

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN MEXICALI



**INCONSTITUCIONALIDAD EN EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD
ECONÓMICA HACIA LOS CONTRIBUYENTES DE FACTO**

TARABAJO TERMINAL

**Que para obtener el diploma de
ESPECIALIDAD EN FISCAL**

**Presenta:
HUMBERTO MONGE GOMEZ**

**DIRECTOR
M.I. NORBERTO AVILA ST.CLAIR**

Mexicali, Baja California, México

Febrero de 2006

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	
Planteamiento del problema	5
Objetivos del estudio	7
Justificación	7
Metodología	8
 CAPÍTULO PRIMERO. MARCO TEÓRICO	
 1.1. Relación tributaria	10
1.2. Sujetos de la obligación tributaria	10
1.2.1 Sujeto activo	11
1.2.2 Sujeto pasivo	12
1.2 Obligación del pago	12
1.3 El pago mediante retenciones	13
1.4 Características del tributo	14
1.5 Exención a los impuestos	15
1.6 Derechos exorbitantes	16
1.7 Tributo exorbitante o ruinoso	17
 CAPÍTULO SEGUNDO. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL	
 2.1 Principios constitucionales en materia fiscal	20
2.2 Principio de legalidad tributaria	21
2.3 Principio de constitucionalidad	23
2.4 Principio de generalidad	24

	Página
2.5 Principio de obligatoriedad	25
2.6 Principio de vinculación con el gasto público	26
2.7 Principio de proporcionalidad	28
2.8 Principio de equidad	29
2.9 Principio de no aplicación de leyes fiscales privativas	30
2.10 Principio de fundamentación y motivación de resoluciones fiscales	31

CAPÍTULO TERCERO. INCONSTITUCIONALIDAD AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

3.1 Principio de capacidad económica	35
3.2 Análisis de la Ley del IVA	38

CONCLUSIONES	41
---------------------	----

BIBLIOGRAFÍA	44
---------------------	----

INTRODICCión

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El principio de capacidad económica como hecho generador del tributo y que por razones de suposición normativa siempre de carácter general establece las condiciones para la imposición, pero la generalización del hecho imponible establecido en la norma jurídica podría ser contrario a la constitución al producir mayor presión fiscal sobre quienes verdaderamente tienen menos capacidad económica.

A juicio de que no cabe duda que toda comunidad, pueblo, ciudad o nación, necesitan satisfacer las necesidades públicas de sus habitantes, las cuales realiza el Estado, siempre atento al cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos. Pero el poder no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

Con respecto al principio de capacidad económica que es de nuestro interés, todo impuesto debe de ser estructurado de manera de quitar y mantener fuera de la economía de la población la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal. Es decir, tiende a limitar el sacrificio del contribuyente a la menor suma pasible por encima de la que constituye el ingreso efectivo para el Estado.

Más profundamente brinda ejemplos del vicio que se quiere evitar, por un lado la existencia de gran número de empleados en el servicio de recaudación y el posible beneficio personal de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes, posible obstrucción de la industria y desaliento de la población a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar mantenimiento y empleo a la gente; la imposición de multas y otras penalidades en las que incurren los infortunados sujetos que intentan evadir el impuesto, las que – frecuentemente – los arruinan, poniendo fin al beneficio que la comunidad hubiera podido obtener del empleo de sus capitales; el sometimiento de los contribuyentes a frecuentes visitas y molestas inspecciones de los recolectores que pueden exponerlos a perturbaciones muy innecesarias, entre otras.

La complicación de las liquidaciones de impuestos, las exigencias de una compleja contabilidad fiscal en adición a la contabilidad comercial y la necesidad de asesoramiento técnico profesional para el incumplimiento de las obligaciones fiscales; la carga excede que ciertos impuestos provocan por la alteración de la oferta, la demanda y los precios del mercado.

Cabe agregar que podría llegar a ver una incompatibilidad con el principio de igual. Es por eso que en este sentido que el Estado deberá decidir entre uno y otro principio: si evitar impuestos con cargas excedentes y preservar íntegramente la equidad del impuesto pero sacrificando la eficiencia de la actividad financiera de producción de servicios o bien preservar esta eficiencia sacrificando – en cierta medida- la equidad del impuesto.

Asimismo el principio de capacidad económica responde al constitucionalismo social que está en numerosos preceptos de la Ley Fundamental y cuya verdadera sustancia hecha raíces en la ética de la solidaridad, frente al individualismo y al colectivismo, lo que a su vez apunta a lograr mayores niveles de igualdad de oportunidades, procurando con este principio abarcar la mayor cantidad de sectores sociales ya que en muchos sectores se hayan por debajo de las condiciones mínimas de bienestar y se convierten estos en contribuyentes de facto.

Estos contribuyentes de facto se encuentran golpeados por los impuesto indirectos, ya que gravan a estos como consumidores finales, la constitución mexicana estipula que los tributos que no tienen las características de ser proporcionales y equitativos son inconstitucionales, lo que viola tajantemente el principio de capacidad económica que se está analizando en este trabajo.

OBJETIVOS DEL ESTUDIO

El objetivo de la elaboración de este trabajo es:

- . Analizar la inconstitucionalidad del Principio de Capacidad Económica hacia los contribuyentes de facto con relación a los impuestos indirectos.
- . Revisar el marco teórico y normativo que regula este tema.
- . Revisar las características del tributo, haciendo referencia a los derechos exorbitantes y a las exenciones con las que el gobierno beneficia a los contribuyentes de Jure.
- . Analizar los Principios que rigen o deberían regir nuestras normas fiscales.
- . Analizar la Ley del IVA como uno de los impuestos indirectos.

JUSTIFICACIÓN

El propósito de esta investigación es determinar la importancia que tiene este principio de capacidad económica, el que se viola al no respetar la constitucionalidad del mismo hacia la clase social baja que es una de las mas perjudicadas ante los impuestos indirectos, ya que no son proporcionales y equitativos debido al ingreso que percibe esta clase social.

Con está investigación los contribuyentes sabrán que el estado no podrá exigir pago alguno a los particulares si la obligación de hacerlo no se encuentra en ley de ingresos o una ley especial, si bien es cierto gozan de los servicios públicos y con esto es suficiente para que estén obligados a contribuir para el gasto público al estado, pero se tiene que tomar en cuenta el principio de capacidad económica para que estos sean justos y equitativos.

El presente estudio intenta explicar a las personas afectadas y a los interesados en la materia los puntos más relevantes sobre la inconstitucionalidad de este principio. Se

pretende así proporcionar criterios para defenderse de las autoridades basándose en esta investigación, como fuente de consulta que permita adentrarse a este tema y hacer sus propias deducciones.

METODOLOGÍA

La siguiente investigación se llevó a cabo analizando la normatividad vigente, y textos fiscales administrativos así como antecedentes históricos.

Los textos legales que se analizaron son los siguientes: Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto al Valor Agregado y como máximo sustento jurídico la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Además se realizó una investigación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado como un impuesto indirecto para observar a detalle la problemática que afecta a estos contribuyentes de facto y tener una visión más amplia.

CAPÍTULO I. MARCO TEÓRICO

1.1 RELACIÓN TRIBUTARIA

El sujeto Activo es quien asume la condición de potestad que es la suma de los poderes que colocan el surgimiento del vínculo jurídico de la obligación tributaria, para exigir el cumplimiento de aquella prestación, que ofrezca características particulares, es decir, éstas deben radicar en la obligación que surge con la voluntad del sujeto a la obligación a cumplir con la obligación tributaria.

En el artículo 6to del código fiscal de la federación (CFF, 2005) establece:
“las contribuciones se originan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hechos previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

En estos casos las obligaciones emitidas por la autoridad fiscal se califica como el ex lege, es decir debe cumplir con el principio de legalidad tributaria emanado del artículo 14 de la constitución, su nacimiento se vincula entonces a la realización de situaciones jurídicas o de hechos previstas en las leyes fiscales (hecho generador) y no a la voluntad del sujeto obligado.

1.2 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En todos los casos el contribuyente está obligado al pago de los impuestos, productos o derechos, en numerario a título de tributo y esto sólo le corresponde al Estado, quien por conducta de la administración pública se ejerce tales poderes jurídicos.

1.2.1 SUJETO ACTIVO

La posición activa se singulariza una vez que el hecho generador de esta última se ha dado en la realidad, sin esto no puede percibirse siquiera la existencia de sujeto activo con toda la potestad tributaria que se le ha conferido en las leyes y la Constitución.

Para tales casos, cuando por parte de los especialistas del derecho tributario se afirma que una persona es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o del Impuesto Sobre la Renta (ISR), es por que se tiene la certeza de que ha realizado las normas que regulan los hechos y actos generadores de la obligación tributaria a la que se refiere el artículo 1 de la ley del IVA o bien del artículo 106 de la ley ISR.

Un ejemplo que se puede mostrar es cuando una persona ha enajenado bienes en territorio nacional, situación que le permite cumplir con el mandamiento normativo señalado en el párrafo anterior, y con ello da nacimiento al hecho imponible, pues ha materializado lo que en derecho fiscal denominamos “hecho generador” mediante el cual se arriba al convencimiento acerca de que ha surgido o no la obligación, sin que lo anterior sea suficiente para manifestarlo en una cuantificación necesaria en moneda de curso legal, debe ser sometida entonces a los procedimientos y reglas necesarias para poder materializar el pago.

Una vez cuantificada la obligación y posiblemente en su caso liquidada por las autoridades al hacer el ejercicio de sus facultades, considerando en un caso que puede estar no pagada, las operaciones que se pueden llevar a cabo dependiendo de cada caso, el sujeto activo a través del servicio de administración, surge la figura del sujeto acreedor o contribuyente, es decir ha nacido lo que en derecho fiscal denominamos “Crédito Fiscal”.

1.2.2 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es aquel que comprende a los tributos de carácter obligatorio, es decir no se puede sustraer de ellos, hasta podemos decir, nace la figura de la exigibilidad, esto implica el cumplimiento del sujeto pasivo con prestaciones de dar, hacer o no hacer, respecto al sujeto activo (fisco) que aparece dotado de una diversidad de potestades, que lo colocan en condición de exigir el cumplimiento de tales obligaciones, como lo hemos mencionado antes en este mismo párrafo.

En estos casos tan específicos, la obligación tributaria se establece como el eje de la multiplicidad de vínculos que conforman la relación jurídica tributaria, entre ambos participantes.

1.3 OBLIGACIÓN DEL PAGO

La figura de la obligación nace como hemos mencionado anteriormente por mandato legal y la debemos entender simplemente como “Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos”

Las obligaciones se encuentran reguladas en el artículo 2062 del Código Civil dice que el pago o cumplimiento, es la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiera prometido (Jiménez González Antonio; 2004: 285).

El pago ostenta los siguientes puntos de manera precisa por su naturaleza jurídica:

- Es un acto debido: siempre el pago se constituye un imperativo legal una vez que ha surgido la obligación.

- Es un acto jurídico: es decir, siempre el pago implica un acto volitivo e internacional de extinguir la obligación.
- No es un negocio jurídico: los efectos del pago jamás constituyen un derivado o consecuencia de la voluntad del sujeto deudor obligado.

Las contribuciones según el CFF en el artículo 6to. se deben de pagar dentro de la fecha o plazo determinado por las leyes en donde nace la obligación, a falta de las disposiciones respectivas el pago deberá hacerse mediante la declaración que se presentará en las instituciones bancarias, que desde los años 90 han sido habilitadas como oficinas autorizadas para recibir los pagos bajo las siguientes reglas:

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley, las deberán de pagar a más tardar los días 17 del mes de calendario.

II.- En cualquier otro caso, se pagaran dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación. Esto nos dice el (artículo 6, fracción I y II).

1.4 EL PAGO MEDIANTE RETENCIONES

Una de las formas que la autoridad se ha visto en posibilidades de recaudar impuestos de manera eficiente es a través de la figura jurídica de la recaudación, esto se debe de dar cuando la persona que efectúa el pago es responsable solidario con el sujeto pasivo, es decir se da la figura de contribuyente de facto, es decir se convierte en obligado, sin ser el sujeto pasivo directo, y estará obligado a enterar una cantidad equivalente que retiene y en caso de no hacerlo de acuerdo al artículo 26 del CFF se le cobrará como solidario como que lo debió haber retenido y no lo hizo.

Los tipos de declaraciones que se pueden presentar por parte de los contribuyentes deben ser en papel en los casos que marquen las leyes y las reglas emitidas por las autoridades fiscales, sin embargo ya podemos establecer que como premisa es obligatoria la

declaración en Internet, a través de los portales bancarios, mediante transferencias de cuenta electrónica.

1.5 CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO

La Constitución Federal, en su artículo 31, fracción IV, dispone que las contribuciones (o sean los tributos en general), deben ser proporcionales y equitativas. Como lo hemos visto al analizar las limitaciones constitucionales al ejercicio del Poder Tributario, tal requisito puede concretizarse en la afirmación de que los tributos deben ser justos. Los tributos que no tienen las características de tales, es decir, que no son proporcionales y equitativos son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo, que es el procedimiento establecido por la Constitución para hacer ineficaces los actos inconstitucionales de las autoridades en general.

Si bien es cierto que como clase social baja el contribuyente de facto se beneficia de los servicios públicos lo cual es suficiente la obligatoriedad del pago de los impuestos se puede decir que el gobierno debe tener sus extensiones, ya que las tiene para el contribuyente de Jure y estas totalmente establecidas en la norma para ello analizaremos lo siguiente:

Margáin Manatou escribe que “no por el hecho de que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación del servicio y el pago de su costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario, con base en que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, basta con que se abstenga (De la Garza Sergio Francisco; 2003: 325) de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos; si una persona no desea ser causante de un impuesto basta con que se abstenga de realizar los hechos gravados. En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe ser

sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de este de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal” (De La Garza Sergio Francisco; 2003: 331)

1.6 EXENCIÓN A LOS IMPUESTOS

La Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana encontró que la Ley de Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles (en su art. 18, XXV, vigente hasta diciembre 31, 1951) “atenta contra los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad” impositivas.

La Ley de Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles (en su art. 18, XXV, vigente hasta diciembre 31, 1951) contenía una exención a favor de los ingresos de los profesionistas, la cual a su vez tenía como excepción el que los percibieran profesionales no inscritos en el Registro Federal de Profesionista. Algunos de estos promovieron juicios de amparo y la SCJN resolvió que la disposición “atenta contra los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad impositiva” al encontrar que no respeta las bases generales contenidas en los artículos 1ero, 2do, y 6to de la misma ley, por las que el legislador acotó la fuente, el objeto y el hecho generador del impuesto; sino que condiciona su operancia a la existencia de requisitos formales”.

Se puede cuestionar si los requisitos de proporcionalidad y equidad alcanzan también a las extensiones. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que “cuando se otorgan a unos exenciones y se niegan a otros que se encuentran en la misma situación, estas son contrarias a la equidad y proporcionalidad. Es decir las exenciones deben ser iguales para los iguales. Pero si un cuerpo legislativo decide eximir de un impuesto a un grupo o clase genérica de causantes, de modo que quedan exentos todos los comprendidos en al definición del grupo, no hay falta de proporción. Y si la política seguida por el congreso para determinar que procede una exención semejante es o no una buena política fiscal o económica, esta es una cuestión que no corresponde juzgar los

tribunales, ya que no es a ellos a quien corresponde calificar la política fiscal y económica de los cuerpos legislativos, sino cuando *prima facie* es irracional o confiscatoria. Para las demás situaciones la solución o el remedio es una medida que no es el juicio [el juicio de] amparo, sino las urnas electorales”.

1.7 DERECHOS EXORBITANTES

Para el contribuyente de facto siempre va a ser excesivo el impuesto independientemente de que el Estado necesite este para la ejecución de los servicios y esto provoca que para este tipo de contribuyentes el impuesto siempre sea exorbitante, comentado lo anterior analizaremos un apartado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “Un derecho fiscal es exorbitante, cuando el monto de su cobro, comparado con el servicio que proporciona el Estado como contraprestación, sea evidentemente excesivo; tal monto de la cuota se determina con base en el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio. Sentado lo anterior, conviene precisar que en aquellos casos en que se afirme que el cobro de derechos es exorbitante, es indispensable que el promovente del amparo, a quien obviamente corresponde la carga de la prueba, demuestre su aserto, ya que de lo contrario, la autoridad judicial, encargada de resolver el juicio de garantías, no estará en aptitud de declarar que existe desproporción entre el servicio y la cuota, no siendo suficiente, por lo tanto, la mera afirmación que el quejoso pronuncie en este sentido”. SJF, VII Época, Vol. 121-126, 1ra. Parte, Pág. 61, Art. 2019/78. Máximo Jiménez García. 8-V-1979, Unanimidad de 15 votos. Ponente; Mari G. Rebolledo, Mayo Act. Adm. VII, tesis 1197, p. 212.

El derecho fiscal es exorbitante cuando el monto de su cuota, comparado con el servicio que proporciona el Estado como contraprestación, sea evidentemente excesivo; tal

monto de la cuota se determina con base en el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio. Sentado lo anterior, conviene precisar que en aquellos casos en que se afirme que el cobro de derechos es exorbitante, es indispensable que el promovente del amparo, a quien obviamente corresponde la carga de la prueba demuestre su acierto, ya que de lo contrario, la autoridad judicial encargada de resolver el juicio de garantías no estará en aptitud de declarar que exista desproporción entre el servicio y la cuota, no siendo suficiente por tanto la mera afirmación que el quejoso pronuncie en ese sentido.

1.8 TRIBUTO EXORBITANTE O RUINOSO

Para dejar claro el concepto exorbitante o ruinoso se analizara un ejemplo de un impuesto indirecto que ya no existe en México el cual golpeaba directamente al consumidor final sin importar la posición social en el cual se encontrara.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que se viola la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos cuando tales impuestos son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

Así lo dice expresamente en la ejecutoria Aurelio Maldonado, antes citada y lo reitera en la tesis jurisprudencial número 543. Este criterio que ofrece la Suprema Corte, sostiene además en la ejecutoria Cía. Vinícola de Orizaba, en la cual, al estudiar la tributación impuesta a través de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (derogado) dijo que “un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo o ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales, porque con relación a la misma fuente de ingresos que grava y a igual capacidad económica de los afectados, establezca cuotas distintas a cargo de los contribuyentes, circunstancias que no

concurrer en la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que en forma general y abstracta establece una cuota fija y moderada sobre ingresos que por concepto de ventas, realicen las empresas mercantiles a que se refiere”. Asimismo, al estudiar el impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos en Baja California Norte, establecido en la Ley de Ingresos con tasas del 7 al 20% según la naturaleza de los espectáculos, la Suprema Corte considero que el impuesto “se mantiene dentro de limites razonables, por lo que esta dentro de la discreción de la Legislatura del Estado y el impuesto no es exorbitante o ruinoso, por lo que no resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad que establece el articulo 31 de la Constitución”.

La situación de que un impuesto es tan gravoso que trae consigo la ruina de quien lo paga o que afecta la fuente de sus ingresos, no puede probarse con la demostración de la situación económica del agraviado y de la afectación que sobre la misma podría producir el impuesto, ya que tales elementos solo se refieren a el y por ser la ley de carácter general, las pruebas idóneas deben favorecer a la generalidad de los destinatarios de la norma.

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

Uno de los conceptos fundamentales en materia jurídica tributaria, es el principio de Constitucionalidad, desprendiéndose de éste que las leyes tributarias deben de estar sometidas a la Constitución, esto es, que no sólo la relación jurídica tributaria, deben de sujetarse a las leyes previstas, sino que además estas leyes, deben estar fundamentadas en los preceptos Constitucionales correspondientes. Al expedirse la norma tributaria, siempre debe respetarse el principio jerárquico, todas las leyes deben emanar de la constitución. Los principios tributarios consignados en la Constitución, son el fundamento de las relaciones jurídico tributarias, por lo tanto si las leyes tributarias no los contemplasen, éstas carecerían de validez, ya que estaríamos hablando de leyes inconstitucionales.

El principio jerárquico se basa en que la Constitución es el punto inicial de todas las demás leyes, las normas Constitucionales son las que están por encima de todas las demás, por lo que éstas deben de nacer en base a la Constitución, no sólo inspirarse y no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, sino que, no es concebible una ley que regule una situación que no esté prevista en la Constitución, por ello decimos que a partir de la Constitución todas las leyes que surjan, deberán, necesariamente, emanar de ésta, que es la Ley Suprema o Fundamental de todas las leyes (Arrijo Vizcaino Adolfo; 2004: 228).

Desde tiempos de la Independencia las normas constitucionales han contemplado lo concerniente a un Sistema Fiscal, basado siempre en los principios de equidad y proporcionalidad, esto es, el principio de justicia, pensando tanto en el bien del Estado, como en la protección de los derechos de los gobernados. El problema ha sido que mantenemos la utopía del deber ser, esto es que todas las leyes emanen de la Constitución, pero la realidad es que no todas las normas cumplen con los principios fundamentales, es más, muchas son total o parcialmente inconstitucionales. Pero este problema sólo podríamos resolverlo conciliando el deber ser con lo que realmente es, cosa que podría resultar muy difícil, pero no imposible.

Siguiendo con nuestro análisis, encontramos en nuestra ley fundamental, que en su Artículo 36 menciona que las contribuciones públicas no son extorsiones, sino tributaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa. Aquí encontramos una idea que ha trascendido hasta nuestros días, la finalidad teleológica del Estado o su fin último, que es el bien común o colectivo y entre los conceptos que encierra éste, el principal es la defensa y seguridad de la Nación, de aquí emana la idea de servicio público y que los ingresos que percibe el Estado, ya sea vía contribuciones o por medio de recursos propios, son para el sostenimiento del propio gobierno y para la prestación de los servicios públicos.

Posteriormente la Constitución de 1857 estableció en su Artículo 31, que es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación como Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es así como encontramos en nuestra Constitución vigente perfeccionado el Artículo 31, el cual ya hemos transcrito anteriormente, debiendo señalar que como apreciamos a habido una uniformidad en nuestras Constituciones en cuanto a los principios fundamentales, los cuales no han tenido muchas variaciones, por lo que es tan importante analizar detalladamente estos principios, ya que son los que rigen o deberían regir las leyes fiscales.

2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El Artículo 31 Constitucional en su fracción IV señala: "es obligación de los mexicanos... contribuir al gasto público sea de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes". De lo anterior se desprende el siguiente principio, que toda contribución debe establecerse en una ley, de ello puede deducirse: para que una contribución pueda oponerse a un particular debe estar expresamente establecida en una ley.

El principio de mérito, debe acatarse por el Poder Legislativo al ejercitar la facultad que se le confiere en el Artículo 73 fracción VII, estableciendo en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto mediante el proceso de formación de leyes, por tanto las contribuciones sólo pueden encontrarse establecidas en materia federal y debe acatarse por el Poder Ejecutivo al realizar actos o actividades que la ley le permite, solamente puede por conducto de la autoridad fiscal, recaudar las contribuciones que se encuentran establecidas expresamente en la Ley de Ingresos de la Federación y el Ejecutivo debe ejercitar las facultades que le confiere el Artículo 89 Fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley.

En conclusión de lo anterior, todo acto de autoridad administrativa en materia fiscal debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones. La finalidad del Derecho Fiscal es regular la actividad del Fisco, toda vez que es el órgano encargado de determinar, liquidar, recaudar y administrar los ingresos tributarios del Estado.

El principio de legalidad tiene una doble función en relación a lo expuesto en el párrafo anterior; en primer lugar atañe al Fisco, y en segundo lugar a los particulares, es decir, en el primer caso la autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar determinada función dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse plenamente facultada para ello por una ley aplicable al caso concreto; en el segundo caso, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que las leyes les confieren.

El principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público, a su vez es la defensa de los particulares y previamente deben existir leyes que le permitan al particular conocer en forma anticipada las facultades y obligaciones del fisco, subordinándose éste último al imperio de la Ley y con esto se evita el abuso del que pueda ser objeto el gobernado.

El particular gracias al principio de legalidad conoce con la debida anticipación cual es la naturaleza y cuales son los alcances de sus obligaciones frente al Fisco, así como la esfera de derechos ejercitables en contra del mismo y cuando éste pretende traspasar o exceder los límites de la esfera jurídica del particular, en esencia el principio de legalidad opera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico-fiscal, al sujetar la acción tanto del Fisco como de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.

2.3 PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD

Este principio basa su existencia en la norma primaria y superior a las demás; la Constitución, la cual establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes no pueden contrariarla o alterar su sentido y esto lo podemos ver representado en la pirámide de Hans Kelsen.

El orden constitucional también establece los mecanismos jurisdiccionales apropiados para que tal subordinación resulte efectiva, tal es el caso de las normas de carácter fiscal que emanan de la Constitución y se sujetan a sus principios generales, pues en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarían legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales.

Este principio se enuncia de la siguiente forma "... no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar él contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional

que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa (Arrioja Vizcaino Adolfo; 2004: 179).

2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio tiene su fundamento en el Artículo 31 Constitucional: son obligaciones de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos así sea como de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; en este numeral es donde, se podría llegar a interpretar que se excluye a los extranjeros del pago de los impuestos, pero de ninguna manera los extranjeros quedan excluidos, ya que si éstos se ubican en la situación jurídica o de hecho establecida en la ley positiva mexicana, deben pagar el impuesto correspondiente; la errónea interpretación de referencia, se debe esencialmente a la gran laguna que el Legislador deja al crear la Constitución.

Este principio se refiere a que el impuesto abarque, contemple y se aplique a todas las personas, tanto físicas como morales, cuya situación jurídica concreta coincida exactamente con la hipótesis normativa, como el acto o hecho que genera el crédito fiscal, esto es, que todos los habitantes del país de acuerdo a su capacidad contributiva deben pagar los impuestos en términos de ley.

El principio de referencia tiene una excepción, el que cierta cantidad mínima esté exenta de pago, al parecer esta excepción rompería con el principio en comento, pero en realidad la excepción está contenida en la ley; para aclarar lo anterior, una ley es general cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca (Arrioja Vizcaino Adolfo; 2004: 184), es decir, que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos, por lo tanto esta excepción no es particular, sino que debe ser aplicable a todas las personas que se coloquen en el supuesto. Nadie debe estar exento de pagar impuestos (Flores Zavala Ernesto; 1998: 130). Sin embargo no debe de entenderse en términos absolutos esta obligación, sino

limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos.

2.5 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

Este principio lo encontramos plasmado en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional: "...son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan...", la obligatoriedad de cubrir el tributo o contribución es justificable, en virtud de que los ingresos que percibe el Estado están destinados al sostenimiento y desarrollo de sus actividades, como son la prestación de los servicios públicos y obras de beneficio colectivo. El cobro de los tributos es un acto de soberanía que permite a la Administración pública ejercitar plenamente su potestad de Imperio (Arriola Vizcaino Adolfo; 2004: 184).

El Estado para asegurar el cumplimiento del particular, está dotado de la facultad económico coactiva, derecho de hacer efectivas sus obligaciones o créditos fiscales. Por lo anterior, el cobro de un tributo o contribución exigible es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Con esto podemos explicar que el cumplimiento de las obligaciones fiscales son auténticas obligaciones públicas, no donaciones ni aportaciones voluntarias, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.

Todas las personas que se ubiquen en las hipótesis normativas, automáticamente quedan obligadas a cubrir el correspondiente tributo en la forma y plazos que la misma ley establezca. Si no se cumple oportunamente con la obligación, inmediatamente opera la facultad económico coactiva, la cual es ejercitada por el Estado a través de la autoridad hacendaría, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Aunado a lo anterior la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su Artículo 22; establece el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público y otorga al Estado los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento.

2.6 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

Este principio se encuentra consagrado en el Artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, en donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, es decir, las contribuciones tienen el objetivo de solventar los servicios públicos que el mismo Estado presta, de esto se desprende que dichos servicios recibidos por los gobernados, deben equivaler a los ingresos tributarios pagados por ellos; si el Estado no prestara servicios públicos, las contribuciones perderían su razón de ser, por lo que es innegable la estrecha relación e interdependencia existente entre las contribuciones y el gasto público, "... puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos (Arrioja Vizcaino Adolfo; 2004: 185).

En la actualidad vemos como el Estado en sus campañas publicitarias respecto a servicios públicos como lo son educación, salud, vías de comunicación, etc., insisten en que es consecuencia del pago regular y oportuno de las contribuciones establecidas, aunque hay claros ejemplos de gobernantes que han desviado los fondos recaudados en beneficio personal, lo que provoca gran descontento en los contribuyentes.

La Constitución impone a los gobernantes la obligación de destinar las contribuciones recaudadas exclusivamente al gasto público, por lo que la Administración Pública debe cada año formular el presupuesto de egresos a que deberá ceñirse durante la vigencia de ese año, esto a la influencia ejercida por los principios liberales de la

Revolución Francesa, y debiendo emplear escrupulosamente los ingresos tributarios en dicho presupuesto nacional que se publica en el Diario Oficial de la Federación.

El destinar el contenido de alguna contribución a un fin específico, no viola el principio en cuestión, ya que basta con que ese fin esté considerado en el presupuesto de egresos para que quede legitimado, porque en el último de los casos, es para cumplir con el gasto público.

El principio en comento es reforzado por la siguiente interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar designado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo y es y será siempre el gasto público, el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionada con las necesidades colectivas, sociales o los servicios públicos; "...Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Cleotilde Acevedo Viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1973 Primera Parte).

2.7 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad está enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo; sobre este principio puede establecerse que la totalidad de personas físicas y morales deben contribuir al gasto público, que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al tipo plasmado en la ley fiscal; los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción, cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades, es decir en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado, los gastos de un gobierno son para los individuos de una gran nación como los gastos de una administración ejercida por una compañía de copropietarios que están obligados a contribuir a prorrata del interés que tiene en la cosa en común.

Por lo anterior, puede establecerse que el principio de proporcionalidad determina los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario mexicano consagrado en la Constitución; agregándose a lo anterior, que sólo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por persona física o moral pueden ser fiscalmente afectados y tan sólo en una parte alícuota de los mismos. En conclusión, un contribuyente debe de contar con capacidad económica para dar cumplimiento a su obligación fiscal, al obtener ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de dicha contribución.

Proporcionalidad significa, reciprocidad entre las partes de una cosa con él todo o entre cosas relacionadas entre sí; en virtud de lo anterior, sostenemos que en materia fiscal debe existir una debida concordancia entre las contribuciones previstas en leyes de ingresos de la Federación, sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos, por lo que estos últimos, deben contribuir en función de su respectiva capacidad económica, es decir, en la proporcionalidad de sus ingresos, debiendo existir con antelación una relación de causa efecto del origen que motiva la obtención del ingreso con el de la carga tributaria, debiéndose distribuir justamente las cargas tributarias entre fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Dentro del principio en mención, consideramos que los únicos tributos que se ajustan al mismo son los que se determinan en pago a tarifas progresistas las cuales garantizan contribuciones mayores o menores según la capacidad económica del contribuyente.

2.8 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Este concepto está íntimamente relacionado con el principio de proporcionalidad, ya que ambos conjunta o separadamente dan la idea de justicia, en este orden de ideas, el espíritu del legislador al establecer el principio en análisis en el numeral 31 fracción IV constitucional, fue precisamente que los impuestos sean justos y acordes con cada persona sujeta de dichas contribuciones.

Corroborar lo anteriormente expuesto la Suprema Corte de Justicia de la Nación al definir la equidad "... como la manifestación de lo justo innato al hombre... otro criterio que esgrime la Corte en relación con la equidad es el de trato igual a los causantes que se ven afectados por una misma ley tributaria e impuesto si las circunstancias del hecho generador o de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas traduciéndose lo anterior en que serán tratados por igual los que se sitúen en el mismo tipo legal, debiendo solamente variar tarifas tributarias aplicadas de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del causante, esto es, atender a la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y los beneficios que obtiene el particular de sus actividades en aras del interés público.

El hacedor de la norma fiscal, al momento de estatuir las cargas impositivas deberá respetar este principio constitucional, estableciendo en ellas los parámetros y tasas progresivas, evitando con ello que se conculquen derechos inherentes y fundamentales de los causantes.

2.9 PRINCIPIO DE NO APLICACIÓN DE LEYES FISCALES PRIVATIVAS

Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su Artículo 13 que a la letra dice: nadie puede ser juzgado por leyes privativas, ni por tribunales especiales; garantía individual de igualdad que tiene su extensión en materia tributaria.

Las leyes privativas se caracterizan por no ser de aplicación general, esto es que lo que disponga dicha ley se aplique al caso concreto y una vez efectuado este acto no desaparezca, y de aplicación abstracta, si se aplica sin consideración de especie o de persona a todos los casos exactamente iguales que comprende la citada ley, si le falta alguna de las características mencionadas en líneas anteriores, va en contra del principio de igualdad tutelado por el ya citado artículo 13 constitucional.

Antes de continuar debemos distinguir las leyes privativas de las especiales, ya que las citadas en segundo lugar aún y cuando se apliquen exclusivamente a determinadas categorías de personas o de hechos o de situaciones, tienen como principal característica la generalidad.

Históricamente se ha determinado que las leyes especiales eran constitucionales, lo anterior en razón de las circunstancias especiales en que se sitúen y porque comprenden a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la situación jurídica o de hecho establecida en la ley.

Las leyes privativas han sido motivo de numerosos estudios y siendo objeto de nuestras leyes tributarias, nos enfocaremos a las mismas, éstas no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, sino gravar el patrimonio exclusivamente de las personas cuya situación coincida exactamente con la señalada como el hecho generador del crédito fiscal. Para corroborar lo anterior, diremos que la garantía de igualdad tiene como finalidad tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y para el caso

contrario, debe dicha autoridad distinguir desigualdades notorias y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que igualen ante la ley a todos los comprendidos en su regla, todo lo anterior para lograr el bien común.

2.10 PRINCIPIO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE RESOLUCIONES FISCALES

Todo procedimiento es una serie de actos concatenados, el procedimiento administrativo no queda exento a esta consideración, esa serie de actos pueden ser materiales o jurídicos, en estos últimos se debe acatar el principio de legalidad a que hemos hecho referencia en el capítulo anterior y en el presente, partiendo de la base constitucional consagrada en su artículo 16 "... nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento", este artículo se ve reforzado por diversas interpretaciones jurisprudenciales de donde destacan las que se refieren a que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Otras ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han determinado que la motivación exigida por el numeral 16 de la Carta Magna consiste en el razonamiento contenido en el texto del acto de molestia, en donde se concluye que dicho acto encuadra perfectamente en determinado precepto legal, es decir, motivar es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal" (De la Graza Sergio Francisco; 2003: 678).

La fundamentación debe satisfacer requisitos, de fondo y de forma, la forma queda cumplida cuando en el acuerdo, resolución u orden se citan las disposiciones legales que se

consideran aplicables al caso concreto y se manifiestan los motivos por los cuales se emitió el acto de autoridad.

El requisito de fondo queda satisfecho cuando los motivos invocados, son bastantes para provocar el acto autoritario, esto queda robustecido con la interpretación que hace la Suprema Corte de Justicia de la Nación "para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirve de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata encuadra en los presupuestos de la norma que invoca (De la Garza Sergio Francisco; 2003: 678).

A la vez que la fundamentación y motivación son dos elementos distintos, también son indivisibles, ya que la falta de uno de ellos, tiene como consecuencia la nulidad del acto de autoridad, al respecto se dan dos supuestos, la falta de la fundamentación excluye la presencia de la motivación, es decir, si en una resolución no se citan los preceptos que deban aplicarse al caso concreto, tal resolución es nula, ya que no llenaría ninguno de los requisitos que establece el numeral 16 Constitucional; es lógico pensar que si en un mandamiento escrito de autoridad no se señalan los preceptos que sirven de base para su expedición, la motivación no podría tampoco establecerse en dicho mandamiento porque la autoridad no tendría base para hacer algún razonamiento; de lo contrario, si se han citado los preceptos aplicables al caso concreto, pero lo que hace falta son los razonamientos lógico jurídicos por los que haya que aplicarse tales preceptos, el mandamiento también sería nulo, pero este supuesto sí es factible que se diera, aunque en todo caso también excluiría la presencia del otro elemento, en basta ocasiones por descuido de la autoridad se da este supuesto; en el primer caso, como no hay cita de preceptos, no podría la autoridad hacer razonamiento alguno, ya que habría total incoherencia en dichos "razonamientos" que en dado caso expresaría la autoridad emisora, ya que la motivación se hace en base a la fundamentación y sin ésta última, no es posible la primera y en ambas situaciones, la consecuencia es la nulidad del acto de autoridad.

Aplicando lo anterior a la materia que nos ocupa, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, es decir, se deben citar los preceptos legales aplicables y expresar las circunstancias de hecho en que la autoridad concluyó que los primeros encuadran en el caso concreto.

Otra interpretación de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ha determinado la finalidad del artículo 16 Constitucional, "...tutelar los derechos de los particulares, sujetando la actuación de las autoridades a un régimen de derecho e impidiendo que los particulares caigan en estado de indefensión, por tanto, la multicitada obligación debe ser vista en razón de los objetivos que persigue y no como un mero formulismo que obstaculice el desempeño de las autoridades en el cumplimiento de sus funciones de orden público y social...", la falta de motivación sólo puede ser aquello que impida o dificulte la defensa del causante y no la omisión de una situación que conoce perfectamente y que se sigue lógicamente de los diversos elementos de la resolución"; en otra interpretación del Tribunal Fiscal de la Federación, se sostiene que la autoridad, al citar el precepto aplicable al caso concreto, debe en su caso, especificar qué fracción es en la que se funda, de lo contrario dejarla en estado de indefensión al particular, ya que tendría que combatir en forma global los preceptos que la autoridad considera aplicables al caso concreto (De la Graza Sergio Francisco; 2003: 680).

CAPÍTULO III. INCONSTITUCIONALIDAD AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

En relación a este principio analizaremos como de alguna manera los contribuyentes deben de contribuir al gasto público, pero de una manera justa y tomando en cuenta la capacidad económica del objeto pasivo tratando de soñar en un sistema tributario justo inspirados en los principios de igualdad y progresividad, además tomaremos en cuenta la sentencia 146/1995 la cual nos puede servir como ejemplo y también 296/1994 para después llegar a futuras conclusiones.

El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes:

Por una parte, es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y de cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe por que se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

Por otra parte, es la medida, razón o proporción de cada contribución, individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. Son los dos aspectos que la doctrina, sobre todo italiana, suele distinguir dentro del concepto de capacidad contributiva, la capacidad absoluta y la capacidad relativa.

La enunciación de este principio constitucional en el artículo 31.1 CE no deja de ofrecer singularidades, que han sido subrayadas por la doctrina, sobre todo si se compara con otras formulaciones constitucionales en el Derecho comparado. Singularidad que radica en que el principio de capacidad económica no se contempla en nuestro texto constitucional como el único criterio material de justicia tributaria, exclusivo y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios (igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario para realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria.

Todos contribuyen a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Justicia que se realiza a través de los principios de igualdad y progresividad en la imposición. La capacidad económica determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución.

Así parece entenderse por el Tribunal Constitucional desde sus primeras Sentencias: El artículo 31.1 de la Constitución, que al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ciñe esta obligación a unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y las del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

A diferencia de otras Constituciones [señaladamente la alemana Ley Fundamental de Bonn de 1949], la española pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Pero el servicio de esta lógica no asegura por si solo “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas (STC 27-1981).

La función del principio de capacidad contributiva como medida o porción de la realización por cada uno de deber de contribuir a los gastos públicos (y por ende como límite para el legislador en la configuración de los tributos) obliga al establecimiento de los tributos tomando como presupuesto de hecho del mismo circunstancias que sean indicativas

o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica. Capacidad que puede ser real o potencial, pero en cualquier caso existe, es decir no simplemente nominal.

El principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las Instituciones Tributarias, como se dice en la STC 146-1995. El principio de capacidad económica, como principio constitucional, proyecta sus exigencias en la relación con los tributos... pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones asesoría a la deuda tributaria. Y ya dentro de los tributos, a tenor de la STC 296-1994, el principio de capacidad económica no juega con la misma intensidad en todas sus categorías: en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de una manera muy indirecta o remota. No obstante, el enjuiciamiento constitucional debe partir de la indagación de la verdadera naturaleza fiscal del tributo y no de la mera denominación que el legislador le asigne.

De modo que si el fin del tributo consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta y no la contraprestación proporcional, mas o menos aproximada, del costo de un servicio o la realización de actividades en régimen de derecho publico estaremos ante un autentico impuesto, cualquiera que sea el nombre que el legislador haya asignado a la figura.

El principio de capacidad económica no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. Así lo declaro el tribunal constitucional en la sentencia 37-1987, en la que resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la creación de un impuesto sobre tierras infrautilizadas. Es cierto – se lee en el FJ13.- que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria

concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función esta expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecida en el art. 31.1 de la constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

Es pues, constitucionalmente admisible establecer impuestos que sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago respondan principalmente a criterios económicos y sociales orientados al cumplimiento de fines o la satisfacción de intereses públicos que la constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador a crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo. En la doctrina formulada en la STC 37/1987 se hizo uso en STC 186/1993 para excluir la vulneración del principio de capacidad económica en la creación de otro impuesto con fines extrafiscales.

3.2 ANÁLISIS DE LA LEY DEL IVA

El impuesto de referencia es el impuesto al Valor Agregado (IVA). En efecto, el IVA es un impuesto a la circulación económica, ya que grava el valor añadido en cada etapa de producción, distribución y comercialización de bienes y/o servicios. Sin embargo, debido a que puede trasladarse a los precios, en la práctica se transforma en un impuesto al consumo.

El aspecto positivo que podemos mencionar en el IVA es que desde el punto de vista del control reduce los riesgos de evasión. En relación a los efectos que provoca sobre

la inversión, se observa que los mismos son los opuestos a los del impuesto a las ganancias. Se considera que la principal ventaja relativa del impuesto al valor agregado es su impacto positivo sobre la tasa de formación de capital físico. Dicho efecto se puede analizar con mayor profundidad si se diferencia entre los dos efectos provocados por la introducción del IVA.

Por un lado el individuo debería destinar una porción mayor de su ingreso para mantener un mismo nivel de consumo lo que implicaría una reducción de la capacidad de ahorro que posee.

En sentido contrario, ante el crecimiento relativo del consumo, el individuo tendera a reducir el mismo en alguna cuantía, a los efectos de limitar el pago del impuesto por lo que se incrementara el ingreso disponible para el ahorro. Entonces, generalmente el efecto sustitución es más fuerte que el efecto ingreso, por lo que un aumento en la alícuota del IVA provocaría un menor consumo, un mayor ahorro y, por ende, un mayor crecimiento.

En relación a esto se comenta que ante los sujetos pasivos de facto no aplica los aspectos positivos comentados anteriormente en el análisis de la Ley del IVA, ya que ante un ente de clase social baja no existe riesgo de evasión sino todo lo contrario, además como estos entes no tiene ganancias no son opuestos a nada y no pueden mantener ningún nivel de consumo ya que viven al día (al día de anteayer). Pero si bien es cierto que el tributo tiene un carácter publico y es una carga de naturaleza real y que en el pasado se pagaba como una prima de seguro contra todos los riesgos de ser perturbado en posesiones o disfrute que tan justos podrán ser estos ante un escenario de entes en pobreza extrema.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La globalización de la economía mundial es uno de los rasgos más destacados y poderosos de nuestro tiempo. El comercio, las inversiones, los capitales, los servicios, las ideas, y la gente se mueven todos cada vez mas en una escala global. Son pocas las áreas del mundo que hoy están fuera del alcance de esta economía mundial modernizadora y en expansión. Los rápidos avances en las tecnologías de transporte y comunicaciones han reducido las barreras establecidas por la geografía y la distancia. Los gobiernos alrededor del mundo también han facilitado la globalización económica mediante la adopción de políticas de apertura y liberación. El resultado no ha sido simplemente un incremento de la dependencia entre países y las regiones, ha sido un simple incremento de la interdependencia entre los países y las regiones y la emergencia de un sistema altamente integrado de comercio, producción y finanzas.

El proceso de globalización esta generando cada vez mas retos y mas condicionamientos para poder promover la inclusión de este tipo de economías en el régimen de mercado globalizado. Así, a pesar de las adecuaciones y avances que se puedan lograr hacia regímenes globalizantes en concordancia con los imperantes a nivel de cada uno de los países no hegemónicos y especialmente en los marginados y periféricos, la realidad es que crecientemente habría una menor posibilidad de que todos simultáneamente lograran usufructuar posibilidades parciales que permitieran esa globalización. El bajar la presión fiscal para este tipo de entes marginados, no es fácil ya que con la creciente en pobreza extrema los gobiernos tratan de bajar los índices al respecto, pero estos entes como sujetos pasivos de la obligación tributaria que muchas de las ocasiones son contribuyentes de jure por lo cual esto se vuelve una doble imposición porque además toman la personalidad en cualquier actuación de gasto como contribuyentes de facto.

SEGUNDA.- En un mundo globalizado es casi imposible creer que por comodidad los gobiernos para solventar los gastos públicos dependan de manera exagerada en los impuestos indirectos, y con esta decisión terminan por golpear de manera total al contribuyente de facto sin importar la posición social del individuo, como ya analizamos en el soporte de esta obra, se recuerda que “El Estado no podrá exigir pago alguno a los particulares si la obligación de hacerlo no esta expresamente establecida en ley de ingresos

o una ley especial, aunado a esto no sirve el soporte de esta obra para pensar en el legislador proveniente de la clase popular que por ningún motivo dejaría desamparados a los contribuyentes de facto, pero como no!!! Si lo importante es para este legislador su economía familiar propia de el y de el, sin recordar quien lo puso en ese trabajo.

TERCERA.- Los impuestos indirectos en este caso particular el I.V.A. tiene una verdadera violación al principio de capacidad económica ya que al realizar un análisis sobre este impuesto indirecto, para efectos de determinar el aspecto negativo sobre la economía ya que el ultimo que intervine en este proceso de traslación es el contribuyente de facto, y la traslación de la carga impositiva casi siempre es prevista por el legislador y como consecuencia la mayor parte de los impuestos al consumo son soportados por el comprador final (el de facto) pero son abonados al fisco por el vendedor, es decir si al vendedor se le antoja no pagar el impuesto en tiempo y forma este prácticamente se esta financiando a base del contribuyente de facto ya que lo que compraron estos contribuyentes implícito en el precio pagaron el impuesto. Como consecuencia de esta traslación podemos determinar que realmente el que soporta verdaderamente el pago de este impuesto en comento es el contribuyente de facto sin importar en que condiciones se encuentre económicamente, olvidando que estos contribuyentes pueden ser asalariados, que como comentamos sería una especie de doble tributación.

CUARTA.- El principio de capacidad económica es ignorado por los gobiernos ya que por facilidad al recaudar se olvida a los entes en pobreza extrema, es la realidad, sería muy difícil tomar muestras que nos llevaran a la realidad de cada ente, familia o nación y poder saber a ciencia cierta la capacidad económica de cada uno. Al concluir este estudio doy cuenta de lo difícil que seria y es pagar los impuestos de la personas en pobreza extrema ya que viven siempre en la informalidad ante la imposibilidad de poder soportar cargas impositivas, contrabando, evasión y artificios son solo algunos de las herramientas de estos entes queriendo siempre un respeto al principio de capacidad económica.

Los contribuyentes de facto si bien es cierto gozan de los servicios públicos y con esto es suficiente para que estén obligados a contribuir para el gasto público que el Estado,

se tiene que tomar en cuenta el principio de capacidad económica para que estos sean justos y equitativos esto en base también a la capacidad del contribuyente ya que en caso contrario se estaría afectando de manera directa al principio de negocio en marcha y sobre todo a la economía familiar como contribuyente de facto.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRAFÍA

- Arrioja Vizcaíno, Adolfo. Derecho fiscal. Editorial Themis. México. 2004:
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. Editorial Porrúa. México. 2003
- Flores Zavala Ernesto. Las Finanzas públicas. Editorial Porrúa. México 1998.
- Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thompson Learning. México. 2004
- Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de derecho fiscal. Editorrial Pac. México. 2002

NORMATIVIDAD

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Anaya Editores. México. 2005
- Código Fiscal de la Federación. Segunda Edición. Tax Editores Unidos. México. 2005
- Ley del Impuesto Sobre La Renta. Segunda Edición. Tax Editores Unidos. México. 2005
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Segunda Edición. Tax Editores Unidos. México. 2005
- Ley del Impuestos Sobre Ingresos Mercantiles. México. 1951