

EL MANDATO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES

Por el Lic. Germán Escobar Ramírez

Profesor en la Escuela Libre de Derecho de Puebla, A.C.

El poder de imposición es una de las manifestaciones más claras y evidentes de la soberanía del pueblo, y como expresión de ese poder se deriva el principio de reserva de la ley en materia de contribuciones. Toda contribución debe regularse mediante ley de carácter formal y material, de lo contrario y de no ser así, toda contribución sería ilegítima. La ley constituye el ineludible respeto a la soberanía, pero también el respeto a la seguridad jurídica del individuo en su derecho a no ser gravado sino por sus representantes legítimos.

En las contribuciones el principio de reserva de la ley tiene diáfana expresión en el enunciado latino que dice: “nullum tributum sine lege”. Pero no basta que las contribuciones nazcan y se regulen mediante ley, sino que además,

ésta incorpore a su contenido entre otros principios, los de generalidad, igualdad y capacidad económica.

Principio de reserva de la ley.- El principio de reserva de la ley fue absoluto en nuestra Constitución Federal de 1857 como se puede apreciar por el texto del artículo 50 de la misma que establece: “El Supremo poder de la Federación se divide para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial. *Nunca podrán reunirse dos o mas de estos poderes en una persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo*”.

Por lo que se refiere a contribuciones, la expresión *nunca podrá depositarse el legislativo en un individuo* tiene claridad meridiana, de tal manera que toda contribución debía emanar del órgano legislativo ordinario con exclusión de los otros dos órganos del poder.

La Constitución de 1917 adoptó el principio de reserva de la ley relativa al permitir y conceder al órgano ejecutivo la facultad de legislar, según puede verse de la redacción del artículo 49 que dice: “No podrán reunirse dos o mas de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, *salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 31 se otorgarán facultades para legislar*”.

Estos son los casos excepcionales que como lo dice el maestro Felipe Tena Ramírez en su obra de Derecho Constitucional Mexicano: “son medidas que en ciertos casos pueden implicar una derogación excepcional y transitoria al principio de la división de poderes”.

En nuestro ordenamiento constitucional la potestad tributaria se funda en el artículo 31 fracción IV que por un lado establece la obligación que tienen los mexicanos para contribuir al gasto público y por otro, precisa los límites al legislador para establecer contribuciones.

El artículo constitucional invocado dice lo siguiente: “Son obligaciones de los mexicanos: I, II, III, IV.-Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Principio de generalidad.-El principio de generalidad tiene como antecedente histórico el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, de 1789 que prescribe: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre *todos* los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.

Antes de la promulgación de esa Declaración, los tributos se imponían a los vencidos, o bien se exigía a determinadas clases; pero la revolución Francesa puso fin a esas prácticas arbitrarias y desde entonces, se exige que la obligación de pagar impuestos corresponda a todos.

El enunciado del artículo 31 de nuestra Constitución Federal se refiere a la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos sin exclusión de personas, estableciendo así el principio de generalidad; pero como la expresión “los mexicanos” no hace alusión a los extranjeros, el Licenciado Ernesto Flores Zavala en su obra de “Finanzas Públicas” hace la siguiente pregunta: ¿sólo los mexicanos tienen la obligación de pagar impuestos y no así los extranjeros? y el mismo autor contesta la pregunta: “creemos que aun

cuando el precepto constitucional sólo se refiere a los mexicanos cuando establece la obligación, no prohíbe que se imponga a los extranjeros y en consecuencia pueda hacerlo el legislador ordinario”.

Tiene razón el maestro Flores Zavala, porque ciertamente el artículo así redactado es enunciativo y no limitativo, pero además porque sabemos que a todo derecho corresponde una obligación; que derecho y obligación van unidos y no separados y por consiguiente si los extranjeros gozan de las mismas garantías que los mexicanos de acuerdo con lo que dispone el artículo 1o. de la Constitución Federal, pues que carguen también con la obligación de contribuir para los gastos públicos.

En otras legislaciones la Constitución no se refiere sólo a los súbditos, sino a todos como sucede con la Constitución Española de 1978 que en su artículo 31.1 dice: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.”

Puede considerarse que el artículo 31.1 de la Constitución Española expresa con mayor claridad el principio de generalidad, pues cuando afirma “todos” no hace referencia a la nacionalidad sino que el mandato se dirige a españoles y extranjeros.

Principio de capacidad.- El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, ordena al legislador ordinario que establezca las contribuciones “de la manera proporcional y equitativa”, constituyendo un límite y una condición que el legislador no debe olvidar.

La mayor parte de la doctrina considera que los términos proporcional y equitativo se unen en un solo concepto el de justicia; así lo afirman los tratadistas Ernesto Flores Zavala,

Sergio Francisco de la Garza y Servando J. Garza quien dice: “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...” El maestro Sergio Francisco de la Garza en su tratado de Derecho Financiero Mexicano (pág. 265) considera que: “La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una justicia tributaria” y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva.

Del principio de justicia se deriva el de capacidad económica y de éste, la capacidad contributiva.

La capacidad contributiva significa ser titular de una riqueza o como dice la doctrina, capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra; así entendida la capacidad contributiva, justo será que pague más, quien tenga más, y que pague menos quien tenga menos.

Se afirma que la capacidad económica se manifiesta por la acumulación de capital o patrimonio; bien, por el movimiento de renta o ingresos y también, por el flujo de gasto, consumo o inversión.

Pues bien, el legislador ordinario al establecer las contribuciones debe tener en cuenta la capacidad contributiva, en observancia de los requisitos de proporcionalidad y equidad que como límite ordena el Constituyente.

Las contribuciones a que se refiere el artículo 2o. del Código Fiscal se integran por impuestos, aportaciones de

seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En realidad el principio de capacidad contributiva tiene mayor aplicación en los impuestos directos como el impuesto sobre la renta, mas no en las aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos, porque en éstos se entiende que hay contraprestaciones o equivalencia o bien que se aplica el principio del beneficio.

Principio de igualdad.- En un estado de derecho el principio de igualdad tiene un lugar relevante.

El antecedente histórico de este principio lo hallamos en el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que establece: “Los hombres nacen y permanecen libres e *iguales* en derechos”.

Nuestra Constitución recogió de esa declaración el principio de igualdad y lo consignó en el artículo 12 que prescribe “En los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país”; y para enfatizar el principio de igualdad, nuestra Constitución ordena en su artículo 13 que: “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”.

Queda así confirmado el principio de igualdad jurídica como reconocimiento de convivencia humana.

Como un verdadero y profundo sentido republicano nuestra Constitución rechaza los privilegios y prohíbe la existencia de clases sociales por razón de raza, religión, sexo, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Este principio de igualdad tiene vigencia en materia de contribuciones.

La igualdad en las contribuciones significa tributación igual de los iguales y tributación desigual de los desiguales teniendo en cuenta su capacidad económica.

El artículo 31 de nuestra Constitución en su fracción IV, dice que la obligación de contribuir debe ser de la manera que dispongan las leyes y entonces éstas establecerán qué contribuciones pueden contener con mayor o menor grado la igualdad en el tributo.

Conclusión.-Si la ley observa los principios de generalidad, de igualdad y de capacidad contributiva, con un profundo y humano sentido de justicia la carga fiscal será menos pesada para los contribuyentes.