

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Dr. Adolfo Solís
Grupo Farías. Abogados Tributarios.

Es común para los tributaristas en México, incluso, para el poder judicial, confundir el principio de equidad tributaria con otros principios constitucionales tributarios¹.

En materia impositiva se ha dicho erróneamente que el principio de equidad se resume en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Esta circunstancia en donde se confunde a la equidad con la igualdad, es desafortunada, porque la equidad al ser un pilar en el sistema de tributación mundial, debe tener un tratamiento especial en cada uno de sus elementos formales y materiales.

En la jurisprudencia mexicana se ha confundido a la equidad tributaria como igualdad, lo cual es erróneo; pues mientras el primero es un principio específico de la rama tributaria elevado a rango constitucional (principio tributario constitucional), el segundo; es un principio general y aplicable a todas las ramas del derecho, incluso, a la tributaria, (principio constitucional tributario).

Para iniciar nuestro estudio, debemos divorciarnos del hecho de que el principio de equidad es similar al de igualdad. Debemos precisar que la equidad tributaria significa más que un concepto técnico que genera derechos a los causantes; es un concepto integrado por sub principios impositivos que pretenden dar seguridad al gobernado para que éstos tengan un trato equitativo frente a la norma fiscal que le impone un deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Para Ricardo E. Bara, la equidad puede ser horizontal y vertical; la primera se ocupa de analizar a sujetos que se encuentran en situaciones económicas similares, respecto de la segunda, que se ocupa de los sujetos en situaciones económicas diferentes².

En realidad la equidad no es un principio que esté contenida en las constituciones de todo el mundo, pero en aquellas en donde existe, como es el

¹ Existen en el ámbito impositivo tres tipos de principios. Los principios tributarios constitucionales, que son aquellos que derivan de la rama tributaria de forma específica y que están contenidos en el marco Constitucional (31 fracción IV). Los principios constitucionales tributarios. Que están contenidos en la constitución para todas las ramas del derecho, pero aplican de igual forma a la rama tributaria, como la seguridad jurídica (16), la igualdad (1), legalidad (14), y; Los principios legales tributarios, que son aquellos que no dimanen de la constitución, sino de leyes ordinarias y cuya existencia de la norma tributaria, está supeditada al cumplimiento de los referidos principios (36 ley de ingresos 2006)

² En DIAZ, Vicente. *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria. "Principios de la tributación"* Ed. Astrea, Tomo II, volumen I, Buenos Aires, Ar., pág 58

caso de México, se tiene un impedimento legislativo que ha demorado las reformas estructurales del país. Ese impedimento legislativo no es más que un freno a la evolución impositiva, pues mientras la constitución y leyes ordinarias no establezcan con claridad los principios tributarios que rigen en una nación, el juzgador deberá estirar la interpretación de estos principios para adecuarlos a las necesidades que rigen en el momento del juicio.

Así tenemos por ejemplo que la última constitución en México data del 5 de febrero de 1917 y el artículo 31 fracción IV que regula esencialmente a los principios de proporcionalidad y equidad, no ha sido reformada en este tema y por ello, las jurisprudencias y tesis aisladas del poder judicial, han albergado en estos principios la capacidad contributiva, progresividad, igualdad, justicia tributaria, capacidad económica etc.

Es evidente que cada principio tiene un significado en particular y el hecho de que en México se haya confundido a la equidad con igualdad, ha dejado en estado de incertidumbre jurídica a muchos contribuyentes.

Esta confusión ha causado crisis al sistema tributario nacional, porque el principio de equidad está subordinado únicamente a la interpretación de la ley, la cual incluso, también está en crisis por no ser inédita.

Una muestra de esta crisis es que ni en el ámbito legislativo ni en el del poder judicial se es inédito, es decir, no hay innovaciones en el derecho tributario en México, pues hoy en día se ha copiado desde la legislación hasta el contenido mismo de las sentencias del Tribunal Constitucional Español para resolver lo temas de equidad.

Prueba de ello es la jurisprudencia mexicana del mes de junio de 1997 P/J. 41/97, con el rubro "Equidad tributaria. Sus elementos" la cual es una copia incluso de la sentencia 76/1990 del mes de abril, dictada por el tribunal Constitucional Español, en donde una resuelve el tema de equidad y el otro el de igualdad, utilizando los mismos argumentos que la similar española³.

Otra prueba es la copia de la Ley Federal de Los Derechos del Contribuyente que se publicó en el Diario oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 y entró en vigor al mes siguiente de su publicación, la cual se extrajo textualmente del real decreto 1/1998 español que contiene la Ley de los Derechos y Garantías del Contribuyente, incorporada en el 2003 en la Ley General Tributaria Española.

En consecuencia, la equidad es obsoleta en el sistema impositivo mexicano, toda vez que la misma ha sido superada por una economía revolucionada que avanza con mayor rapidez que las reformas constitucionales y legales de esta nación.

³ Ver sentencia 76/1990 del 26 de abril (fj 9A). del Tribunal Constitucional Español.

Es por lo anterior que cuando analicemos la equidad en México, ya no debemos hacerlos con una visión generalizada confundiéndola con la igualdad, por que aún cuando se asocian ambas en un contribuyente al aplicar la norma, cada una se aplica de manera aislada e independiente.

Así, analizaremos la equidad desde un punto de vista individualizado, no generalizado, ya que un mal juicio de éste principio podría violar otros principios, lo que denominamos “control supra tributario” en donde un principio vigila que otro principio se aplique con estricta prudencia, exactitud y claridad. Vrg. Seguridad jurídica como control de la norma que fija la equidad.

En este contexto, debemos saber que la norma tributaria que se refiera al sujeto, hecho imponible, base y tasa o alícuota debe ser equitativa, pero esa equidad debe ser estudiada desde la perspectiva del elemento que se estudie o aplique, pudiendo ser: horizontal, vertical, cualitativa, cuantitativa, subjetiva, objetiva, ordinaria, individualizada, generalizada, diferenciada, con interdicción de la arbitrariedad, justa, natural, artificial, extraordinaria; clasificada por su origen, fines o por sus efectos.

Así es, la Constitución Federal contempla como principio tributario constitucional a la equidad tributaria, sin embargo, la compleja exposición de dicho principio, ha provocado que sea confundida y mal interpretada en el ámbito impositivo. De la misma manera, los profesionistas al desarrollar su doctrina, han olvidado que el análisis constitucional de la equidad, depende de sus sub principios, porque de lo contrario, en la creación de la norma no se superaría por el legislador la interdicción de la arbitrariedad⁴.

Es claro que el principio de equidad previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución general, es un principio que conlleva deficiencias legislativas, precisamente por su análisis general. Para poder saber el motivo por el cual falla la equidad tributaria, es necesario realizar un estudio a profundidad, porque sólo así podremos saber como tratar a los sujetos que se encuentran en idéntica situación respecto de hechos económicos similares y de cómo tratar cuando se encuentran tales sujetos en posiciones económicas diferentes⁵.

La principal falla de la equidad, es que se trata de comparar a sujetos de la misma clase, exigiendo idéntico trato de la norma, pero eso no es más que una igualdad tributaria pero no una equidad, pues es común que los postulantes controvertan las violaciones a normas tributarias partiendo de la comparación

⁴ El principio de interdicción de la arbitrariedad estudia la relación entre la equidad tributaria y la forma de determinar dos situaciones jurídicas o de hecho de carácter diverso, para justificar así, el tratamiento fiscal diferente otorgado por la ley fiscal. En si, la interdicción de la arbitrariedad está concebida como el “motivo objetivo y razonable” para imponer un trato diferenciado entre los sujetos. Véase: Gómez, Ruíz Marvin Alfredo. *El control de la equidad tributaria en México*. Ed. Tendencias de la Juridicidad. Casa de la Cultura Jurídica, México 2006, pág. 31.

⁵ BARRA, Ricardo Enrique. “Los principios económicos de la tributación”. En DÍAZ, Vicente. *Tratado de Tributación*, Tomo II, volumen 1, Buenos Aires, Ar. Pág. 57.

de dos entidades o sujetos, pero como se ha dicho, la comparación *per se*, no es el elemento objetivo que puede demostrar si una norma es inconstitucional o no o si viola el principio de equidad. En si, la equidad no opera desde un plano objetivo, sino desde un plano subjetivo, protegiendo un valor supremo del Estado, por ello, no debemos pensar que dos sujetos, que son hermanos, que viven en la misma casa, que poseen el mismo carro y que tienen el mismo ingreso, debe gravárseles impositivamente de forma equitativa, pues en este ejemplo cualquiera podría pensar que la norma debe ser idéntica porque las condiciones de los sujetos son similares, sin embargo, esto es ver a la equidad desde un plano objetivo, el cual es imperfecto, pues si analizamos el fondo del asunto y descubrimos que uno de ellos en sus ratos libres contribuye con la cruz roja, realiza labores altruistas, investigación y cuida el medio ambiente, pero el otro en sus tiempos de ocio delinque, secuestra, priva de la vida a sujetos o destruye patrullas, es evidente que aunque ambos tenga la misma casa, los mismos ingresos y el mismo vehículo no debe tratárseles igual, pues uno le cuesta al Estado contratar policías, armas, seguridad pública, cárceles, ministerios públicos, jueces; mientras que el otro no le cuesta, al recibir únicamente beneficios para la sociedad, por ello, la equidad no opera desde el plano objetivo, -a base de comparaciones-, sino desde el subjetivo, partiendo de lo que le cuesta al Estado.

De aquí que la equidad constitucional que tengamos en México opere desde un plano subjetivo y no desde uno objetivo, por ello, debemos distinguir que cuando hablemos de equidad, deben analizarse los elementos de las entidades a las que se otorga el beneficio constitucional; mientras que si se valora al sujeto por lo que tiene o por lo que detenta en comparación con otros, entonces no estaremos en la equidad sino en la igualdad, de ahí que la equidad opere desde el ámbito subjetivo; mientras la igualdad opere en el ámbito objetivo, lo cual debe tomarse en cuenta para interpretar correctamente el alcance del artículo 31 fracción IV Constitucional.