

Es necesario obedecer: no por miedo, sino en conciencia. Por esa misma razón ustedes pagan los impuestos, y los que han de cobrarlos son en esto los funcionarios de Dios mismo. Paguen a cada uno lo que corresponde: al que contribuciones, contribuciones; al que impuestos, impuestos; al que respeto, respeto; al que honor, honor.

San Pablo, Carta a los Romanos, 13: 5-7.

CAPÍTULO II

“PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO TRIBUTARIO”

2.1. Principios Doctrinarios Fundamentales; 2.1.1. Principios Teóricos formulados por Adam Smith; 2.1.1.1. Principio de Justicia y Proporcionalidad; 2.1.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza; 2.1.1.3. Principio de Comodidad; 2.1.1.4. Principio de Economía; 2.1.1.5. Causales que convierten en antieconómico un impuesto; 2.2. Principios Doctrinarios Complementarias; 2.2.1. Principios formulados por Harold M. Sommers; 2.2.1.1. Principio de Capacidad de Pago; 2.2.1.2. Principio del Beneficio; 2.2.1.3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado; 2.2.1.4. Principio de la Ocupación Plena; 2.2.1.5. Principio de la Conveniencia; 2.2.2. Principios formulados por Adolfo Wagner; 2.3. Principios Jurídicos de los Impuestos; 2.3.1. Principios Jurídicos; 2.3.2. Principios Constitucionales; 2.3.2.1. Naturaleza de los Principios Constitucionales; 2.4. Potestad Tributaria del Estado; 2.4.1. Origen del poder tributario: ¿Soberanía o Constitución?; 2.4.2. ¿Poder o Potestad? Tributaria; 2.4.3. Límites al Poder Tributario del Estado; 2.4.3.1. Principio de Generalidad; 2.4.3.2. Principio de Obligatoriedad; 2.4.3.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público; 2.4.3.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad; 2.4.3.5. Principio de Legalidad; 2.4.3.6. Medio Legal.

2.1. Principios Doctrinarios Fundamentales.

2.1.1. Principios Teóricos formulados por Adam Smith.

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular la relación jurídico tributaria. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. Esto a través del establecimiento de los derechos y las obligaciones, que correlativamente surgen entre el Estado y los contribuyentes. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del Estado.

Sin embargo, para asegurar la real efectividad de dichos principios, se deberán establecer en un régimen jurídico específico. En este caso, en la Constitución, por ser considerada la ley de más alto rango según la teoría de jerarquía de leyes. Es decir, que para cumplir con su finalidad deberán convertirse en Derecho Positivo Constitucional. Puesto que sólo así, podrán evitar que el Estado cometa abusos, arbitrariedades o discriminaciones en perjuicio del contribuyente.¹

El establecimiento de estos principios en la ley suprema de cada nación, resulta necesario, debido al carácter coercible de las normas que establecen las contribuciones. Ya

¹ Al respecto, SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso (*"Derecho Fiscal Mexicano"*, Porrúa, México, 1999, p.177) dice: "Es así que se pensó en un reparto equitativo de las cargas públicas entre toda la población, que eso debe hacerse de una manera proporcional o justa, pero también con un sentido general, obligatorio e impersonal, para evitar discriminaciones, injusticias, privilegios o apoderamientos indebidos de los bienes, riqueza o ingresos de los gobernados, y partiendo de esos supuestos con el tiempo, el pensamiento de la justicia fiscal, se hizo realidad al elevarse a norma constitucional, para representar un precepto de observancia pública de gobernantes y gobernados, y que en su esencia fuera matriz de la potestad tributaria de cada nación."

que esto implica que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, puede forzar a su cumplimiento incluso en contra de la voluntad del contribuyente. Lo cual se justifica argumentando que es la única forma de garantizar que el ente público obtenga los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, la inadecuada aplicación de estas normas pueden desembocar en situaciones de extremo perjuicio para el contribuyente. Debido a que existe la posibilidad de que el Estado, con la finalidad de ingresar un mayor flujo de recursos a sus arcas, llegue al absurdo de establecer contribuciones sumamente gravosas. A tal grado, que impliquen la ruina del sujeto pasivo por no ser capaz de solventarlas. A manera de ejemplo, Arrijoa Vizcaíno, hace alusión a dos casos: El “Impuesto sobre la Sal” que tuvo vigencia en Francia y Rusia durante los siglos XVII y XVIII; y el “Impuesto sobre el uso y tenencia de ventanas y perros” que a su vez tuvo lugar en México, durante el régimen del General Antonio López de Santa Anna.²

El origen de los principios teóricos tributarios se debe al célebre economista Adam Smith, quien en el siglo XVIII realizó una investigación en Economía Política a la cual dio por

² En palabras de ARRIOJA VIZCAÍNO (“*Derecho Fiscal*”, Themis, México, 2000, p.208.) “No debe olvidarse que las normas jurídico-tributarias en múltiples ocasiones han servido de instrumento para la consagración de los más grandes absurdos e injusticias. Recuérdese el célebre “Impuesto sobre la Sal”, implantado en Francia y en la Rusia absolutista de los siglos XVII y XVIII, que obligaba a cada habitante a adquirir un número fijo de kilogramos de este producto –independientemente de que necesitara o no esa cantidad para su consumo personal– a fin de procurarle al Tesoro Real una renta segura derivada del cobro del tributo respectivo. Otro ejemplo lo encontramos en nuestra propia historia, cuando en el año de 1853, bajo la casi siempre nefasta administración del General Antonio López de Santa Anna, se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron por una parte, el que la ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de éste absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de estos animales, con los mismos fines de elusión tributaria.”

título “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”.³ En el libro V de su obra , este autor, profundiza en el estudio de las características esenciales de los tributos. El mérito de su obra radica en el desarrollo de los principios fundamentales, a que se debe adherir, toda norma jurídico tributaria que se jacte de formar parte de un orden justo. A través del cual se aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa; elementos claves que permiten que una nación acceda consecuentemente a la riqueza. Por el contrario, un orden plagado de abusos hacia el contribuyente, que en lugar de alentarlo lo desalienta, sólo puede desembocar en la pobreza de un país.

Los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Adam Smith constituyen una aportación al Derecho Tributario que ha logrado gran trascendencia. Hoy en día aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las constituciones, conservándose así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario.

2.1.1.1. Principio de Justicia o Proporcionalidad

El principio de Proporcionalidad, en palabras de Smith consiste en que:

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que

³ Al paso del tiempo, a la obra de Adam Smith, por motivos de brevedad, se le conoce sólo como “Riqueza de las Naciones”.

gozan bajo la protección del Estado . De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos”.⁴

Es decir, que existirá igualdad en la tributación si el deber de los habitantes, de contribuir al sostenimiento del gobierno, se cumple en la medida más cercana a sus capacidades económicas⁵. De lo contrario, el resultado sería la desigualdad en la imposición, práctica nada saludable en un sistema tributario, por la inconformidad que despierta en el contribuyente. Al respecto Margain Manatou, hace referencia a que la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo, sólo cuando es general y uniforme⁶. Es por eso que el principio de Justicia se ramifica a su vez en: Generalidad y Uniformidad.

El subprincipio de Generalidad se refiere a que el impuesto comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Es decir, que deberán pagar impuesto todas aquellas personas que se encuentren comprendidas en la hipótesis normativa prevista en la ley. Constituyendo como única excepción, todas aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva. Esto significa que solo podrán ser exentos del pago del impuesto aquellas personas cuyo ingreso no exceda del mínimo de subsistencia.

⁴ De la GARZA, Sergio, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Porrúa, México, 2002, p. 404.

⁵ Al respecto, ARRIJOJA VIZCAÍNO (Ob. cit., p.208.) señala que: “Consecuentemente , para que un tributo en verdad sea proporcional , deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

En síntesis, es factible sostener que el Principio de Proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución, al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducida en caso de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a éste importante Principio.”

⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio, “*Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*”, Porrúa, México, 2003, p. 25.

Por su parte el subprincipio de Uniformidad consiste en que todas las personas deben ser iguales frente al impuesto. Es decir que establece que todos deben de contribuir al gasto pública en base a su capacidad contributiva. De esta forma se justifica el origen de los impuestos progresivos, pues a mayor capacidad contributiva, mayor será el impuesto a pagar . En relación a esto, Margáin Manatou cita a John Stuart Mill, que en su teoría del sacrificio explica que:

“si el pago del impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”.⁷

De la Garza hace alusión al impuesto sobre la renta como ejemplo propicio para la mejor comprensión de la teoría del sacrificio. Ya que en este impuesto, su objeto “la renta”, se clasifica de acuerdo a la fuente de la que proviene. De esta forma se facilita la valoración acerca de cual implica un mayor o menor sacrificio, para asignarles un menor o mayor gravamen respectivamente. En este caso se clasifican en: 1) rentas fundadas, aquellas que tienen su origen en el capital; 2) rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y 3) rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, es decir, una combinación de trabajo y capital. Así que resulta notable que siendo las rentas no fundadas las que implican un mayor sacrificio, por tener su origen en el trabajo, sean gravadas con un gravamen más leve. A

⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio, Ob. cit., p. 27.

comparación de aquellas que implican un menor sacrificio como serían las rentas fundadas o incluso las mixtas.⁸

Por tanto, en opinión de Arrijo Vizcaíno, todo sistema tributario que se jacte de ser justo, debe observar los siguientes postulados:

- a) Gravar de forma cualitativa y no cuantitativa. Esto se logra a través del establecimiento de tasas porcentuales de tipo diferencial a aquellos que gocen de una mayor capacidad económica, para que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
- b) Distribución igualitaria de las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza. Esto tiene la finalidad de evitar que en un momento dado el peso de la contribución recaiga sobre una sola fuente.
- c) Establecimiento de tasas que incidan sobre una proporción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento de los contribuyentes. Sin que esto implique la confiscación total o de una parte sustancial, ya sea, del patrimonio o del producto del trabajo y del esfuerzo.⁹

2.1.1.2. Principio de Certidumbre o Certeza.

El principio de Certidumbre consiste según Smith en que:

⁸ DE LA GARZA, Sergio, Ob. cit., p.404.

⁹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. cit., p. 216.

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia tal que yo creo, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.”¹⁰

Este principio resulta de gran importancia al señalar que los elementos del impuesto como son: sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento de causación, época de pago, obligaciones y sanciones deben estar determinados con claridad en la ley, no dando cavida a la imprecisión ni a la ambigüedad. Es por tanto, en la persona del legislador, en quien se deposita la responsabilidad de guardar adecuadamente este principio. Ya que en sus manos está impedir que a través de la facultad reglamentaria se alteren los elementos antes mencionados en perjuicio del contribuyente. Evitando además los subsecuentes actos arbitrarios por parte de la Administración Pública. Es decir se busca que a través de éste principio el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga certidumbre en cuanto a los elementos esenciales del impuesto.¹¹

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio, Ob. cit., p. 405.

¹¹ Al respecto ARRIOJA VIZCAÍNO (Ob. cit., p. 218) señala que “ Cuando una ley fiscal establece con certeza y precisión cada uno de los elementos que hemos enumerado, desaparece –o al menos se reduce considerablemente- la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de Reglamentos y circulares, abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos, cobrándoles tributos en situaciones confiscatorias y ruinosas a la postre.”

Resulta importante hacer mención de las excepciones que a este principio señala Margáin Manatou:

- 1) El artículo 39 fracción II del Código Fiscal de la Federación viola el principio de certidumbre al facultar al Poder Ejecutivo para establecer medidas relacionadas con la administración, control y forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales. Lo único que no puede variar son las disposiciones relativas al sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa, infracciones o sanciones. Ésta situación implica además una violación a la Constitución. Debido a que en ella se establece que el Poder Legislativo no podrá delegar su facultad, excepto en los casos que expresamente se establezcan en la Carta Magna. Haciendo la aclaración que no se hace alusión a este caso en dicho documento.
- 2) El artículo 20 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación que hace referencia a la necesidad de recurrir al Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) en el cálculo de las contribuciones y sus accesorios. Aunado al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a su vez habla de la importancia de este índice en el calculo de pagos provisionales y del factor de actualización. Aquí se agrava la situación, pues si ya resulta aberrante delegar la facultad legislativa al poder ejecutivo, más aún lo es el delegar este tipo de funciones a un órgano autónomo como sería Banco de México. Debido a que se le confiere la responsabilidad de elaborar un elemento importante para la determinación de la base del impuesto.
- 3) Otra excepción a este principio la encontramos en la Ley Reglamentaria del artículo 113 constitucional. Este precepto autoriza al Ejecutivo Federal para modificar las cuotas de las tarifas de exportación e importación cuando lo estime urgente, con la finalidad de regular el comerciό exterior y la producción nacional, siempre en

beneficio de la economía nacional. Nuevamente se puede observar la delegación de la facultad legislativa en favor del Poder Ejecutivo con la única condición de que al presentar al Congreso el Presupuesto Fiscal para el ejercicio siguiente se someta a su aprobación el uso dado a la facultad aludida.

Además de que los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión, Arrijo Vizcaíno, hace mención de otros dos aspectos que forman parte integral de este principio. Primero hace alusión de que la establecer los tributos e indicar los elementos antes señalados, deberá utilizar el legislador un lenguaje claro, llano e inteligible. Esto con la finalidad de que el contribuyente y cualquier otra persona sean capaces de entender su contenido, sobre todo en aras de que el Derecho Fiscal va dirigido a casi toda la población. Por lo que el hecho de establecer una legislación tributaria de términos complejos y exageradamente técnicos o sofisticados, tiene como consecuencia la evasión fiscal por parte del contribuyente. La mayoría de las veces no se incurre en esta práctica ilícita por mala fe, sino porque muchas veces el sujeto destinatario de la norma fiscal desconoce los alcances de ésta, e incluso existe la posibilidad de que no cuente siquiera con los recursos suficientes para contratar a un especialista en la materia que pueda auxiliarlo.

El otro aspecto al que hace alusión, el antes citado autor, consiste en la actuación de los servidores públicos. Tratándose muchas veces de individuos con poco conocimiento de la materia que necesitan de actitudes arbitrarias para poder llevar a cabo sus funciones. En este caso el desarrollo de visitas domiciliarias o aduanales, a través de las cuales el inspector fiscal da un trato descortés al contribuyente, incluso muchas veces al grado de caer en la

humillación. Esto sin importar el hecho de que hayan incumplido o no con las obligaciones tributarias a su cargo.

En síntesis el principio de Certidumbre o Certeza se constituye de tres puntos básicos según Arrijo Vizcaíno, que son:

1. Todos los elementos de las contribuciones deben estar establecidos en la ley con certeza y precisión.
2. Debe utilizarse un lenguaje claro, llano e inteligible; de manera que no sólo el contribuyente sino cualquier persona sea capaz de entender.
3. El desacato a éste principio provoca problemas como la corrupción y altanería de los funcionarios públicos.

2.1.1.3. Principio de Comodidad.

El principio de Comodidad de acuerdo a lo que escribió Smith consiste en que:

“Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por lo general, en una forma que es muy conveniente para él. Los paga

poco a poco y a medida que compra los géneros. Cómo está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”.¹²

En este caso el legislador tiene a su cargo la tarea de facilitar al contribuyente la forma del entero del impuesto. Aligerando de cierta forma el sacrificio que significa para el particular el hecho de pagar impuestos. Esto a través del establecimiento de fechas y períodos de pago que de acuerdo al impuesto de que se trate resulten más benéficas para el contribuyente, logrando con ello incrementar la recaudación y disminuir la evasión fiscal.

Sin embargo, el alcance de este principio va más allá del simple establecimiento de fechas y épocas de pago que resulten óptimas para el contribuyente. Además toma en cuenta los aspectos relacionados con el procedimiento de pago. Lo cual implica hacer alusión a los lugares en donde éste deberá llevarse a cabo. Ya que como comenta Arrijoja, hace muchos años esta actividad se desarrollaba en instalaciones de mal aspecto, eso sin mencionar al pésimo personal que atendía dichas dependencias. Esta situación propiciaba una excusa para justificar el no cumplimiento de la obligación tributaria, por el “suplicio” que significaba para el contribuyente acudir a esos lugares. Por lo que actualmente las autoridades fiscales han tomado cartas en el asunto, estableciendo el programa de “facilidades a los contribuyentes”, que permite cumplir con el pago de las contribuciones en determinadas Instituciones Bancarias así como el pago por correo. Y ahora incluso se ha incursionado, en el mundo moderno, la presentación de declaraciones y el pago de impuestos vía internet.

¹² DE LA GARZA, Sergio, Ob. cit., p 405.

Otro aspecto que supuestamente justifica la evasión fiscal por parte del contribuyente, es el hecho de que los documentos que debe presentar al momento del entero del impuesto resultan complicados. Por eso, las autoridades fiscales tienen a su cargo la tarea de buscar métodos más sencillos respecto de la forma de pago. A través de la simplificación de declaraciones y de la emisión de formularios que resulten más sencillos para el sujeto pasivo.

Entonces, los aspectos que trata este principio, según Arrijo Vizcaíno, son:

1. La elección de fechas y períodos o épocas de pago que resulten las más propicias y ventajosas para el contribuyente.
2. La designación de lugares adecuados para el pago de las contribuciones, en donde, el contribuyente sea tratado con amabilidad; así como la instauración de mecanismos que permitan una mayor facilidad en el entero del impuesto.
3. Por último, en acato a este principio, la documentación que el contribuyente deberá presentar al efectuar el entero de las contribuciones a su cargo, tales como formularios y declaraciones de impuestos, serán redactado de manera clara y sencilla.

2.1.1.4. Principio de Economía.

El principio de economía, A. Smith dice que: “Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público...”¹³. Todo impuesto requiere ser productivo y de gran rendimiento, pero además debe ser económico en cuanto a su administración y control. La fórmula para dar

¹³DE LA GARZA, Sergio, Ob. cit., p. 406.

cabal cumplimiento a éste principio consiste en que la diferencia entre la suma recaudada y la que verdaderamente entra a las arcas del país debe ser la menor posible. Al respecto, Luigi Einaudi, citado por Margaín Manatou, señala que si el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

La inobservancia de este principio redundaría en la violación a los motivos que justifican la existencia de la relación jurídico tributaria. Ya que ésta nace con la finalidad de que el Estado perciba los recursos, que posteriormente habrán de ser devueltos a los ciudadanos en forma de servicios públicos. Efectuando así una mejor redistribución de la riqueza. De forma que si el costo de la recaudación de las contribuciones supera el producto obtenido por la misma, no habrá manera de efectuar esa devolución de ingresos a la sociedad a través de los servicios que presta el Estado. Eliminando por tanto el motivo causa que justifica la relación jurídico tributaria.

Actualmente, la tecnología desempeña un papel de gran importancia respecto de este principio de economía de las contribuciones. Ya que a través de sistemas de programación y computación, se logra un sistema recaudatorio eficiente y económico. Al respecto Arrijo Vizcaíno señala que la actividad recaudatoria no debe ser vista nunca como posible fuente de empleos. Ya que de ser así se violaría este principio y además se destruiría la razón de ser de la relación jurídico tributaria; puesto que un exceso de empleados al servicio de esta actividad, implica un mayor costo de recaudación y por ende un sistema tributario incapaz de sostenerse a sí mismo, es decir: “antieconómico”.

2.1.1.5. Causales que convierten en antieconómico un impuesto.

El hecho de que un impuesto llegué a considerarse como antieconómico, no sólo provoca la disminución en la captación de ingresos para el estado. Además resulta desalentador para la población en el desarrollo de actividades como: trabajo, ahorro y productividad. Y en consecuencia, lejos de acceder a la riqueza del estado, lo que se logra es establecer es un ambiente propicio para el empobrecimiento del mismo. Por tanto, el estudio de estas causas resulta de gran importancia en la política fiscal, ya que a través de ella se establecen las directrices que cada Estado habrá de seguir en la obtención y utilización de recursos.

Respecto de este principio, A. Smith, señala cuales son las cuatro causas por las que se califica de antieconómico un impuesto:

1. El empleo de un gran número de funcionarios para el cobro de los impuesto.- Puesto que resulta perjudicial pues con la sola nómina de los mismos se va la mayor parte del producto recaudado con motivo del impuesto. Es decir, que la retribución de dichos funcionarios, puede convertirse en una contribución adicional para el contribuyente.
2. Los impuestos opresivos a la industria.- Ya que son aquellos que desaniman al sector inversionista tanto nacional como extranjero. Obviamente esto implica un impedimento para la creación de fuentes de empleo.¹⁴

¹⁴ En relación a esta causal ARRIOJA VIZCAÍNO (Ob. cit., p. 228.) considera que a través de ella se “...enuncia la verdadera regla de oro del Derecho Fiscal, a saber: vale más un tributo cuyo cobro se base en tasas racionales y que por tal razón cuente con muchos causantes, que uno basado en cuotas exageradas y por ello desprovisto de un número significativo de contribuyentes.”

3. Las confiscaciones y penalidades.- Ambas establecidas con la finalidad de limitar la evasión fiscal. Aunque estas medidas van dirigidas exclusivamente al ente evasor, también la población sufre indirectamente sus efectos. Debido a que con la ruina de aquél, se elimina automáticamente la posible inversión de su capital. Evitando así el surgimiento de nuevas fuentes de trabajo y con ello el beneficio que implicaría para la comunidad.
4. Las visitas y fiscalización por parte de los recaudadores, ya que la mayoría de las veces hacen resultar molestas para el contribuyente. Puesto que a través de ellas se le victimiza, haciéndolo blanco de opresiones por parte del visitador.

2.2. Principios Doctrinarios Complementarios

A partir de los principios teóricos de los impuestos, formulados en el libro V de “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”, señala Arrijo Vizcaíno, otros especialistas se han enfocado en el estudio y análisis de los mismos. Debido a la importancia que tienen al ser los lineamientos rectores del Derecho Fiscal. Sin embargo, lo único que han conseguido es profundizar en los conceptos ya formulados por el célebre economista inglés, puesto que su obra es tan compleja que es muy poco lo que se puede aportar en realidad. Por tal motivo, a todos los estudios o análisis de principios, que surgen con posterioridad a la obra de Smith, se les denomina “complementarios”.

2.2.1. Principios formulados por Harold M. Sommers

Los principios complementarios que, en opinión de Harold M. Sommers, debe acatar todo sistema tributario son: 1) de Capacidad de Pago, 2) de Beneficio, 3) Del Crédito por Ingreso Ganado, 4) De la Ocupación Plena, y 5) de la Covivencia.

2.2.1.1. Principio de Capacidad de Pago

En palabras del propio Sommers citado por Arrijo Vizcaíno, el principio de capacidad de pago consiste en:

“De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo... Un corolario del principio de capacidad de pago es el de gravar con objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza.”¹⁵

Este principio se basa en el de Proporcionalidad o Justicia que se señala en la obra de Smith. Su contenido implica que las personas de mayor capacidad económica deberán contribuir al gasto público en mayor proporción que aquellas que posean una menor capacidad económica. Con ello alude a las tasa progresivas, es decir, el que más recursos tiene, es el que más debe aportar a la finanzas del estado. Esto con la finalidad de lograr una mejor

¹⁵ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Ob. cit., p. 235.

distribución de la riqueza. Por lo anterior se le considera a este principio como instrumento de justicia social.

2.2.1.2. Principio del Beneficio

Respecto de este principio, Sommers apunta que:

“Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales...resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en los que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente”.¹⁶

Según este principio, aquellos resulten mas beneficiados con el gasto público deberán ser los que mayor contribución aporten al fisco federal. Pero resulta difícil su aplicación en los casos en que los servicios prestados por el Estado se avocan sólo a cierto sector de la sociedad. Es por ello que Sánchez Gómez descarta el hecho de que este principio pueda tener aplicación en la actualidad.

Además de que en opinión de Arrijo Vizcaíno, Sommers, confunde la justificación de la relación tributaria, que alude a la devolución de contribuciones a través de la prestación de servicios públicos, con el problema de los principio rectores del Derecho Tributario.

¹⁶ Ob. Cit. p. 236.

2.2.1.3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado.

Al respecto Sommers sostiene lo siguiente:

“Por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una Ley de Impuestos sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos o intereses, debía ser castigado. En cierta medida, esta es la misma razón de ser. Las ganancias de guerra en exceso de cierto nivel, fueron consideradas como ganancias inesperadas que no eran atribuible a ningún esfuerzo por parte del empresario; más bien se debieron a la situación bélica sobre la que el empresario no tenía ningún control. Los impuestos sobre herencia están basados en parte en este principio. El heredero no gana el dinero que recibe; por tanto debe ser gravado con tasas altas.”¹⁷

El principio del Crédito por Ingreso Ganado deriva de la máxima de proporcionalidad o justicia planteado por Smith, en el entendido de que pugna por un régimen de distribución de cargas tributarias más justo. Ya que muchas veces el legislador parece olvidar que el criterio distributivo debe aludir al origen de los ingresos. Debido a que así se valora el esfuerzo que implican y por ende el impacto tributario que merecen.

¹⁷ La opinión de ARRIOJA (Ob. cit., p.237) respecto de esto es “Repugna al sentido común el que se apliquen las mismas cuotas o tarifas a los asalariados y profesionistas que a los rentistas, inversionistas en Bolsa de Valores y herederos. El fisco debe comprender que el individuo que trabaja, genera riqueza, en tanto que el que especula sólo se aprovecha de ella.”¹⁷

La importancia de este principio radica en que a través de él, Sommers, hace alusión a la fuente del ingreso como aspecto a tomarse en cuenta en la distribución de la carga tributaria. Es decir, señala que no deben ser gravadas por igual aquellas rentas que provengan de distintas fuentes. Haciendo hincapié en que las rentas cuyo origen es el trabajo son las que menor impacto deben sufrir, dado que son las que verdaderamente se obtiene en base al esfuerzo. Caso distinto de aquellas que encuentran su origen en el capital o incluso en las herencias, que por el contrario deben recibir un trato fiscal de mayor severidad.

2.2.1.4. Principio de la Ocupación Plena.

En relación a este principio Sommers expresa que:

“Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimar la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. Los impuestos promotores, que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe una rebaja o paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre los accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto. Todos estos planes tienen como finalidad lograr un alto nivel de ocupación que a veces se denomina de ocupación plena. Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el

principio de la ocupación plena. Parece existir una tendencia para dar a estos principios una parte cada vez mayor en la estructuración de la política impositiva.”¹⁸

Este principio se establece como una variante al de economía emitido por Smith. A través de él, se pretende instaurar una política tributaria de constante reinversión de utilidades. Esto con el claro propósito, primero, de generar más fuentes de trabajo y combatir así el desempleo que es factor determinante en la situación económica de un país; y segundo, de promover estabilidad en los niveles ocupacionales. De modo que al pugnar, por un lado, por la no opresión a la industria y al comercio, y por otro, castigar al empresario que no reinvierta; se lograría el “pleno empleo” y con ello el primer propósito. Pero para dar cumplimiento al segundo además se deben establecer una serie de normas que alienten al sector patronal a querer mantener un cierto nivel de ocupación. Así, satisfechos los propósitos antes expuestos se logran las condiciones necesarias para acceder a la riqueza nacional.

2.2.1.5. Principio de la Conveniencia

En torno a este principio Sommers enuncia lo siguiente:

“Algunas veces los impuestos se establecen, con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de conveniencia. Los impuestos sobre herencia están basados, en cierto modo, en este principio, puesto que la persona que ganó el dinero no está presente para objetar el impuesto. En este principio se basan los llamados

¹⁸ Ob. cit., p. 238.

impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de éstos impuestos es que lo que el público no conoce no le duele.”¹⁹

Este principio se encuentra totalmente relacionado con el de Economía de Adam Smith. Ya que a través de lo que Sommers denomina “impuestos ocultos” se busca que los impuestos sean productivos, de máximo rendimiento y que no causen molestias a los contribuyente. Esto con la finalidad de erradicar la posible instauración de una política de conveniencia en los sistemas tributarios. De manera que el principio de conveniencia sólo viene a complementar al de Economía.

2.2.2. Principios formulados por Adolfo Wagner.

Otro especialista que se ha ocupado del análisis de los principios del derecho fiscal es Adolfo Wagner, quien los identifica como la guía para alcanzar niveles organizacionales óptimos en materia impositiva. Para ello, señala nueve principios superiores que a su vez agrupa en cuatro categorías de la siguiente manera:

A) “Principios de Política Financiera”, dentro de los que se encuentran:

1.- Suficiencia de la Imposición.- Esto significa que la imposición deberá determinarse en cada país, tomando en cuenta dos aspectos, por un lado, las necesidades de la población; y por el otro, la cobertura del gasto público.

¹⁹ Ob. cit., p. 239 y 240.

2.-Elasticidad de la Imposición.- Es decir que siempre dependerán tasa, tarifas y cuotas de las circunstancias económicas especiales de cada estado. Para cumplir con la finalidad de obtener los recursos que requiera el estado a través del tiempo.

B) “Principios de Economía Pública” que a su vez agrupa a :

1.- Elección de buenas fuentes de impuestos.- Esto significa que el Estado decidirá que sobre que fuentes gravará. Claro siempre en observancia de las especiales circunstancias de su realidad económica, política y social.

2.- Elección de las clases de impuestos.- En relación a esto, generalmente se sostiene la idea de que lo más factible es el establecimiento de impuestos tanto directos como indirectos. Con la finalidad de poder acceder a un sistema tributario de mayor justicia.

C) “Principios de Equidad” que contiene los principios de:

1.- De generalidad.- Aquí, Wagner, señala que en cumplimiento de las finalidades fiscales, es decir, para cubrir el gasto se debe gravar a todos sin mínimos de exención.

2.- De Uniformidad.- En relación a esto señala que el impuesto debe ser proporcional y sin tarifas progresivas. Es decir a la capacidad contributiva de cada persona.

D) “Principios de Administración Fiscal o de lógica en materia de imposición” entre los que se encuentran:

1.- Fijeza en la Imposición.- Respecto a esto, se debe tratar de que los encargados de la determinación de impuestos cuenten con mayor preparación tanto profesional como moral, la simplificación de los sistemas tributarios, precisión en los elementos del impuesto, las leyes respectivas deberán ser de fácil comprensión, es decir, claras y sencillas para el contribuyente, infracciones y delitos fiscales de previo establecimiento.

2.- Comodidad de la Imposición.- En relación a esto señala que el pago del impuesto deberá efectuarse en moneda de curso legal, en un lugar lo más cercano posible al domicilio del contribuyente, que la época de pago sea la más conveniente para el particular, otorgamiento de plazos y prórrogas en el cumplimiento de la obligación tributaria, y que los procedimientos de control como son las visitas de los inspectores procuren ser lo menos molesto para el contribuyente.

3.-Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.- lo cual significa que los costos de la recaudación deben ser lo más bajos posibles, claro dependiendo del país de que se trate y por ende tomando en cuenta las circunstancias en que se encuentre.

2.3. Principios Jurídicos de los Impuestos

2.3.1. Principios Jurídicos

Los sistemas tributarios tienen como objetivo primordial buscar los distintos mecanismos que les permitan acceder a la justicia . Pero ¿qué es realmente la justicia? No es otra cosa que, un valor, por lo que aún cuando se desconozca su significado exacto, siempre se tiene la idea de lo que es justo e injusto. Este valor guarda relación a las condiciones específicas de cada época. Por lo que la percepción de lo justo pueda sufrir variaciones debido al constante cambio de las circunstancias históricas. Sin embargo, en esencia, su significado será siempre el mismo “virtud por la cual se da a cada quien lo que le pertenece”.

Ese significado esencial también guarda relatividad respecto de los sujetos. Por lo que aún aquella contribución que denote el mayor grado de justicia, siempre resultará injusta para alguien. Es decir, lo que es justo para unos puede no serlo para otros. La justicia es un valor ideal, que existe sólo en el mundo de las ideas aludiendo a la teoría platónica, lo que implica que tenga el carácter de inalcanzable. Por lo que resulta utópico pensar en la existencia de un sistema tributario justo en toda la extensión de la palabra. Sin embargo, el estado debe esforzarse siempre en tratar de alcanzar el más alto grado de justicia para los contribuyentes. De manera que el sistema tributario óptimo es aquel que implique un mayor grado de justicia para la mayoría, puesto que de eso depende su grado de efectividad.

La máxima pretensión de la justicia tributaria es garantizar una recaudación racional y equitativa. Para lograrlo se deben establecer principios que delimiten el poder tributario del

Estado. Para que posean la fuerza suficiente y puedan cumplir con su cometido, deben estar establecidos, como señala Flores Zavala, en la legislación positiva de un país. Así los principios pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios.

El Derecho Tributario se encuentra entonces constituido en conjunto por ambas clases de principios. Los constitucionales, aludiendo a la teoría de la supremacía constitucional, deben establecerse precisamente en la ley suprema de todo estado, que no es otra que: “La Constitución”. De esta forma se garantiza la protección de los derechos de los contribuyentes gracias a la naturaleza vinculante que implican dichos principios. Por su parte, los principios ordinarios, deben establecerse en las leyes ordinarias o secundarias, que se enfocan más a la actividad tributaria del Estado.

En relación con lo anterior, la tarea del legislador resulta de gran importancia, en el sentido de que es este representante del pueblo, el encargado de crear las leyes tributarias. Desde luego, siempre en observancia a los principios constitucionales establecidos. Sin embargo, muchas veces las presiones de índole política y económica pesan demasiado sobre la actividad legislativa. Tanto que se incurre en el otorgamiento de concesiones tributarias, que más tarde resultarán en un grave deterioro del Sistema Tributario.

Por lo tanto, los principios constitucionales desempeñan un papel sumamente importante en el Derecho Tributario. Ya que fungen como los límites, que el legislador, habrá de seguir y respetar, dependiendo si se trata de principios de naturaleza programática o vinculante. De modo que la creación de las leyes tributarias, en las que se establecen las contribuciones que el particular está obligado a solventar sean lo más justas posibles. Para que

realmente resulten efectivas ya que de esto depende que el estado pueda obtener los recursos necesarios para su buen funcionamiento.

2.3.2. Principios Constitucionales.

La razón de ser de los principios constitucionales encuentra ciertamente justificación en un suceso histórico. Por lo que a continuación se hace una breve referencia a las especiales circunstancias que tuvieron lugar para dar origen al nacimiento de estos principios.

La Edad Media fue un período de la historia que se caracterizó por establecer como forma de gobierno generalizada a “La Monarquía”; así como, por la existencia de una marcada división entre ricos y pobres, es decir, la nobleza y los súbditos respectivamente. Siendo éstos últimos los que compensaban, con el pago de “tributos exagerados”, los privilegios que el Rey otorgaba a los nobles. Por tanto, se seguía la tendencia desequilibrada de empobrecer más a los pobres y beneficiar más a los ricos.

El ambiente de injusticia que imperaba en aquella época, marcó la pauta para que el pueblo se inconformara a través de revoluciones sociales²⁰. Tal es el caso de la Revolución Francesa de 1789, a partir de la cual, se le empieza a dar la importancia debida al tema de los derechos fundamentales del hombre. A través de documentos como “La Declaración de los

²⁰ En palabras de FERDINAND LASSALLE (*¿Qué es una constitución?*, Ediciones Coyoacán, México, 2001, p.57) “Estas razones son las que explican que un poder mucho menos fuerte, pero organizado, se sostenga a veces, muchas veces, años y años, sofocando el poder mucho más fuerte pero desorganizado, de la nación; hasta que ésta un día a fuerza de ver como los asuntos nacionales se rigen y administran tercamente contra la voluntad y los intereses del país se decide a alzar frente al poder organizado su supremacía desorganizada.”

Derechos del Hombre y del Ciudadano”, se pretendía establecer límites al poder. Esto con la finalidad de evitar subsecuentes abusos por parte de las personas que accedieran a los puestos de poder.

La transformación de las ideas políticas generó las condiciones ideales para acceder al naciente “constitucionalismo”. Al respecto resulta interesante la opinión de Ferdinand Lasalle de acuerdo con la cual la constitución de los estados siempre ha existido, pero no en un documento escrito que compile todas las disposiciones de carácter fundamental. Y concluye con la aclaración de que la verdadera aportación de los tiempos modernos es el constitucionalismo “escrito”²¹.

²¹ Para LASALLE (Ob. cit., p. 58 y ss.) “Una constitución real y efectiva la tienen y la han tenido siempre todos los países (...) y no hay nada más equivocado y que conduzca a deducciones más descaminadas, que esa idea tan extendida de que las constituciones son una característica peculiar de los tiempos modernos. No hay tal cosa. (...) buena o mala estructurada de un modo o de otro, todo país tiene, necesariamente, una constitución, real y efectiva, pues no se concibe país alguno en que no imperen determinados factores reales de poder, cualesquiera que ellos sean.

Cuando mucho antes de estallar la gran revolución francesa, bajo la monarquía absoluta y legítima de Luis XVI, el Poder imperante abolió en Francia, por decreto de 3 de febrero de 1776, las prestaciones personales de construcción de las vías públicas por las que los labriegos venían obligados a trabajar gratuitamente en la apertura de caminos y carreteras, se creó para afrontar los gastos de éstas obras públicas un impuesto que habría de gravar también las tierras de la nobleza, el Parlamento francés clamó: *Le peuple de France est taillable et corveable a volonté, dest une partie de la constitution que le roi ne peut changer*, o dicho en castellano: El pueblo de Francia –es decir, el pueblo humilde, el que no gozaba de privilegios- se encuentra sujeto a impuestos y prestaciones sin limitaciones y es esta una parte de la constitución que ni el rey mismo puede cambiar.

Como ven ustedes, señores, ya entonces se hablaba de una constitución, y se le atribuía tal virtud que ni el propio rey la podía tocar; ni más ni menos que hoy. Aquello a que los franceses llamaban constitución, (...) no se hallaba recogido todavía, cierto es, en ningún documento especial, en un documento en que se resumiesen todos los derechos de la nación y los más importantes principios del gobierno; no era más que la expresión más pura y simple de los factores reales de poder que regían en la Francia medieval.

Así pues todo país tiene y ha tenido siempre, en todos los momentos de su historia, una constitución real y verdadera. Lo específico de los tiempos modernos -hay que fijarse bien en esto, y no olvidarlo, pues tiene mucha importancia-, no son las constituciones reales y efectivas, sino las constituciones escritas, las hojas de papel”.

Pero ¿qué es en realidad una constitución? Según el Diccionario Jurídico Mexicano, proviene “Del latín *constitutio-onis*, forma o sistema de gobierno que tiene cada Estado; ley fundamental de la organización de un Estado”.²²

De acuerdo con Kelsen citado por García Garza:

“La constitución en sentido material es la serie de preceptos que regulan la creación normativa y la de los órganos de gobierno y su competencia; mientras enuncia que la Constitución en el sentido formal es solamente el documento solemne que contiene los especificado en la perspectiva descrita en principio”²³

Para Jellinek una constitución es :

“Toda asociación permanente necesita de una ordenación, conforme a la cual se constituya y desenvuelva su voluntad, lo mismo en un estado despótico o autoritario , que en uno demócrata, pues lo contrario sería una anarquía.”²⁴

Por su parte, Garza García, define:

“La Constitución es la norma fundante del sistema jurídico nacional y que determina las bases organizativas del Estado, los mínimos de libertad de los gobernados y establece un estándar social justo y digno.”²⁵

²² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, “*Diccionario Jurídico Mexicano*”, UNAM, Porrúa, México, 1998.

²³ GARZA GARCÍA, César, “*Derecho Constitucional Mexicano*”, McGraw-Hill, México, 1997, p.15.

²⁴ JELLINEK, Jorge, “*Teoría General del Estado*”, Fondo de Cultura Económica, México, 1958, p.43.

²⁵ GARZA GARCÍA, Ob. cit., p.15.

A través de las constituciones que se pretende entonces resumir y estatuir en un solo documento los principios e instituciones que habrán de tener vigencia en un país. De ahí que la importancia de este documento radique en su contenido, ya que de él depende la organización de todo Estado. Y a pesar de que cada ente público pueda dotar a su respectiva constitución de un contenido ideológico distinto, todas ellas deberán converger en esa dualidad de objetivos consistente en: la formulación de principios para delimitar poderes, y la creación de instituciones que garanticen su correcta aplicación. Esto con la finalidad de dar efectivo cumplimiento a la causa-razón, que motivó su surgimiento, que no es otra, que la de salvaguardar los derechos fundamentales del hombre.

Los principios establecidos en la constitución son las directrices, que las normas que se emanen con posterioridad tendrán que seguir. De acuerdo con Zagrebelsky, los principios son constitutivos del orden jurídico, y las normas sólo exigen un comportamiento del hombre. Por tanto, la distinción entre unos y otras habrá de hacer la diferencia entre Constitución y Ley. Es decir que, mientras los principios tienen influencia sobre todas las leyes que se emanen, las normas tienden a agotarse en sí mismas. Aunque cabe resaltar aquí, que el citado autor, hace referencia a una excepción; al señalar que tratándose de normas que regulan los derechos fundamentales y garantizan la justicia, deberán ser catalogadas como principios. Esto porque que verdaderamente desempeñan un papel constitucional.

Así los principios constitucionales fungen como el propio derecho de la norma suprema. Ya que desempeñan una función reguladora al determinar las bases para la actuación del legislador. En palabras de Zagrebelsky, citado por García Bueno, los principios constituyen:

“...las posiciones a tomar respecto de situaciones concretas , regulan y dan significado a una ciencia jurídica determinada, su aplicación requiere que cuando la realidad exija de nosotros una reacción, se tome posición ante ésta de conformidad con ellos”.²⁶

Por tanto, todo ordenamiento jurídico debe adherirse a los principios establecidos en la constitución, ya que es a través de ellos que se da operatividad a los valores consignados en la misma.

2.3.2.1. Naturaleza de los Principios Constitucionales.

Los principios constitucionales por su naturaleza se van a clasificar en: preceptivos y programáticos. La doctrina considera como vinculantes ó preceptivos, a aquellos principios de contenido concreto, que tienen por tal motivo aplicación inmediata en los supuestos en que inciden, y que además cumplen tanto con el objeto de limitar derechos y potestades, como con el hecho de permitir que una norma sea declarada contraria a la constitución. Por su parte, los principios programáticos, son aquellos que establecen directrices de carácter general, que habrán de fungir como criterio orientador para el legislador futuro.

Respecto de esta doble naturaleza en que inciden los principios constitucionales Moschetti realiza la siguiente crítica:

²⁶ GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, tomo XVII, Colección de Estudios Jurídicos, TFJFA, Salamanca, 2000, p. 37.

“El punto débil de la distinción entre normas preceptivas y programáticas está en admitir que puedan tener destinatarios diversos (...) Esto no sólo es contrario a la fórmula de promulgación, según la cual la constitución será observada por todos los ciudadanos y órganos del Estado, sino es también inaceptable desde el punto de vista abstracto, dada la rigidez de la Constitución, todas las disposiciones una vez que forman parte del ordenamiento estatal, tienen un mínimo de concreción suficiente como para vincular al legislador presente y futuro, y a todos los demás sujetos del ordenamiento jurídico ”.²⁷

Para éste autor, sólo debería existir la naturaleza vinculante de los principios constitucionales, debido a que sólo esta cumple con ser “de aplicación general”. A diferencia de la naturaleza programática, que al tener por objeto, establecer las directrices que servirán de guía para el legislador futuro, se vuelve de aplicación particular. Ya que se trata de principios que van únicamente dirigidos a delimitar al actividad de un único sujeto: el legislador futuro. Es por tanto, que resulta ilógico, dada la importancia de la Constitución, al fungir como “ley suprema”, el hecho de que no sea aplicable a todo aquel que forme parte del Estado.

Por otro lado, resulta un tanto cuestionable la función de los principios de naturaleza programática en una constitución. Debido a que si ésta consiste en el establecimiento de directrices que sirvan de guía al legislador futuro, implica que su ámbito temporal de aplicación aluda un tiempo venidero e incierto. Consecuentemente se estarían estableciendo principios que sirvan de guía a la potestad legislativa, cuando ni siquiera se conocen las circunstancias en las que tal actividad deberá desarrollarse. Lo anterior resulta tan absurdo como pretender que un ciego guíe a otro. Por tanto, la incursión de principios de esta naturaleza en una constitución dista mucho de ser realmente necesarios y ya no se diga

²⁷ MOSCHETTI, Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, IEF, Madrid, 1980, p. 64.

efectivos. Puesto que nadie puede garantizar que dichas normas tendrán una aplicación adecuada a la realidad futura; o que incluso se vean rebasadas por la misma cayendo en un estado de completa inaplicabilidad.

Esta doble naturaleza de los principios constitucionales no se cumple en todas las constituciones. Debido a que la ideología política contenida en cada una de ellas es distinta por depender de las necesidades que a su vez tiene cada Estado. De hecho la Constitución Española es un claro ejemplo de ello, al adoptar sólo la naturaleza vinculante y desechar la programática. Lo anterior se encuentra establecido en el artículo 9.1 de su Carta Magna que a la letra dice “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”. Además, el Tribunal Español ha emitido dos sentencias de gran importancia al respecto. La primera que consta bajo el rubro 80/1882 de 20 de diciembre, en la que ratifica la disposición constitucional antes aludida declarando que “la constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática o principal (...). Por su parte, el contenido de la segunda sentencia, emitida bajo rubro 18/1984, FJ6 resulta de gran trascendencia. Debido a que en ella se rechaza la naturaleza programática, al reconocer que los preceptos de dicha norma suprema son alegables ante los tribunales. Por tanto, la Constitución Española, sólo presenta principios de naturaleza vinculante.

Sin embargo, hay otras que si presentan ese doble carácter de principios vinculantes y programáticos. Tal es el caso de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su artículo 133 señala:

“Ésta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República con la aprobación del Senado serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados , a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los estados”.²⁸

En este caso a diferencia del de España, los principios establecidos en la Constitución denotan, tanto principios vinculantes como programáticos. Primero al establecer que es la ley suprema de toda la Unión, cumple con el carácter vinculante. Pero además, cuando el aludido precepto señala que los jueces deberán arreglarse de acuerdo a la misma adquiere el carácter programático. Debido a que si la ley suprema es inamovible en la esencia de sus preceptos, se garantiza el apego a éstas directrices por parte del legislador futuro.

Los principios de naturaleza vinculante resultan de gran importancia para la Constitución, ya que a través de ellos adquiere el carácter de ley suprema. Colocándose así en la cima del ordenamiento jurídico. Al grado que las demás leyes, tratados, jurisprudencia y

²⁸ Haciendo una breve referencia histórica, GOMÉZ-ROBLEDO (INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS “*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*”, tomo II, UNAM, Porrúa, México, 1998, Pág.1392) señala “ El artículo 133 constitucional, que contiene la “cláusula de supremacía federal”, fue presentado por el Congreso Constituyente de 1916, en la 54ª sesión ordinaria, celebrada el 21 de enero de 1917, sin hallar antecedente en el proyecto de Constitución de Venustiano Carranza, pero encontrándose su correspondiente en el artículo 126 de la Constitución de 1857; inspiración del mismo en el artículo IV, inciso 2 de la Constitución norteamericana.

El artículo 133 fue aprobado por votación unánime de 154 votos en la 62ª sesión extraordinaria de 25 de enero de 1917, y sufriendo una reforma por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de enero de 1934.

La reforma de 1934 introdujo una primera modificación de estilo al cambiar la terminología de “hechos y que se hicieren” referente a los tratados internacionales por la más técnica, de “celebrados y que se celebren”, una segunda modificación relativa a la corrección de que los tratados deben ser sometidos a la aprobación no del Congreso, sino del Senado (artículo 76, párrafo 1); y una tercera, referente al hecho de que los tratados internacionales “estar de acuerdo con” la Constitución para poder ser considerados como ley suprema.

Esta reforma –innecesaria- que fue presentada ante la Cámara de Senadores, que fungió como cámara de origen, se aprobó sin que hubiera mediado discusión ni en lo general, ni en lo particular; ocurriendo de igual forma al ser turnada a la Cámara de Diputados, quien la aprobó por unanimidad.”

normas, no sólo se consideran de carácter secundario; sino que además tienen que estar de acuerdo con ella. De modo que la ley suprema establece dichos principios y los dota de la fuerza suficiente para fungir como límites a las diversas expresiones de poder que se presentan en un Estado, en el caso al poder tributario que es al que se hará alusión en este trabajo .²⁹

2.4. La Potestad Tributaria del Estado.

2.4.1. Origen del Poder Tributario: ¿Soberanía o Constitución?

La naturaleza vinculante de los principios constitucionales, como se desprende del apartado anterior, implican que la constitución de cada estado sea considerada como la norma de más alto rango jerárquico. Entonces, al ser la constitución, la “ley suprema de cada estado”, debe fungir como base para el surgimiento de todo el ordenamiento jurídico³⁰. De

²⁹ Al respecto, POLO BERNAL (“*Manual de Derecho Constitucional*”, Porrúa México, 1985, p.13 y 14.) cita a Kelsen en su *Teoría Pura del Derecho* que al efecto dice: “El derecho regula su propia creación en cuanto a que una norma jurídica determina la forma en que otra es creada, así como, en cierta medida, el contenido de la misma. La unidad de todo sistema jurídico lo constituye, precisamente, la norma de más alto grado, la norma básica o fundamental, que representa la suprema razón de validez de todo el orden jurídico de una nación y la legitimidad de la autoridad. Es la Constitución el nivel más alto dentro del derecho nacional, la premisa mayor de la que las demás normas jurídicas derivan sus conclusiones, fuente en donde las leyes corren por su cauce. La ley fundamental cuya función consiste en regular los órganos y el procedimiento de la propia producción jurídica general, la cual, en algunos casos prescribe su contenido.

Por tanto, la Constitución está en la cúspide del orden jurídico nacional y esa supremacía de la Constitución en el Estado confiere a ésta la cualidad de medida y sustento superior de la regularidad jurídica.

Es la constitución el fundamento del orden jurídico y, por lo mismo, es fundamental: a) como garantía de perdurabilidad de dicho orden, b) como expresión de contenido esencial para que el orden pueda existir; y, c) como principio, base o fundamento en el que descansan los restantes ordenamientos jurídicos.”

³⁰ En relación a esto, POLO BERNAL (Ob. cit., p.14) cita a Kelsen, que decía : “Esta función de la Constitución de fundamentar el orden jurídico total de una nación, unificándolo, la cumple la Constitución a través de una doble vía. Una declarando e instituyendo los órganos de acción y de sanción del derecho de una relación jerárquica de competencias. La otra, determinando el contenido o desarrollando el ordenamiento jurídico.

La naturaleza de ese carácter fundamental , de ese rango superior de la Constitución, se expresa en una serie de características:

a) Sea por su carácter solemne de su promulgación o por el estilo, forma o contenido de sus expresiones.

modo que, en esta norma principal es donde se encuentra el fundamento para la creación de las contribuciones.

Por su parte la justificación de la existencia de las mismas, se relaciona con el concepto de “ poder tributario” que es la facultad que posee el estado para crear y hacer efectivas las contribuciones. Anteriormente se consideraba que el origen de este poder residía en la soberanía del estado. Al respecto, De la Garza, cita a Valdés Villareal, quien señala que:

“...con la soberanía, la potestad [poder tributario] comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad”.³¹

De modo que la soberanía, como supuesto de supremacía, daba origen al poder tributario. Permitiendo así, que los impuestos se cobraran en base a la facultad de imperio del Estado.

-
- b) Porque se establece los valores vinculantes de una comunidad, ordenando la conexión o coordinación de los órganos de poder con las instituciones y fuerzas efectivas del orden social.
 - c) Siendo la Constitución la estructura esencial del orden, la tendencia a asegurar su estabilidad, como salvaguarda de los principios que en ella se formulan, incita a dificultar su transformación, bien sometiendo su reforma a un procedimiento específico de particular dificultad, bien prohibiendo ésta por un tiempo dado o la reforma de algunos principios o instituciones establecidos por la Constitución.
 - d) Las actuaciones u ordenaciones que discrepen o controvertan los fundamentos constitucionales se someterán a su enjuiciamiento. De aquí que el control de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de cualquier acto o ley es una consecuencia del carácter fundamental de la Constitución que resulta de la necesidad de limitar el poder por el Derecho, el cual es inherente a la esencia de Estado de Derecho. Todos los poderes deben mantenerse dentro de la órbita de sus competencias y obedientes a las normas que a través de la Constitución fijó el poder constituyente.

³¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob. cit., p. 207.

Sin embargo, era ineludible el hecho de que esa situación habría de cambiar tarde o temprano, y adecuarse a las circunstancias que se presentaran con el paso del tiempo. Por tal motivo, el sentido que se le otorgaba al concepto de soberanía es distinto al que se le da en la actualidad. En el pasado, su ámbito de validez era interno; ya que se depositaba en la persona del rey, con la finalidad de facultarlo en el desarrollo de las actividades propias para su subsistencia. Pero las circunstancias cambiaron, ahora se deposita en la persona del estado y no en la figura de un monarca. Lo que da como resultado que su ámbito de validez sea externo, es decir, tiene repercusión para con los demás países.

Actualmente, el significado de soberanía, alude al derecho de autonomía que todo estado debe tener, para ser capaz de regir su propio destino sin la intervención de ningún otro. De manera que, el concepto de soberanía hace alusión a la realidad política operante de un país³². En relación a esto, García Bueno cita a Rodríguez Bereijo:

“en los momentos actuales no existe ninguna justificación ni para identificar el llamado poder tributario con la soberanía, ni tampoco para hablar de un poder tributario como categoría distinta del poder normativo general”.³³

Por lo tanto, el concepto de soberanía no puede aplicarse como origen del poder tributario, no sólo por el hecho de haber cambiado su significado, aunado a esto hay que tener

³² Al respecto GARCÍA BUENO cita a ZAGREBELSKY (Ob. cit., p. 41.) quien señala “ Desde el punto de vista jurídico, la soberanía se expresaba, y casi se visualiza , mediante la reconducción de cualquier manifestación de fuerza política a la ‘persona’ soberana del Estado: una grandiosa metáfora que permitía a los juristas hablar del Estado como de un sujeto unitario abstracto y capaz, sin embargo, de manifestar su voluntad y realizar acciones concretas a través de sus órganos . La vida de esta ‘persona’ venía regulada por el derecho, cuya función era análoga a la que desempeñan las leyes de la fisiología respecto a los cuerpos vivientes. La ciencia política ha desenmascarado una y mil veces esta ficción y ha mostrado las fuerzas reales, los grupos de poder, las elites, las clases políticas o sociales, etc., de las que la ‘persona’ estatal no era más que una representación, una pantalla, una máscara”.

³³ GARCÍA BUENO, Marco César, Ob. cit., p. 41.

en cuenta el surgimiento del constitucionalismo. Ya que a partir de que se instaura éste régimen, es la constitución, a través de sus principios, la que limitará a los diversos poderes del Estado. De tal forma que el poder tributario, es decir, la facultad de crear e imponer contribuciones deberá estar debidamente fundado y reglamentado por los principios constitucionales. Dicho de otra manera el fundamento para la creación de contribuciones no es sino la propia Constitución.

2.4.2. ¿Poder o Potestad? Tributaria.

Una vez establecido que es la Constitución, y no la soberanía, el verdadero origen de la facultad que tiene el estado, respecto del establecimiento de las contribuciones; así como de los respectivos órganos administrativos, encargados de la recaudación de las mismas. Resulta interesante hacer alusión a la disyuntiva que surge en relación a la correcta forma de denominar a ésta expresión de poder del estado.

La justificación al uso indistinto de ambos términos radica en que su significado, en sentido, técnico, gramatical y lógico, fungen como sinónimos al no existir una diferencia substancial. Sin embargo, el dilema de utilizar el término de potestad o poder surge precisamente, en torno a esas dos funciones, que el estado realiza con motivo de la captación de recursos que sufraguen el gasto público. Al respecto, la escuela italiana, a través de Berliri considera que el utilizar la concepción de “Potestad Tributaria”, implica un mayor alcance, es decir, por un lado el establecimiento de las contribuciones pero además el de los órganos públicos encargados de su recaudación y administración. Es por ello que varía radicalmente la

denominación por “derecho de supremacía tributaria” ya que en su opinión es la forma idónea para explicar los distintos hechos que tienen lugar debido a la exteriorización del poder del estado. En concordancia, Sánchez Gómez opina:

“...la potestad tributaria del Estado es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”³⁴

La lista de doctrinarios que incurren en el análisis de este tema, de acuerdo con el antes citado autor continúa, por ejemplo; señala que para Giuliani Fonrouge el concepto de poder tributario alude únicamente a la facultad que posee el estado de establecer las contribuciones que habrán de solventar los particulares. Sin embargo, ya con Gian Antonio Micheli, se observa una variante, puesto que él no habla de “poder ó potestad”, sino de “Poder Tributario” y “Poder de Imposición”; refiriéndose al primero como la facultad del poder legislativo para establecer normas tributarias, y respecto del segundo como la facultad de la Administración Pública para aplicarlas.

Lo verdaderamente digno de resaltar aquí es que esas dos actividades que el estado se encuentra facultado para realizar son una causa y la otra consecuencia. Es decir primero se alude a la facultad del estado para establecer contribuciones a cargo de la población. Esta función es desarrollada por el poder legislativo de acuerdo a los límites constitucionales. A partir de esto, surge la imperiosa necesidad de aplicar esas contribuciones, facultad que esta

³⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Ob. cit., p.92

vez corresponde a la Administración Pública en alusión al poder ejecutivo. Y que deberá desarrollarse en obediencia a una ley de carácter secundario en donde se establezca la forma de llevar a cabo dicha actividad. Por tanto la primera facultad es en realidad el poder tributario del estado, al consistir en la creación de normas tributarias a través de las cuales se establecerán las contribuciones. Mientras que la segunda implica sólo un acto administrativo a través del cual se aplicarán las normas ya creadas, exigiendo así el derecho de crédito a que da lugar la existencia del tributo.

A pesar de lo anterior, como hice mención al principio de este apartado, se utiliza de forma indistinta el término poder o potestad tributaria, para referirse a la facultad del estado de crear contribuciones y establecer los órganos encargados de su recaudación y control. Toda vez que la única aspiración es la de un concepto genérico que logre englobar todas y cada una de las facultades del estado en materia de contribuciones.

2.4.3. Límites al Poder Tributario del Estado.

2.4.3.1. Principio de Generalidad.

Este principio encuentra su justificación en que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto que implica su nacimiento, en este caso de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia, las contribuciones también deberán

poseerlo. El carácter de generalidad implica que la ley se aplicará a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida en la misma, es decir, se aplica por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias .

De tal forma que el principio de generalidad tributaria consiste de acuerdo a Arrijo Vizcaíno, en que sólo están obligados al pago de las contribuciones , aquellas personas físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se coloquen en la hipótesis normativa que al efecto señalen las leyes tributarias. Es decir que sólo aquellas personas que realicen los hechos imposables establecidos por las leyes tributarias deberán sujetarse al pago de las contribuciones.

2.4.3.2. Principio de Obligatoriedad.

El principio de obligatoriedad implica que todas aquellas personas que se coloquen en el supuesto normativo establecido por la ley, adquieren de forma inmediata la obligación de cumplir con ese impuesto en las condiciones que la misma establezca. Debido a esto, resulta de gran importancia, ya que es a través del cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del particular, que el estado se hace de los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades. Por tal motivo, se justifica el hecho de que el cobro de las contribuciones tenga el carácter de exigible. Es decir, que esta obligación pública sea contemplada como un acto que conlleva aparejada ejecución.

2.4.3.3. Principio de Vinculación con el Gasto Público.

Este principio implica que los ingresos tributarios que se recaudan, guardarán estrecha relación con el gasto público. Debido a que su finalidad radica en que el Estado sea capaz de solventar la prestación de servicios públicos. Puesto que es a través de estos últimos que el particular obtiene beneficios en compensación por las contribuciones a su cargo. Ya que resultaría por demás absurda la idea de pagar impuestos sin recibir nada a cambio.

La correlativa función de los gobernantes deben es hacer buen uso de esos recursos que aportan los contribuyentes, puesto que sólo así se dará efectivo cumplimiento a este principio. Es decir que todos y cada uno de los ingresos captados a través de la recaudación deberán dirigirse a la integración del Presupuesto Público. Y la población tiene el derecho inalienable de conocer el informe detallado de los movimientos financieros que al efecto se realicen con los recursos públicos.

2.4.3.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Respecto de este principio surge la discusión acerca de si se debe considerar proporcionalidad y equidad como un solo principio o como dos distintos pero relacionados. Adam Smith señalaba, respecto de su principio de proporcionalidad, que de no llevarse a su efectivo cumplimiento se estaría en el supuesto de la desigualdad tributaria, por el contrario, de su cumplimiento dependería la igualdad en la tributación. Es decir que este célebre

economista los consideraba como una unidad.³⁵ Y aunque muchos tratadistas están de acuerdo con esta concepción no son la totalidad, puesto que también están aquellos que opinan que existen dos principios íntimamente relacionados pero distintos entre sí.

En opinión de Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es entonces “...la correcta disposición entre las cuotas, tasas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”³⁶ Es decir que relaciona el principio de proporcionalidad con la capacidad económica de los sujetos pasivos, en vista de eso, es que se sostiene que las tasas progresivas denotan la proporcionalidad de una contribución. Con la finalidad de que así en cada caso, el impacto patrimonial sea distinto en base a la de ingresos de cada sujeto pasivo

Por su parte el principio de Equidad se refiere a la igualdad de trato que se debe dar a todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en idéntica situación. Para evitar que exista cualquier tipo de discriminación y por ende de injusticia. Al respecto, Margáin Manatou citado por Arrijo Vizcaíno señala, que un tributo se considerara equitativo cuando “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”³⁷

De acuerdo al antes aludido autor, a partir de ambos principios se desglosan una serie de diferencias, que a la vez resultan complementarias entre sí, recordando a Smith y su principio de proporcionalidad:

³⁵ Al respecto ARRIOJA (Ob. cit., p.255.) comenta que prestigiados autores como Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza se unen a la opinión de Smith y critican la separación entre los principios de proporcionalidad y equidad

³⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal Mexicano*, Themis, 2000, p. 256.

³⁷ Ob. cit., p. 259.

<u>PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD</u>	<u>PRINCIPIO DE EQUIDAD</u>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Atiende la capacidad económica del sujeto pasivo y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación. 2. Vinculado con la Economía Nacional 3. Atiende tasas, cuotas o tarifas tributarias 4. Sigue un criterio de progresividad 5. Busca la justicia en todo el sistema tributario nacional. 6. Implica la desigualdad con el fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos o reducidos recursos. 7. Existe para permitir la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos; en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables. 8. Regula la capacidad económica de los ciudadanos. 9. Se vincula directamente con el entero de las contribuciones . 10. Opera en función de la capacidad económica del contribuyente, es decir, quien tiene mayores bienes económicos paga mayores tributos. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Atiende a la igualdad de los contribuyentes ante la ley. 2. Vinculado con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal 3. Se ocupa de los demás elementos del impuesto con la sola excepción de las tasas, cuotas o tarifas tributarias. 4. sigue siempre un criterio de igualdad. 5. Busca la aplicación de justicia a casos concretos. 6. Implica un trato igual para los iguales y desigual para aquellos que se encuentren colocados en una situación de desigualdad 7. Existe para tratar de que se encuentren obligados a determinada situación todos aquellos que se hallen dentro de lo establecido por la ley; y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente. 8. Regula la hipótesis normativa y el plazo para el pago de las contribuciones. 9. Se vincula con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio. 10. Opera respecto de las personas que al ser sujetos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación , con excepción de la relativa a sus capacidades económicas

2.4.3.5. Principio de Legalidad.

Para el estudio del principio de legalidad, es necesario hacer referencia al aforismo latino “*nullum tributum sine lege*” cuyo significado radica en que, un tributo no puede existir, si no se encuentra debidamente establecido en la ley. De esta manera se garantiza al contribuyente una certidumbre en materia de impuestos, ya que sólo podrá ser sujeto de determinados impuestos establecidos previa y expresamente en una ley. La autoridad no puede entonces imponer los tributos de manera caprichosa, sino en concordancia con lo establecido en las leyes tributarias.

De tal forma que a través de este principio de legalidad, se dota de certeza a los distintos sistemas tributarios de cada estado. Ya que por un lado limitan la aplicación de las contribuciones al señalar que las autoridades administrativas sólo podrán hacer efectiva aplicación de aquellas contribuciones, que se encuentren previa y expresamente establecidas en la ley. Y por el otro, de manera recíproca, los contribuyentes sólo están obligados al cumplimiento sólo de las obligaciones establecidas, igualmente, por las normas tributarias, respecto de situaciones concretas en que hubieren incurrido.

2.4.3.6. Medio de Defensa Legal.

En relación a este principio Arrijoa Vizcaíno señala que en caso de que una norma jurídica contravenga los principios antes expuestos, es decir, que no se ajuste a los principios de Generalidad, Legalidad, Vinculación con el Gasto Público, Proporcionalidad y Equidad, únicamente puede acudir a la interposición del Juicio de Amparo como mecanismo de impugnación. Ya que sus alcances implican la salvaguarda del régimen constitucional y el

hecho de incumplir con los principios antes señalados, implica claramente una violación a la Carta Magna, en detrimento de las garantías de los contribuyentes.