

II. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

La Constitución Federal otorga la potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer contribuciones, a los poderes legislativos tanto federal como locales; sin embargo, esta potestad no es absoluta, ya que se encuentra limitada al cumplimiento de los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público, establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

1. PROPORCIONALIDAD

Cuando se trata de impuestos, la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Por tanto, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre éste y la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, entendida dicha capacidad como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al obligado. Así, todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica, es decir, se generan por un movimiento de riqueza o una situación que evidencie ésta. En este sentido, la proporcionalidad implica que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del contribuyente; de ahí la necesaria relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa; por tanto, debe pagar más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos quien la tenga en menor proporción.

Es importante aclarar que, si bien la capacidad económica refleja capacidad contributiva, no existe identidad absoluta entre dichos conceptos; el primero tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; por otro lado, la capacidad contributiva se relaciona con el haber patrimonial calificado establecido mediante reglas del derecho fiscal, es decir, la parte del patrimonio que para efectos de las contribuciones refleja la riqueza susceptible de gravarse para que el gobernado contribuya al gasto público.

De acuerdo con este principio, las personas que obtengan ingresos elevados deben tributar en forma superior a los de medianos y reducidos recursos; para lograrlo, el legislador debe establecer tasas progresivas en la ley, lo cual es válido tratándose del impuesto sobre la renta, sin embargo para

contribuciones distintas, no puede regir el mismo criterio de proporcionalidad, pues este principio debe analizarse de acuerdo con la naturaleza y características especiales de cada tributo.

Respecto a las contribuciones denominadas "derechos", la proporcionalidad consiste en la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, pues este tipo de contribuciones encuentra su hecho generador en la prestación del servicio, tomando en consideración que la correspondencia entre el costo y el monto de la cuota no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares. Al respecto cabe mencionar que nuestro Máximo Tribunal considera que para examinar el cumplimiento de este principio en los "derechos" debe atenderse al objeto real del servicio prestado por la administración pública considerando tanto el costo como otros elementos que incidan en la continuidad del servicio, como los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo extrafiscal.³

En las aportaciones de seguridad social debe atenderse a la capacidad contributiva del contribuyente pero, sobre todo, debe considerarse que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad.

Para las denominadas "contribuciones de mejoras" su monto debe estar en relación con el hecho imponible, el cual consiste

³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, Tomo VII, enero de 1998, página 5, tesis P./J. 4/98; IUS: 196936.

en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendiente a satisfacer una necesidad colectiva, obteniendo una ventaja, como es el incremento en el valor de los bienes, que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe.

2. EQUIDAD

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el principio de equidad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por tanto, la equidad se refiere a la igualdad jurídica, referida tanto a la igualdad ante la ley en calidad de destinatarios de las normas, como la igualdad en la ley, esto es, en relación con su contenido; es decir, el derecho de los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

En este sentido, a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; así, el legislador está facultado para crear diversas categorías de contribuyentes, siempre y cuando éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino que estén sustentadas en bases objetivas que justifiquen el trato diferenciado, como pueden ser las finalidades económicas o sociales, las razones de política fiscal o incluso los fines extrafiscales; asimismo, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo.

Por otra parte, este principio constitucional en materia tributaria está dirigido a las contribuciones consideradas en

sí mismas, es decir, está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución. Por tanto, si bien en términos generales el principio de equidad sólo es aplicable a las obligaciones sustantivas y no a las formales a cargo de los contribuyentes, por ser consideradas estas últimas simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, cuando alguna obligación formal se encuentra estrechamente vinculada con el núcleo del tributo (pago), rige a plenitud sobre ésta el citado principio de justicia fiscal.

3. LEGALIDAD

Se refiere a que los elementos esenciales de las contribuciones como son sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, se establezcan de forma expresa en una ley en sentido formal y material.

La finalidad de que la carga tributaria de los gobernados se encuentre establecida en una ley es, en primer lugar, para que el acto creador de la contribución emane del poder encargado de la función legislativa y de esta manera sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar y, en segundo lugar, se refiere fundamentalmente a que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, para el cobro de contribuciones imprevisibles o a título particular, sino que la autoridad no pueda hacer otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente, y que este último pueda conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos.

4. DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Respecto a este principio tributario, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que, conforme al artículo 31, fracción IV, en relación con el 25 y el 28, todos de la Constitución Federal

...el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad."⁴

En este sentido, dicho principio tiene como finalidad que toda contribución se aplique al gasto público que el Estado realiza para beneficio de sus gobernados.

⁴ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXI, enero de 2005, página 605, tesis 2a. IX/2005; IUS: 179575.