a medida que lo hace la renta y que en algunos niveles de renta los beneficios aumentan más rápidamente que aquélla, se habría establecido una justificación precisa de la progresividad. [29]

Hay otra gran línea de justificación de la progresividad que no apunta hacia los beneficios que los contribuyentes reciben del Estado, sino más bien hacia los sacrificios que lleva consigo el pago de los impuestos. Esta forma de enfocar la cuestión se apoya en la innegable observación real de que el pago de los impuestos representa una prestación forzosa en favor del Estado. No tiene en cuenta los beneficios recibidos del Estado y considera los impuestos como si fueran una confiscación de la propiedad.

---

[29] En Progressive Taxation in Theory and Practice, de Seligman, Págs. 1150-229 (2.a edición, 1908). Citado por BLUM y KALVEN. Pág. 133.

El problema entonces se convierte en confiscar de forme equitativa. [30]

Este análisis del sacrificio ha sido la más destacada forma de razonamiento en favor de progresividad, tanto en el plano popular como en el intelectual. La doctrina del sacrificio ha estado sometida a una gran discusión.

En efecto, la mayor parte de la historia intelectual de la teoría de la progresividad se ha basado en el desarrollo de la doctrina del sacrificio. Además, cualquiera que sea la historia, hay una fuerte creencia popular hoy día que aparentemente apoya la progresividad sobre la base de los conceptos del sacrificio. Por lo tanto, vale la pena ser paciente en su estudio.

La teoría del sacrificio que conduce a un modelo totalmente diferente. Tiene esta línea una historia intelectual fácilmente localizable que va desde Bentham y Mill hasta Edgeworth y Pigou y que parece haber alistado a alguna de las inteligencias más claras que han

---

[30] La teoría del sacrificio no exige rechazar por completo el criterio del beneficio. Los conceptos de sacrificio entran en juego en el momento en que los beneficios no se pueden localizar directamente o en que los beneficios localizables son una consecuencia de medidas deliberadas de bienestar y se reciben por aquéllos que no los pagan. Cuando los beneficios son localizables directamente y no son el resultado de medidas de bienestar, hay una perfecta compatibilidad entre los criterios de beneficio y sacrificio, puesto que en estos casos no hay sacrificio en el pago del impuesto. (Véase: Principles of Political Economy, de Sidgwick. Pág. 566, 2da. ed., 1887).

estudiado el problema de la progresividad.[31] Trata de aplicar directamente a la tributación el primer principio utilitario de que la Ley debe estar redactada de forma que produzca el mayor bienestar para el mayor número de personas o, con más precisión, la mayor cantidad de satisfacción.

Suponiendo que un dólar vale menos para la persona que cuenta con ingresos mayores que para la de ingresos menores, el dólar exigido a la primera supondrá un menor sacrificio que el recaudado de la última. Si el Estado tuviera que recaudar solamente dos dólares en total, la fórmula del sacrificio mínimo requeriría que ambos dólares se cobraran a la persona de ingresos mayores. Esto se deduce necesariamente puesto que, una vez que se ha quitado el primer dólar al rico, sus ingresos serían todavía mayores que los del otro, y por lo tanto, exigirle el segundo dólar supondría menos sacrificio que cobrárselo al hombre menos rico. [32]

En defensa del principio de sacrificio mínimo afirma Pigou que:

---

[31] BENTHAM es el primer precursor de la teoría del sacrificio mínimo. Sidgwick, en una importante discusión, señala que a primera vista el argumento en favor de la mayor igualdad económica sobre una base utilitaria se deduce de dos proposiciones de Bentham: una, que la mayor riqueza produce mayor satisfacción y otra, que los aumentos en la riqueza aumentan las satisfacciones en una proporción decreciente. Sidgwick discute estas proposiciones en relación con la distribución óptima de la riqueza, pero llega a la conclusión de que es absurdo que la sociedad trate de redistribuir la riqueza. De ahí, que él no se muestre favorable a utilizar la tributación como forma de llegar a una igualdad mayor. Sidgwick, "Principles of Political Economy". Páginas 518-33, 566-71 (2da. ed., 1887). Citado por Blum y Kalven. Pág. 160.

[32] The Minimum Sacrifice Theory of Taxation, de CARVER, 19 Pol. Sci. Q. 66, Pág. 73 (1903). Citado por BLUM y KALVEN. Pág. 160-161.

"...el bienestar económico del pueblo depende de la totalidad de su sistema legal, incluyendo las leyes sobre la propiedad, los contratos, donaciones y no solamente de la Ley que trata de los impuestos. Mantener que la Ley tributaria debería afectar por igual a las satisfacciones de personas diferentes mientras se deja que el resto del sistema legal pueda afectarles en forma muy desigual, parece ser bastante arbitrario".[33]

El atractivo del sacrificio mínimo en estos términos reside en que vincula al Estado para que, mediante sus leyes, incluyendo la Ley tributaria, regule la distribución de la riqueza y de la renta de forma que se maximicen las satisfacciones.

Según esta interpretación, la cuestión de la progresividad basada en el sacrificio mínimo se funda con el argumento a favor de la progresividad sobre la base explícita de mitigar las desigualdades existentes de riqueza y de renta. La reducción de la desigualdad económica ha sido una de las principales justificaciones de la progresividad.

Por muy inciertos que puedan ser otros aspectos de la progresividad, hay una cosa que es cierta: un impuesto progresivo sobre la renta actúa necesariamente en el sentido de reducir las

[33] A Study in Public Finance. Pigou. Pág. 44, (3ra. edición, Rev., 1951).

desigualdades en la distribución de aquella renta. En efecto, la progresividad no se puede definir sin hacer referencia a su efecto redistributivo sobre la riqueza y la renta. Por lo tanto, parece lógico que en algún momento cualquier estudio sobre la progresividad tenga que enfrentarse con la cuestión de la igualdad.

La forma de enfocar esta cuestión por Henry Simons es instructiva en este aspecto. Simons, un estudioso de la teoría del impuesto progresivo, pretendió exponer su propia defensa de la progresividad en una sola frase:

"El argumento en favor de una drástica progresividad impositiva debe descansar en la lucha contra la desigualdad, en el juicio ético o estético de que la distribución existente de la riqueza y de la renta revela un grado y una clase, o ambas cosas de desigualdad que es claramente malo o indeseable". [34]

Amplía las mejoras esperadas en el bienestar general como resultado de una mayor igualdad económica, la otra examina las injusticias entre los individuos al permitir que el grado existente de desigualdad permanezca inalterado.

---

[34] Personal Income Taxation, de Simons. Págs. 13-19 (1 938). Citado por Blum y Kalven. Pág. 199.

La forma más corriente del razonamiento en favor del bienestar general es que, al reducirse la desigualdad, se tenderá a maximizar el bienestar económico y, según la frase de Dalton, a impedir considerables gastos de bienestar económico en potencia.

Se dice que el rico perderá menos bienestar cediendo una parte de su renta de lo que el menos rico ganará al recibirla. Si el Estado se ocupa de maximizar la felicidad de sus ciudadanos, entonces se requeriría una redistribución.

La verdad es que todo lo que ha ocurrido es que el bienestar de un grupo de la sociedad ha aumentado a expensas del bienestar de otro grupo diferente. Expresado de esta forma, no hay bienestar general.

Incluso entre quienes se muestran favorables a las medidas para reducir la desigualdad económica hay una discrepancia fundamental sobre si el aumento del bienestar se ha de buscar en el hecho de que los menos ricos tengan relativamente más dinero para gastar o en el hecho de que el Estado gaste más dinero y lo gaste más inteligentemente. Así, Simons favorecía enérgicamente la redistribución, pero con la misma energía se oponía a todo incremento de los gastos suntuarios del Gobierno.

Por otra parte, Tawney, un entusiasta abogado de la igualdad, opina que solamente a través de los gastos colectivos se podría hacer que la redistribución de los bienes económicos fuera importante y se podría evitar la disipación. Pigou ofrece algunos razonamientos bien meditados para maximizar el bienestar por medio de los gastos colectivos en ciertas situaciones en "Economics of Welfare", parte V, Cap. Xl y capítulos I, IV (1 920). Citado por Blum y Kalven. Pág. 206.

La obra de Blum y Kalven despliega todos sus valores es, indudablemente, en el análisis minucioso, que realiza de las teorías fundamentadoras de la progresividad.

Las teorías de beneficio, las interpretaciones del sacrificio igual, las teorías político-sociales, van siendo cuidadosamente revisadas, extrayendo de ellas todo un contenido y exponiendo a la par sus aspectos críticos como fundamentadores de la progresividad.

Su propia posición es político-social en la línea abierta por Simons en la escuela de Chicago. La afirmación de Blum y Kalven: "...a la postre, son los efectos sobre la desigualdad económica los que dan significado y preeminencia al tema de la progresividad",[35] está bien cercana a aquella de Simons: "La razón para una drástica progresividad debe basarse sobre la razón contra la desigualdad".[36]

---

[35] BLUM y KALVEN. Op. cit. Pág. 217.

[36] Personal Income Taxation. University of Chicago Press, 1938. Pág. 18. Citado por Blum y Kalven. Pág.34.

CAPITULO DECIMO PRIMERO
PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

SUMARIO: Principio de Proporcionalidad.
A. Generalidades. A.1. Luqui J. C. A.2. Garza S. J. A.3. De La Garza S. F. A.4. Margain Manatou E. A.5. Flores Zavala E. A.6. Serra Rojas A. A.7.Arrioja Vizcaíno A. B. Derecho Comparado. B.1. Constitución Italiana. B.2. Constitución Española. B.3. Jurisprudencia Tributaria Mexicana. B.3.a. Antecedentes. B.3.b. Criterios del Poder Judicial. B.3.b.1. Informe del presidente de la S. C. J. N. B.3.b.2. Amparo en revisión 1113/95. B.3.b.3. Proporcionalidad de las contribuciones. B.3.b.4. Proporcionalidad y Equidad. B.3.b.5. Capacidad Contributiva.

A.- GENERALIDADES

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Federal establece que al contribuir a los gastos públicos los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativo que dispongan las leyes.

En la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aún cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo relativo a las garantías individuales de la Constitución.
(Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época, Tomo XVII. Pág. 1013, y Apéndice al SJF, 1965, 1ª parte, Pleno, tesis 11. Pág.42.).

La proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva; es un elemento necesario en cierto tipo de impuestos para hacer efectiva y real la garantía de igualdad tributaria, tal cual debe ser entendida. La proporcionalidad se entiende como la carga tributaria que se aplica a la capacidad contributiva, la cual debe ser adecuada y razonable, esto es que la presión que el impuesto produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza y característica del tributo, una cierta medida que, para ser justa no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

La proporcionalidad podría compararse al grado o medida con que se determina la presión tributaria.

El concepto es de difícil concreción, si se toma en cuenta que la materia sobre la que actúa la proporcionalidad, (capacidad contributiva), está sujeto a la influencia de factores políticos, económicos y sociales.

La presencia de una presión tributaria demasiado fuerte, puede llegar a colocar a la riqueza invertida y generada, en estado de difícil conservación e incremento de la producción, lo que inevitablemente se presenta cuando el contribuyente no puede absorber, sin detrimento de la misma riqueza, la carga tributaria, en la medida en que ésta presiona más allá de lo razonable.

La riqueza precisa de un cierto margen de libertad para que pueda conservarse e incrementarse. Este es un hecho natural que el derecho tributario debe respetar; por eso, la carga tributaria, en principio, sólo debe tomar la menor parte posible de las utilidades, rendimientos o ingresos. Desde el punto de vista constitucional, la parte que la proporcionalidad puede tomar de la riqueza (capacidad contributiva), nunca debe llegar a despojar de la propiedad al contribuyente, despojo que se produciría si esa porción no guardara una razonable prudencia. Por tal razón, debe observarse la presencia del prudencialismo tributario, proporcional y equitativo, equidistante de excesos y defectos.

La proporcionalidad debe mirar hacia una justa distribución de riqueza, considerándola en forma tal que quienes tengan o generen mayores utilidades paguen más, esto es que se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades. En la observancia u omisión de ésta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

A.1.- Coincidimos con Luqui[1] en que un impuesto proporcional, es decir, aplicado mediante una tasa o porcentaje que se mantiene inalterable, no obstante variar la base imponible, no está de acuerdo con la verdadera igualdad jurídica del tributo, porque el sacrificio que

---

[1] LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma. Buenos Aires. 1993. Pág. 57.

se impone a todos no resulta igual. Al contrario, si la tasa o porcentaje varía, con la variación de la base imponible, es decir la progresividad, entonces el sacrificio se opera en una forma más cercana a la igualdad jurídica, porque los que tienen más, contribuyen proporcionalmente en forma igual a los que tienen menos.

Mediante este paso se permitió asegurar la implantación de los tributos con escala progresiva. En esta evolución del concepto de igualdad, la proporcionalidad considerada en su doble actuación, de tasas proporcionales y tasas progresivas, ha hecho posible alcanzar el principio de la igualdad jurídica, en igualdad de capacidades económicas, dejando atrás, como cosa histórica, aquella igualdad aritmética que era la negación de la igualdad jurídica. Sin embargo, queda la duda de que si por medio de la proporcionalidad, el Estado no persigue el mayor rendimiento de los tributos, y no sólo alcanzar la igualdad jurídica.

La igualdad tributaria, convertida en igualdad de capacidad contributiva, admite que la proporcionalidad, mediante tasas progresivas, no busque solamente igualar las capacidades económicas, sino lograr que los tributos funcionen con otros medios financieros y económicos, para alcanzar fines políticos, económicos y sociales; esto a que los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al contribuyente, con la finalidad de hacerlo participar en forma justa y en función a su capacidad económica, sino que esos tributos

representan un medio, un instrumento que el Estado usa con la finalidad de obtener una mayor productividad económica, conseguida por la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantener la igualdad ante el impuesto.

Una mayor presión tributaria obtenida por la aplicación de tarifas progresivas, obliga a los contribuyentes a actuar de manera más intensa en su actividad productiva, con lo que el Estado obtendrá mayores recursos.

Un tributo que grava más allá de lo que una razonable prudencia aconseja, como es el impuesto global con tasa elevada, puede desmotivar a los contribuyentes, repercutiendo en menores impuestos recaudados.

La proporcionalidad no debe ser tomada exclusivamente como proporción aritmética, sino que dentro de ese concepto cabe la proporción geométrica, es decir, la progresividad.

A.2.- Garza Servando[2] establece que: "en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos

---

[2] GARZA Servando, J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario. Editorial Cultura. T. G. México. 1949. Págs. 71 y 72.

indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos, mediante la progresividad que es también fórmula de equidad.

A.3.- De la Garza,[3] indica: "la exigencia de la proporcionalidad y de la equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una justicia distributiva, y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos".

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

---

[3] DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México. 1983. Pàg.272.

sistema tributario, la distribución puede hacerse en forma proporcional.

A.4.- Margain Manatou,[4] considera que la tesis sostenida por Flores Zavala es la correcta o sea que el constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto, no como dos, las palabras proporcionalidad y equidad. No compartimos ésta opinión, toda vez que la equidad, justicia en concreción completa la proporcionalidad que busca igualar las capacidades económicas y cumplir fines socio-políticos y económicos.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia ha dicho que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en proporción a la situación o

---

[4] MARGAIN Manatou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México. 1983. Pág. 109.

circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

A.5.- Flores Zavala, Ernesto[5]. Coincido plenamente con este autor, en que 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 establecerse 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 impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diferentes niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución

[5] FLORES Zavala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa. 1981. México. Págs. 209-210.

patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

A.6.- Serra Rojas,[6] indica que proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.

Aplicando el concepto a la materia tributaria podemos entender que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas.

A.7.- Para Arrioja Vizcaíno[7]. "El principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido".

El Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente

---

6 SERRA Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. Pág. 773.

7 ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Principios Constitucionales en materia Fiscal.* México. Themis. 1998. Pág.219.

superior a las medianos y reducidos recursos; por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, la ley le obligue aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior, corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor.

B.- DERECHO COMPARADO

B.1.- Como ejemplo de lo indicado, tenemos en el Derecho Comparado la Constitución italiana, que en su artículo 53[8] establece que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad".

Por su parte la Constitución española, en su artículo 31-I establece que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

---

[8] Constitución Italiana artículo 53.

B.2.- Asimismo, La ley General Tributaria Española (equivalente a nuestro Código Fiscal de la Federación), en su capítulo preliminar, relativo a principios generales del orden tributario, indica en su artículo 3 "la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa, distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A su vez el artículo 4 ordena "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional. Este artículo refleja un auténtico principio de justicia.

Concluyendo decimos que el principio de proporcionalidad se encuentra fuertemente relacionado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impuesto patrimonial sea distinto no solamente en cantidad, sino tomando en cuenta el mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial procedente; la que debe corresponder a su vez, a los ingresos, utilidad gravable o rendimientos obtenidos.

B.3.- Jurisprudencia Tributaria Mexicana.

B.3.a.- Antecedentes:

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consagró a la proporcionalidad y a la equidad como garantías individuales, no obstante que no se encuentra disposición relativa correspondiente en la Constitución; sus antecedentes se remontan a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, donde se proclamó que los impuestos debían ser justos, lo que quiere decir adecuados a la capacidad económica del contribuyente.

En México, las opiniones vertidas por el Poder Judicial en general y en particular por la Suprema Corte de Justicia, son de suma importancia como lo demuestran las jurisprudencias siguientes:

B.3.b.- Criterios del Poder Judicial.

B.3.b.1.- "Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva, y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del

obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación".[9]

B.3.b.2.- Impuesto.- Concepto de Capacidad Contributiva."Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son sometidas en función de ésta 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 toma de la obligación).[10]

---

[9] Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminó del año 1969. Jurisprudencia Sala Administrativa. Pág. 52.

[10] AR 1113/95 Servitam de México. S.A. de C. V. 9 de nov. 1995, unanimidad 10 votos.

B.3.b.3.- 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.[11]

B.3.b.4.- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el

---

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

primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.[12]

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C. V. 13 de agosto de 1990. 5 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díez. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de 4 votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz.

---

[12] Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tercera sala, Seminario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, febrero de 1991, tesis 3ª./J. 4/91. Pág. 60, jurisprudencia (US: 207061).

B.3.b.5.- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.[13]

Amparo revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C. V. 9 de noviembre de 1995.Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro

[13] Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, tesis P./J. 109/99, página 22, jurisprudencia (IUS: 192849); véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, abril de 2000. Pág. 338.

David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C. V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de CV. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.