

CAPITULO I

Los principios tributarios.

Introducción.

Para el mejor análisis del tema que en este estudio realizo, sobre el concepto de inflación y su aplicación en la ley del impuesto sobre la renta de nuestra legislación, debo empezar haciendo una reflexión sobre los principios tributarios que debe contener toda nueva disposición legal para su adecuada aplicación, por lo que en este análisis tratare de empezar, analizando los conceptos tributarios tanto doctrinarios como jurídicos para así poder entender un poco más la estructuración de estos. Por lo que empezare por los principios doctrinarios vigentes.

1. Los principios doctrinarios de las contribuciones

Son muchos los tratadistas que han establecido determinados principios de carácter teórico y doctrinal, que según su concepción deben de tomar en cuenta el legislador para la creación y modificación de un impuesto o una disposición fiscal. El estado en el ejercicio de sus *jus imperium* que le es propio estable los conceptos por los cuales debemos de pagar ciertas contribuciones, pero para que dicha obligación no sea injusta o arbitraria, debe sujetarse lo más posible a estos principios de carácter teórico.

1.1. Los principios de Adam Smith.

Adam Smith. En el libro V de su obra denominada “De la riqueza de las naciones”¹, desarrolla de forma clara cuatro principios, de los cuales debe de supeditarse toda norma jurídica fiscal, para poder crear un orden jurídico justo.

Por lo que el considera los principios fundamentales los de justicia, certidumbre, el de comodidad y el de economía.

- Con respecto del primero que es el de justicia podemos decir que los habitantes de cada estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades, por lo que esto será proporcionar a los ingresos de que gozan o perciben la protección del estado. Por lo que lo fundamental de este principio es que las contribuciones deben de ser justas y equitativas. Pero para que dicho cometido se lleve a cabo debe desarrollarse a través de dos reglas que son: Generalidad y uniformidad. Por lo que la generalidad significa que comprende a todas las personas que se encuentren en la misma situación jurídica que coincide con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal. Y el de uniformidad nos habla que todas las personas son iguales frente a la contribución, por lo que el impacto de este debe de ser igual para todos los que se encuentren en la misma situación.

¹ Adam Smith , *De la riqueza de las naciones*

- El principio de certidumbre, dice que las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, por lo que Adam Smith señala que la contribución que cada individuo esta obligado a pagar debe de ser fija y no arbitraria. Por lo que se debe de tener muy claras para el contribuyente las fechas de pago, la forma de realizarse, la cantidad de pago ya que si no sucede de esta manera el contribuyente se encuentra al arbitrio del órgano recaudador, por lo que este puede llegar a modificar o alterar el importe del gravamen. Por lo que podemos decir que para que se satisfaga este principio el legislador debe precisar con claridad el objeto, la base, la tasa, la tarifa, las infracciones, sanciones, el momento de la causación, la época y la forma de pago, para que de esta manera no se pueda llegar a alterar estos elementos en perjuicio del contribuyente.
- El principio de comodidad, este principio nos habla de la época y forma en la que es más probable que convenga el pago al contribuyente, por lo que se debe de tomar en cuenta la naturaleza de la contribución así como los periodos y fechas más propicias para que el contribuyente realice su pago.
- El principio de economía , este principio establece que la contribución debe planearse de tal modo que la diferencia de lo que recauda sea superior a lo que gasta en su administración , control y recaudación

1.2 los principios teóricos de Adolfo Wagner.

Por lo que respecta a esta clasificación, los principios del tratadista Wagner, no varían de los principios de Adam Smith pero es importante mencionarlos ya que estos complementan a los antes mencionado, ya que toman en cuenta las nuevas formas de administración que ha impuesto la época moderna y las necesidades actuales.

Son nueve los principios y los agrupa en cuatro categorías según los puntos de vista que los determinen:

- **Principios de política financiera:** estos se encuentran enfocados al establecimiento de las contribuciones, las cuales deben de ser de acuerdo con las necesidades públicas y cubrir éstas con el producto de las contribuciones. Dentro de este principio se encuentran el principio de suficiencia de la imposición: que consiste en que las contribuciones deben cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo. Y el segundo sub. principio el de la elasticidad de la imposición: el cual nos dice que las contribuciones deben de ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, por lo que en un sistema debe de existir una o varias clases de contribuciones.
- **Principio de economía pública:** se deben de tomar en cuenta la elección de buenas fuentes de las contribuciones y la elección de estas en cuanto a sus efectos. la elección de las buenas fuentes de las contribuciones nos habla sobre la cuestión de si debe de gravarse solo la renta o también la fortuna a o el capital

de los particulares o de la población, por lo que se debe de distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada. Y la elección de las clases de contribución, por lo que se deben de tomar en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribución sobre aquellos que en realidad los pagan.

- **Principio de equidad:** dentro de este principio encontramos que existen dos características la de generalidad y la de uniformidad por la primera empezaremos diciendo que la contribución que se establezca debe pagarse por todos aquellos que se encuentran en la misma situación prevista por la ley generadora de la obligación fiscal. Y por lo que respecta a la uniformidad, la contribuciones debe de ser en lo posible proporcional a la capacidad de la prestación económica, la cual crece según en una progresión mas rápida que la renta o los ingresos de las personas.
- **Principio de administración fiscal:** este principio también llamado de lógica en materia de imposición que dentro de este, podemos encontrar a los principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, se podrían considerar como verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Por lo que lo dejare sin mayor explicación.

2. Los principios jurídicos.

Una vez analizado los principios de carácter doctrinario, que deben tomarse en cuenta al establecer o modificar una disposición de carácter fiscal, resulta necesario determinar y analizar los principios jurídicos que regulan el ejercicio de la actividad fiscal del estado. Por lo que estos principios jurídicos derivan de la legislación positiva de carácter fiscal de nuestro país, por lo que ahora aremos el análisis de la clasificación de los principios jurídicos de las contribuciones.

Por lo que empezaremos por decir que los principios jurídicos de las contribuciones, se han clasificado en dos categorías que son:

Los principios jurídicos constitucionales

Los principios jurídicos ordinarios.

Y para un mejor análisis de estos empezaremos por los principios jurídicos constitucionales, los cuales como sabemos estos se desprenden del contenido de nuestra Carta Magna, siendo esta la ley fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente la actividad del estado, dichos principios se han clasificado de la siguiente manera:

1. principios emanados de los preceptos de la Constitución Federal que garantizan los derechos primordiales del individuo, o sea las garantías individuales.
2. principios emanados de la organización política del estado.
3. principios referidos a política económica
4. principios referidos a la justicia administrativa.

Pero para nuestro análisis nosotros nos enfocaremos únicamente en el estudio de los principios emanados de la organización política del estado.

2.1 Artículo 31 fracción IV constitucional.

Las reglas básicas de los tributos tienen su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, estos se conocen como los Principios Constitucionales de la Tributación y se derivan del siguiente artículo:

Artículo 31 Constitucional:

Son obligaciones de los mexicanos:

“contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal, estado y municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”²

Por lo que del contenido de este artículo podemos destacar las siguientes consideraciones. De este artículo constitucional se desprenden los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

1. Principio de legalidad. Este principio que se desprende del artículo 31 fracción IV Constitucional, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; por lo que podemos decir que este precepto legal ordena que los impuestos sean establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, por lo que deberá de ser

² Constitución política mexicana, artículo 31 constitucional

expedida por el Congreso de la Unión (artículo 73 fracción VII de la Constitución). Es por eso que para que se subsista un impuesto como tal debe de cumplir obligatoriamente con el principio de legalidad. Es necesario mencionar que la doctrina nos da una definición de legalidad tributaria: *consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. es decir que los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite*³.

Cabe mencionar que el principio de legalidad también se encuentra regulado en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 Constitucional. Por lo que se tomaría a este principio como una garantía de legalidad para los efectos fiscales, ya que señala que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca, y deriva del aforismo latino *nullum tributum sine lege*, que signifi. “nulo tributo sin ley”.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, contempla la interpretación e integración de las normas fiscales al señalar:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal

³ Carrasco Iriarte, Hugo, derecho fiscal I, Iure Editores, México, 2003, Pág. 31.

común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Pudiendo recurrirse en este caso, a los principios generales de derecho, en los términos del cuarto párrafo del artículo 14 Constitucional.

Por lo que también podemos mencionar que la Corte en Jurisprudencia de la Quinta Época , nos dice que el principio de legalidad establecido en el artículo 31 de la Constitución , ***--a la luz de nuestro sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica , se encuentra en la necesidad de que al carga tributaria este establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la constitución, esta encargada de la función legislativa, sino fundamental en los caracteres esenciales del impuesto y la forma , contenido y alcance de la obligación tributaria ,siendo consignados de manera expresa en ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactotas. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son anticonstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.***

2. Proporcionalidad y equidad. Por proporcionalidad podemos entender que la contribución se comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación. Por lo que podemos referirnos a la proporcionalidad como el carácter de la carga impositiva. Es necesario para la existencia de la proporcionalidad atender al panorama general de una economía

nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. Para Manutou un tributo se considera proporcional cuando “*comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia.*”⁴ Fritz Neumark define el principio de proporcionalidad como “...el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exigen que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria , reflejen la proporcionalidad de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición , en cuanto a su disponibilidad económica- financiera puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Por lo que la corte, en la jurisprudencia que a continuación cito nos da una amplia definición de estos principios; ***–la proporcionalidad radica , medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos , utilidades y rendimientos, por lo que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de mediano y reducidos ingresos. Expresado en otros términos la proporcionalidad, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada***

⁴ Citado en el Libro de “principios de derecho tributario” Pág.72

diferencialmente, conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea el mismo, no solo en cantidad, si no lo tocante al menor o mayor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo , los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables , deducciones permitidas , plazos de pagos , etcétera , debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables , de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente , para respetar el principio de proporcionalidad. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.--⁵

Cabe mencionar que en la obra Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano del autor Servando J. Garza menciona lo siguiente:

“Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.”

⁵ Jurisprudencia en materia Constitucional y administrativa, Séptima época, Pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación 187-192, Pág.113.

En cuanto al principio de equidad este concede universalidad al tributo, dado que el impacto que éste origine debe de ser el mismo para todos los implicados en la misma situación.

A continuación citare la siguiente jurisprudencia que amplia más el principio de equidad y su diferencia con el principio de proporcionalidad: – *el texto constitucional estable que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón del nacimiento , raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente , sin privilegio ni favor . Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos*

Acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzca como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o

*bien propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*⁶

Después de haber abalizado en que consiste cada uno de los principios básicos del tributo que se encuentran establecidos en nuestra ley suprema es importante tomar en consideración el criterio que la Corte arroja sobre estos tres principios. Por lo que mencionare la siguiente Jurisprudencia:

--de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido en por la ley; segundo que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una formula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse de ciertos criterios. así se ha sostenido , que, si bien el artículo 31 de la Constitución , que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente , no están en el capítulo de las garantías individuales , la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el

⁶ Tesis, novena época, Tribunal en pleno, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, junio de 1997 Pág.36.

principio de igualdad, determinando que es norma de equidad de la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulneran el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.⁷

⁷ Jurisprudencia , Séptima época , pleno , fuente: Semanario Judicial de la Federación 187-192, Pág. 111