

CONSTITUCIONALISMO O POSITIVISMO JURÍDICO EN LA APLICACIÓN DE UNA NORMA FISCAL

María Elena Méndez Sánchez

SUMARIO. Introducción. I. Constitucionalismo Jurídico: a). Concepción; b). Características; c). Alteraciones producidas por el constitucionalismo. II. Positivism Jurídico: a). Positivism ideológico; b). Positivism Teórico; c). Positivism Metodológico. III. Sistema Nacional de Contribuciones: a). Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana; b). Principio de Legalidad; c). Principios de Proporcionalidad y Equidad. IV. Conclusiones. V. Bibliografía

INTRODUCCIÓN

En el sistema jurídico mexicano la Constitución Política es el ordenamiento jurídico supremo de nuestro país y toda la actuación de la autoridad se encuentra organizada por la misma, además de que establece la protección de los derechos fundamentales, por lo que contiene principios y a su vez precisa los mecanismos de protección para asegurar la aplicación y respeto a dicha Constitución.

Por otra parte, para casi la totalidad de la población reconoce que el derecho positivo, es decir, el establecido en una ley es el que se está obligado a cumplir, ya sea como funcionario o como gobernado, sin embargo, en su creación siempre debe observar los principios establecidos en la Constitución.

Ahora bien, en materia fiscal, que es lo relativo al fisco, a la hacienda pública, se observa que cuando se crea un impuesto debe contemplar la autoridad competente, esto es el poder legislativo en uso de su potestad tributaria, los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y cuando la autoridad administrativa ejerce su capacidad tributaria, es decir, cuando actúa para el cobro de un impuesto, debe atender a lo previsto en la Ley de la materia.

Dado lo anterior, el problema que se plantea en este trabajo es si existe un Constitucionalismo jurídico o bien un Positivismo jurídico en la aplicación de una norma fiscal, o es posible la coexistencia de ambos modelos en el sistema jurídico mexicano.

Para resolver lo expuesto, en este trabajo se elaboran tres capítulos, de los cuales en el primero denominado Constitucionalismo jurídico, se precisa su conceptualización y las características del mismo, así como algunas de las alteraciones que ocasionó al régimen anterior a su surgimiento.

Por otra parte, en el segundo capítulo de esta investigación se explica lo relativo al Positivismo jurídico y sus diferentes perspectivas, es decir, en este modelo se tiene diversas posturas, como lo es el positivismo jurídico como ideología, el positivismo jurídico como teoría y el positivismo jurídico como metodología.

Finalmente, en el tercer capítulo se indica que es el Sistema Nacional de Contribuciones y su fundamento constitucional, esto es, el artículo 31, fracción IV, y se explican los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, mismos que son de observación necesaria en la creación de la norma fiscal y por ende en su aplicación.

I. CONSTITUCIONALISMO JURÍDICO

a). Concepción

En relación con la concepción del Constitucionalismo, señala Luis Prieto que es una noción superadora del Estado de derecho legislativo, es decir, un contrapunto al modelo del liberalismo decimonónico, y quizá su rasgo más sobresaliente reside en la existencia de un procedimiento efectivo de control de constitucionalidad de las leyes. En este sentido, cabe decir que la limitación y el control del poder (no sólo el control de constitucionalidad) representan el elemento definidor del constitucionalismo: el problema del que parte el constitucionalismo, antiguo y moderno, es siempre el muy elemental de la relación entre derecho y fuerza, esto es, encontrar un fundamento al poder en el primero y no ya en la segunda.¹

¹ PRIETO SANCHÍS, Luis. Constitucionalismo y Positivismo. 2ª ed., Fontamara, México, 1999, pp. 15 y 16.

Así, es posible percatarse de la trascendencia del Constitucionalismo jurídico, toda vez que supera la validez de la norma por su proceso de formación o autoridad que la emite, tomando en consideración el contenido de la norma.

Por su parte, Ferrajoli señala que “la novedad del constitucionalismo jurídico reside en estas normas sustantivas que condicionan la validez sustancial de las leyes: ya sea que dichas normas impongan límites, como en el caso de los derechos de libertad, o que impongan obligaciones, como en el caso de los derechos sociales.”²

También podemos indicar que el constitucionalismo se asienta sobre tres pilares que son:

Primero, el conocimiento del derecho requiere asumir el llamado punto de vista interno o propio del participante en el sistema.

Segundo, este punto de vista presenta un carácter normativo y no sólo descriptivo, donde la obligatoriedad de las normas ha de reposar en un fundamento moral.

Tercero, esto supone la existencia de una conexión necesaria entre derecho y moral, conexión que se produce por lo general, no norma a norma, sino a través de los criterios de identificación del sistema, es decir, precisamente a través de las normas constitucionales.³

Como se observa el Constitucionalismo no sólo afecta la formulación del derecho por parte del legislador, en cuanto a que para la emisión de una norma tendrá que tomar en cuenta diversos principios o derechos fundamentales establecidos en la misma Constitución, sino también replantea la posición del poder judicial, esto es, del juez, cuya participación en dicho sistema trasciende a todas las esferas de aplicación de la norma.

En este sentido, el autor Prieto Sanchís ha expuesto que con el Constitucionalismo se han producido cambios en la función de juzgar, por la introducción de los principios constitucionales, para lo cual cita los siguientes cambios:

En primer lugar, porque el juicio de ponderación que entrañan los principios obliga al intérprete al desarrollo de una racionalidad práctica enormemente más compleja que la exigida por la tradicional subsunción; una racionalidad que ni

² FERRAJOLI, Luigi. Epistemología Jurídica y Garantismo, Fontamara, México, 2004, p. 269.

³ PRIETO SANCHÍS, Luis. Op. Cit., pp. 51 y 52.

en sus premisas normativas (los principios) ni en su realización difiere de forma sustancial de la argumentación moral.

En segundo lugar, porque los principios no sólo exigen algo más que la subsunción, sino que en realidad eliminan o dificultan la propia subsunción por cuanto, al interferir principios y reglas, éstas requieren, antes de la subsunción, un examen de su validez y alcance a la luz de los principios, es decir, a la luz de un juicio de ponderación.

Finalmente y merced a todo ello, resulta difícil seguir manteniendo la idea de libre creación judicial, pues el modelo de principios y reglas parece proporcionará siempre alguna pauta para resolver los casos, aunque, eso sí, sólo una pauta, un camino para el desarrollo de la *juris prudentia* y no de la *scientia iuris*, pues la "pluralidad de los principios y la ausencia de una jerarquía de los mismos formalmente determinada hace que no pueda existir una ciencia sobre su articulación, sino una prudencia en su ponderación".

En suma, la teoría de la interpretación a partir de la Constitución parece que ya no puede ser la misma que la teoría de la interpretación a partir de la ley: las normas constitucionales estimulan otro género de razonamiento jurídico.⁴

b). Características

Como características generales del constitucionalismo señalaremos que éste toma en cuenta los valores en el Sistema Jurídico, de igual manera que existe una ponderación en la resolución de los casos, ya que deja a un lado la subsunción a la norma y como tercera característica se encuentra que en la Constitución se organiza el Estado.

Ahora bien, el constitucionalismo representa la fórmula política históricamente menos compleja con quienes ejercen el poder, sometiendo su actuación a múltiples condiciones formales y sustanciales; de manera que ninguna norma o decisión es válida ni, mucho menos, justa por el simple hecho de proceder de una autoridad legítima, si no resulta además congruente con el conjunto de principios y reglas constitucionales⁵, dicho de otra manera, no es suficiente aplicar lo previsto en una ley formal y material, sino que se requiere que todo el sistema jurídico sea congruente y reconozca la existencia de principios generales y derechos fundamentales del hombre.

⁴ *Idem.*, pp. 21 y 22.

⁵ *Idem.*, p. 25.

Así mismo, en el constitucionalismo la ley garantiza la seguridad de los ciudadanos y a la que éstos, en reciprocidad, deben obediencia no es el dictado de una voluntad arbitraria o despótica, sino la expresión de la voluntad general: La legalidad constitucional se halla legitimada formalmente por el principio de imparcialidad y materialmente por tener un contenido básico perfectamente delimitado, que son los derechos fundamentales.⁶

Finalmente, desde la perspectiva del constitucionalismo, el conocimiento y la aplicación de la Constitución requiere asumir subjetivamente su obligatoriedad, una obligatoriedad que tendría su fundamento tanto en el origen democrático de sus disposiciones como en el contenido de justicia de los principios, en suma, en el derecho natural.⁷

c). Alteraciones producidas por el Constitucionalismo

En este punto, Ferrajoli indica que “la primera alteración que produjo el constitucionalismo jurídico se refiere a las condiciones de validez de las normas. En un ordenamiento como el estado constitucional de derecho, en el que las leyes se encuentran sometidas no sólo a normas formales sobre su creación, sino también a normas sustantivas sobre su significado, la existencia o el vigor de las normas se disocian de su validez, lo que significa que una norma formalmente válida y, por lo tanto, existente, puede ser, sin embargo, sustancialmente inválida porque su significado contradice las normas constitucionales sustanciales, por ejemplo, el principio de igualdad.”⁸

Aunado a lo anterior, Ferrajoli explica que también hay “... un cambio de paradigma en la ciencia jurídica que se expresa en una nueva función crítica y de proyecto, que las nuevas y, cada vez más complejas, condiciones de validez de las normas imponen a dicha ciencia. En el viejo paradigma paleopositivista, la crítica y la proyección del derecho sólo eran posibles desde un punto de vista externo, tanto en el plano ético como en el político, no dejando espacio para vicios al interior de la legislación. Al contrario, dentro de un sistema normativo complejo, como lo es el estado constitucional de derecho que no sólo disciplinan las formas de creación jurídica sino también los significados normativos

⁶ Idem., p. 26.

⁷ Idem., p. 50.

⁸ FERRAJOLI, Luigi. Epistemología Jurídica y Garantismo, Op. Cit., pp. 269 y 270.

producidos, tanto la incoherencia como la falta de plenitud, las antinomias y las lagunas son, hasta cierto punto, vicios inevitables.”⁹

Así mismo, en otra de sus obras Ferrajoli afirma que el paradigma del Estado constitucional de derecho –o sea, el modelo garantista- no es otra cosa que esta doble sujeción del derecho al derecho, que afecta a ambas dimensiones de todo fenómeno normativo: la vigencia y la validez, la forma y la sustancia, los signos y significados, la legitimación formal y la racionalidad material weberianas. Gracias a la disociación y a la sujeción de ambas dimensiones a dos tipos de reglas diferentes, ha dejado de ser cierto que la validez del derecho dependa, como lo entendía Kelsen, únicamente de requisitos formales, y que la razón jurídica moderna sea, como creía Weber, sólo una racionalidad formal; y también que la misma esté amenazada, como temen muchos teóricos actuales de la crisis, por inserción en ella de una racionalidad material orientada a fines, como lo sería la propia del moderno estado social. Todos los derechos fundamentales – no sólo los derechos sociales y las obligaciones positivas que imponen al Estado, sino también los derechos de libertad y los correspondientes deberes negativos que limitan sus intervenciones- equivalen a vínculos de sustancia y no de forma, que condicionan la validez sustancial de las normas producidas y expresan, al mismo tiempo, los fines a que está orientado ese moderno artificio que es el estado constitucional de Derecho.¹⁰

Por otra parte, considero importante citar a Manuel Atienza, quien en su libro titulado “El sentido del Derecho”, plantea los rasgos comunes del Derecho en los Estados Constitucionales destacando, entre otros, los siguientes:

- 1) La importancia otorgada a los principios como ingrediente necesario -además de las reglas- para comprender la estructura y funcionamiento de un sistema jurídico y, en particular, de los de las sociedades contemporáneas avanzadas.
- 2) La tendencia a considerar las normas -reglas y principios-, no tanto desde la perspectiva de su estructura lógica, sino a partir de la función que desempeñan en el razonamiento práctico.
- 3) La idea de que el derecho es una realidad dinámica y que consiste no tanto -o no sólo- en una serie de normas o de enunciados de diversos tipos, cuanto -o también- en una práctica social compleja que incluye, además de normas, procedimientos, valores, acciones, agentes, etc.

⁹ Idem, p. 270.

¹⁰ FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y Garantías*, 3ª ed., Trotta, Madrid, 2002, p. 22.

- 4) Ligado a lo anterior, la importancia que se concede a la interpretación que es vista, más que como resultado, como un proceso racional y conformador del derecho.
- 5) El debilitamiento de la distinción entre lenguaje descriptivo y prescriptivo y, conectado con ello, la reivindicación del carácter práctico de la teoría y de la ciencia del Derecho que no puede reducirse ya a discursos meramente descriptivos.¹¹

II. POSITIVISMO JURÍDICO

El positivismo jurídico es un modelo del derecho que lo reconoce como válido, siempre que sea producido por el órgano competente, a través del procedimiento respectivo, independientemente de su contenido.

Norbeto Bobbio, al respecto describe la existencia de tres tesis, que son las siguientes:

- a) Positivismo jurídico como metodología o forma de aproximarse al derecho;
- b) Positivismo jurídico como teoría o modo de entender el derecho, que a su vez comprende una serie de tesis independientes acerca de la naturaleza de la norma, del sistema jurídico y de la interpretación;
- c) Positivismo jurídico como ideología, que supone un cierto punto de vista acerca de la justicia del derecho y de la obligación moral de obediencia al mismo y que, al menos en sus versiones más extremas, resulta incompatible con la primera acepción.¹²

a). Positivismo ideológico

La postura del positivismo como ideología, tiene dos vertientes, una primera, más radical, es que el derecho representa el criterio de lo justo (lo que manda) y de lo injusto (lo que prohíbe), de donde se deduce una obligación moral incondicionada de obediencia al Derecho. En segundo término, se sostiene que el Derecho, por el mero hecho de ser un orden regular de convivencia, garantiza ciertos valores morales, como la seguridad, la certeza, la previsibilidad de las

¹¹ ATIENZA, Manuel. *El Sentido del Derecho*, Ariel, España, 2001, pp. 309 y 310.

¹² PRIETO SANCHÍS, Luis. *Op. Cit.*, p. 11.

conductas, la paz, etc., en la medida en que todos los valores los aseguran mínimamente, no es infrecuente deducir de aquí una obligación, siquiera sea prima facie, de obediencia al derecho.¹³

Norberto Bobbio ha señalado sobre este positivismo que es la expresión de un sistema más o menos coherente de valores y puede ser resumida como sigue: “el derecho por la manera como es puesto y hecho valer o por el fin al que sirve, cualquiera que sea su contenido, tiene por sí un valor positivo y hay que prestar obediencia incondicionada a sus prescripciones”. Quien quiera reputar esta ideología deberá valerse de argumentaciones diferentes de aquellas que se adoptan para probar o negar los hechos; se trata de contraponer a aquellos postulados éticos, a los que la ideología positivista permite más o menos explícitamente, otros postulados éticos y la argumentación más fuerte resultará posiblemente de poner ante los ojos del interlocutor las consecuencias funestas o insatisfactorias de la aceptación de ciertos valores como guía de la conducta. Lo que importa ahora poner de manifiesto es que la refutación de la ideología positivista no contienen o absorben la presente refutación de la teoría del positivismo jurídico; se puede estar convencido de que hay que desaprobado la ideología positivista y seguir probando que, de hecho, la teoría estatista es verdadera.¹⁴

En esta tesis, observamos que existe un vínculo del derecho con la moral, en cuanto a que el derecho si bien debe cumplirse, toda vez que es resultado del proceso legislativo, el mismo ya contiene valores que fueron observados en su creación o bien en su posterior aplicación.

b). Positivismo Teórico

Al respecto, Bobbio indica que en cuanto al positivismo como teoría el mismo se apoya sobre un juicio de hecho o mejor aun, sobre una serie de juicios de hecho y puede ser resumido en esta fórmula: “es fácticamente verdadero que el derecho vigente es un conjunto de reglas, es un conjunto de conductas que directa o indirectamente son formuladas y aplicadas por el Estado.” Quien quiera objetar esta teoría no deberá dirigir su crítica a la demostración de que no sirve para su fin sino que deberá probar que es falsa, esto es que los hechos enunciados por

¹³ Idem, p. 15.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. El Problema del Positivismo Jurídico. No. 12, Fontamara. México, 1991, p. 50.

ella no son verificados en absoluto o no son verificados de la manera como han sido interpretados. Sin embargo, quede bien claro que en este segundo tipo de refutación no contiene o absorbe al primero; se puede probar que la teoría es falsa, total o parcialmente, sin haber probado por esto la no conveniencia de este modo de aproximación al objeto. Los errores de hecho pueden ser imputables al mal planteo metodológico, pero ambas cosas no se aplican recíprocamente.”¹⁵

Para mayor claridad, a continuación se mencionan cinco tesis del positivismo teórico, planteadas por Norberto Bobbio acerca de la naturaleza del Derecho:

- a) La vinculación del derecho con la fuerza, bien en el sentido de que las normas necesitan del respaldo de la fuerza, bien en el sentido de que regulan y organizan dicha fuerza;
- b) Una concepción rigurosamente estatalista del derecho que atribuye a la ley el cuasi monopolio de la producción jurídica (legalismo), relegando cualquier otra fuente a una función residual;
- c) Una teoría imperativista de la norma jurídica, que concibe principalmente a ésta como norma de conducta dirigida a los ciudadanos, dotada de una cierta estructura tripartita;
- d) La idea del derecho como sistema, es decir, como conjunto ordenado de normas que forman una unidad plena y carente de contradicciones;
- e) Finalmente, una teoría mecanicista de la interpretación, según la cual la aplicación del derecho se ajusta al método de la subsunción donde el juez desempeña una función “neutra” o de simple autómata.

c). Positivismo Metodológico

Sobre esta tesis, Norberto Bobbio lo explica como el modo de acercarse al estudio del derecho, en donde el positivismo jurídico se apoya sobre un juicio de conveniencia o de oportunidad que puede ser formulado de esta manera: “partir de derecho tal como es, y no del derecho que debe ser, sirve mejor al fin principal de la ciencia jurídica que es el proporcionar esquemas de decisión a la jurisprudencia y elaborar un sistema del derecho vigente”. Este presupuesto está fundado sobre la verificación histórica de que el derecho que se aplica en

¹⁵ Idem, pp. 50 y 51.

los tribunales y que por consiguiente interesa conocer, es un conjunto de reglas cuya validez deriva no de su conformidad con un derecho ideal, sino del hecho de estar puestas por cierta autoridad o del hecho de ser efectivamente seguidas por aquellos que deben aplicarlas. Se entiende que si se atribuye a la ciencia del derecho también la tarea de proporcionar esquemas de decisión al legislador, desaparece la oportunidad de no tener en cuenta el llamado derecho ideal. Es conocida la distinción entre la tarea de *iure condito*, en el ambiente influido por el positivismo jurídico se considera como propia de la ciencia jurídica, y la tarea de *iure condendo*, que es considerada como más política que jurídica y se le atribuye a la ciencia de la legislación o a la llamada política legislativa. Por tratarse aquí de la elección de un punto de partida, la que está fundada sobre el juicio de la mayor adecuación de ciertos medios para la obtención del fin, la crítica será fecunda sólo si discute la oportunidad de la elección; la validez del modo positivista de acercarse al derecho es independientemente de la verdad o falsedad de la teoría del estatismo jurídico y de la bondad o maldad de la ideología del estatismo ético.”¹⁶

Hoester denomina a la tesis central del positivismo jurídico como metodología, de la neutralidad, que significa una aproximación avalorativa al concepto de derecho, entendiendo que éste puede ser definido como un hecho, no como un valor, y por tanto, con independencia de la valoración que merezca su contenido. En consecuencia, el positivismo admite la posibilidad y también la utilidad de ofrecer un concepto fáctico de derecho, pues si bien éste presenta siempre determinado contenido ético susceptible de ser enjuiciado desde el punto de vista de la moralidad, lo que lo define no es aquello que manda o prohíbe, sino la forma de hacerlo.¹⁷

Por su parte, Santiago Nino señala tres consecuencias del positivismo metodológico o conceptual y son:

- a) Que una norma y el sistema en su conjunto pueden ser injustos y no por ello dejar de ser jurídicos;
- b) Que la moralidad o justicia de un estándar de comportamiento no es razón suficiente para considerarlo como parte del derecho;
- c) Que, por tanto, la definición del derecho no dice nada (ni a favor ni en contra) acerca de los motivos que pueden fundamentar una obligación

¹⁶ *Idem*, pp. 49 y 50.

¹⁷ PRIETO SANCHÍS, Luis. *Op. Cit.*, pp. 11 y 12.

moral de obediencia; si existe o no tal obligación será un problema a dilucidar en sede de teoría moral y no de teoría del derecho.¹⁸

Ahora bien, Prieto Sanchís refiere que esta tesis del positivismo “se resume en el postulado de la separación entre derecho y moral, esto es, en el postulado de que el Derecho se define, no en función de su contenido más o menos coincidente con la moralidad, sino en función de un elemento específico como es la organización del uso de la fuerza o, si se quiere, del hecho de que tales contenidos aparecen vinculados al uso de la fuerza... La idea es, pues, que el derecho no tiene por qué expresar el dictamen de la moral, sino que es el producto de una convención, de un mero acto de voluntad; ...el contenido mínimo del positivismo metodológico se compone de estas dos ideas: que la existencia de las normas no depende de que satisfagan algún particular valor moral y que el derecho es siempre obra de decisiones humanas o, como suele decirse, que tiene un origen social”.¹⁹

III. SISTEMA NACIONAL DE CONTRIBUCIONES

En primer término, es importante precisar que el Sistema Nacional de Contribuciones, es el régimen jurídico integrado por el conjunto de normas del rango constitucional, ordinario y reglamentario que establecen y desarrollan en forma general (ley de ingresos) y de manera específica (impuestos) las contribuciones en un Estado.²⁰

a). Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana

La base fundamental del sistema tributario mexicano está determinada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos que a la letra dice:

¹⁸ Idem, p. 12.

¹⁹ Idem, p. 13.

²⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II, Iure, México, 2001, p. 1.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. a III. ...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

La autora Doricela Mabarak Cerecedo señala a este respecto que “... la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de cada país, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el Poder público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos, y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos. La necesaria relación jurídica tributaria que en estos casos surge entre el fisco y los contribuyentes está delineada, en su aspecto fundamental, por el texto constitucional.”²¹

Cabe señalar que para efectos de este trabajo se analizará del precepto constitucional invocado lo relativo a que los impuestos se deben establecer por medio de leyes y que deben ser equitativos y proporcionales.

b). Principio de Legalidad

Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, este es el principio de legalidad en materia fiscal, en virtud de que sin ley no hay contribución. No hay que omitir que las leyes fiscales son de interpretación estricta, en ellas se debe de establecer de forma precisa los elementos de las contribuciones, así como sus excepciones, de tal manera que no se permita que la autoridad actúe de forma discrecional.

A su vez, Ernesto Flores Zavala manifiesta que “los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo”.²²

Sobre el particular, resulta aplicable la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

²¹ MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, Mc Graw-Hill, México, 1995, pp. 64 y 65.

²² FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 19ª ed., Porrúa, México, 1977, p. 199.

“CONTRIBUCIONES. Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, es preciso no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual, la tributación tendría un carácter arbitrario.

Amparo administrativo en revisión 2821/33. García Gelasio y coagraviada. 16 de abril de 1934. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Arturo Cisneros Canto.”²³

Por su parte, el maestro Hugo Carrasco Iriarte expresa que “la interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones de éste, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne. De tal manera, sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, y no caben la analogía ni la mayoría de razón.”²⁴

El siguiente criterio apoya lo antes expuesto, mismo que lo sostuvo la Sala Superior al resolver el Recurso de Revisión 1529/81, cuya tesis indica:

“ARTICULO 11 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION,- INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1967, la interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones al mismo, es decir que el tributo y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que pueda haber la analogía ni la mayoría de razón.

Revisión No. 1529/81.- Resuelta en sesión de 11 de enero de 1984, por mayoría de 4 votos y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno.”²⁵

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, confirma lo anterior al establecer que:

²³ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Epoca, Tomo XL, p. 3455.

²⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 3ª ed., Oxford University Press Harla Mexico, México, 1997, pp.178 y 179.

²⁵ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Epoca, Año V, No. 49, enero 1984, p. 550.

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan 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 aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

c). Principios de Proporcionalidad y Equidad

En cuanto a que las contribuciones deben ser equitativas y proporcionales, diversos tratadistas han expresado en relación con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, lo siguiente:

Ramón Reyes Vera, considera que “La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público.
- La relación entre la contribución y el beneficio del gasto público,
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público.
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

Podemos incluso afirmar que la interpretación ‘estricta’ es inconstitucional, en cuanto que se aleja del carácter equitativo que debe tener la interpretación de la norma que contenga una contribución. El Derecho Romano sostuvo ‘aequitas prevalet stricto juri’, en donde encontramos la aplicación de la equidad hasta sus últimas consecuencias: contra la ley escrita.

Es válido concluir, en relación con la equidad:

- La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad.
- La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal.
- El Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás Poderes no han aplicado la equidad.

- La equidad no es la aplicación estricta o el equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.
- La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales: personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad-valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo”.²⁶

Así, el autor Alfonso Cortina Gutiérrez, manifiesta que “pasando al art. 31, frac. IV, debe dejarse claramente establecido qué es lo que la Constitución considera ... equidad de las leyes fiscales... es preciso hacer referencia a lo que ha de considerarse como un impuesto equitativo. Esto es, dicho en otros términos, un impuesto justo...”

Sin embargo, Doricela Mabarak Cerecedo, dice al respecto que “la proporcionalidad y la equidad de las contribuciones emana de un principio teórico denominado justicia en la imposición, ... este principio expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo mas cercanas que sea posible a su capacidad económica. Si un contribuyente es gravado con exacciones fiscales que rompan la necesaria armonía entre sus posibilidades económicas y el monto de las prestaciones fiscales exigidas, se estará frente a una contribución injusta, porque carece de la proporcionalidad y equidad necesaria.”²⁷

Como se puede observar no hay un concepto común de lo que es equidad y proporcionalidad, sin embargo, podemos concluir que la equidad significa la igualdad de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria que deben guardar ante la norma fiscal y por proporcionalidad que se observe la capacidad económica de los contribuyentes para ser gravada diferencialmente con tarifas tributarias aplicables con la capacidad económica de cada sujeto pasivo.

Por último, se transcribe el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte, que señala:

²⁶ REYES VERA, Ramón. “La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, pp. 454 y 457.

²⁷ MABARAK CERECEDO, Doricela. Op. Cit., p. 67.

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, 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 medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que procede, 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 recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. 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.

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera «La Central», S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza «El Anfora», S. A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos «La Imperial», S. A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Ponente: Eduardo Langle Martínez.²⁸

CONCLUSIONES

En primer término podemos precisar que el Constitucionalismo, es una noción superadora del Estado de derecho legislativo, y su rasgo más sobresaliente reside en la existencia de un procedimiento efectivo de control de constitucionalidad de las leyes, dada su inobservancia de los principios que en nuestra Carta Magna se establecen.

Ahora bien, al surgir como una noción superadora del Positivismo jurídico, produjo diversas alteraciones en las condiciones de validez de las normas, ya que en un ordenamiento como el estado constitucional de derecho, en el que las leyes se encuentran sometidas no sólo a normas formales sobre su creación, sino también a normas sustantivas sobre su significado, la existencia o el vigor de las normas se disocian de su validez, lo que significa que una norma formalmente válida y, por lo tanto, existente, puede ser, sustancialmente inválida porque su significado contradice las normas constitucionales sustanciales.

Por su parte, el positivismo jurídico es un modelo del derecho que reconoce como válido el derecho que se produce por el órgano competente, a través del procedimiento respectivo, independientemente de su contenido. Tomando esto en consideración Norberto Bobbio, al respecto describe la existencia de tres tesis, que son las siguientes:

- a) Positivismo jurídico como metodología o forma de aproximarse al derecho;
- b) Positivismo jurídico como teoría o modo de entender el derecho, que a su vez comprende una serie de tesis independientes acerca de la naturaleza de la norma, del sistema jurídico y de la interpretación;
- c) Positivismo jurídico como ideología, que supone un cierto punto de vista acerca de la justicia del derecho y de la obligación moral de obediencia al mismo y que, al menos en sus versiones más extremas, resulta incompatible con la primera acepción.²⁹

²⁸ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 187-192, Primera Parte, p. 113.

²⁹ PRIETO SANCHÍS, Luis. Op. Cit., p. 11.

En cuanto al sistema tributario mexicano podemos mencionar que su fundamento constitucional está determinado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos: ... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Así observamos que en la Constitución Política es en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el Poder público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos, y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos, dicho de otra forma, la relación jurídica tributaria está delineada por el texto constitucional.

En este sentido, los impuestos se deben establecer por medio de leyes en virtud de que sin ley no hay contribución, esto es el principio de legalidad. Por otro lado, no debemos omitir el hecho de que en materia fiscal las leyes fiscales son de aplicación estricta, en ellas se debe de establecer de forma precisa los elementos de las contribuciones, así como sus excepciones, de tal manera que no se permita que la autoridad actúe de forma discrecional, aquí es donde tienen comunicación el constitucionalismo y el positivismo, ya que en la emisión de la norma por parte del Poder Legislativo debió respetar, entre otros, los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, sin embargo la autoridad administrativa, sólo tendrá que aplicar la norma aun y cuando se reconozca como inconstitucional, por lo que para su inaplicación deberá acudir a una instancia diversa que es el Poder Judicial, quien es la autoridad competente para proteger la observancia de la Constitución.

En este orden de ideas, también hay que considerar que no existe una libre creación judicial, pues el modelo de principios y reglas proporciona alguna pauta para resolver los casos, un camino para el desarrollo de la jurisprudencia en su ponderación. En suma, la teoría de la interpretación a partir de la Constitución estimulan otro género de razonamiento jurídico, diferente a la sola interpretación de la ley.

Finalmente, quisiera concluir con la siguiente expresión de Luis Prieto Sanchís, que en mi particular punto de vista estimo resuelve la postura de la Constitución y la Ley en el Sistema Impositivo Mexicano: "El legislador ha dejado de ser el dueño absoluto del derecho; el juez ha salido de la alternativa entre "boca muda" o "juez legislador"; y la moral ya no penetra en el derecho exclusivamente a través de las decisiones legales, sino que aparece mucho más difusamente en una simbiosis entre Constitución y jurisdicción, es decir, entre los valores y prin-

cipios constitucionales y la racionalidad práctica de su aplicación.” (Prieto Sanchís, Luis. Op. Cit., p. 23)

BIBLIOGRAFÍA

1. **Atienza**, Manuel. El Sentido del Derecho. Ariel, España, 2001.
2. **Bobbio**, Norberto. El Problema del Positivismo Jurídico. No. 12, Fontamara. México, 1991.
3. **Carrasco Iriarte**, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 3ª ed., Oxford University Press Harla Mexico, México, 1997.
4. **Carrasco Iriarte**, Hugo. Derecho Fiscal II, Iure, México, 2001.
5. **Ferrajoli**, Luigi. Derechos y Garantías, 3ª ed., Trotta, Madrid, 2002.
6. **Ferrajoli**, Luigi. Epistemología Jurídica y Garantismo, Fontamara, México, 2004.
7. **Flores Zavala**, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 19ª ed., Porrúa, México, 1977.
8. **García Maynez**, Eduardo. Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo, Tomo 31, Fontamara, 1993.
9. **Mabarak Cerecedo**, Doricela. Derecho Financiero Público, Mc Graw-Hill, México, 1995.
10. **Prieto Sanchís**, Luis. Constitucionalismo y Positivismo. 2ª ed., Tomo 60, Fontamara, México, 1999.
11. **Reyes Vera**, Ramón. “La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.
12. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
13. Código Fiscal de la Federación