

LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA QUE CONSAGRAN LAS CONSTITUCIONES LOCALES

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO*

SUMARIO: I. *Derecho constitucional tributario mexicano*. II. *Los principios jurídicos fundamentales en materia fiscal que contiene la Constitución federal*. III. *Los principios jurídicos tributarios en las Constituciones locales*. IV. *Conclusiones*.

I. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO MEXICANO

1. *Objeto*

Hemos querido iniciar este estudio señalando las estrechas relaciones que guarda la materia fiscal con la Constitución, pues ésta “es el palladium de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes”.¹

El maestro Vizcaíno nos dice:

Uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad... que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse

* Profesor investigador de derecho fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos.

¹ Gabrielli, Adolfo, citado por Díaz, Vicente Óscar, *La seguridad jurídica en los procesos tributarios*, Buenos Aires, Depalma, 1994, pp. 3 y 4.

además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.²

Pero esta relación entre ambos sectores jurídicos no es nueva; antes incluso de la existencia de Constituciones formales,³ los incipientes parlamentos —en realidad asambleas medievales— surgen íntimamente vinculados con las necesidades fiscales, de forma que desde entonces ya se perfilaban las funciones básicas de las representaciones populares en materia fiscal: la aprobación de ingresos y los fines públicos a los que deberían estar destinados.

Ahora bien, en nuestro país, la Constitución federal es norma suprema y fuente primaria del derecho fiscal en atención a lo estatuido en varios artículos, de suerte que la carta magna:

a. Contiene el derecho fundamental de organización de la sociedad, debe determinar también, como parte esencial de este contenido, las fuentes del ordenamiento que preside; dibujar el esquema básico del sistema de fuentes; señalar las fuentes de producción normativa primarias dentro del sistema, con independencia de que estas fuentes puedan crear y reconocer otras.⁴

b. Señala la distribución de los poderes y competencias tributarias.

c. Establece los principios generales del derecho tributario (igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad, previa audiencia, etcétera) y los principios específicos del derecho tributario (proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, no exención, mínimo vital exento y vinculación con el gasto público).⁵

d. Apunta los fines de la tributación o el marco de referencia sobre el cual ha de guiarse ésta, especialmente en los artículos 25, 26, 28 y 39 constitucionales. Así pues, ya no se trata de establecer los límites de la

² Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “Principios constitucionales en materia fiscal”, *Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, t. I, núm. 13, 1981, p. 229.

³ Recuérdese que el movimiento constitucionalista surge a fines del siglo XVIII y se consolida en el XIX.

⁴ Ferreiro Lapatza, Juan José, *Curso de derecho financiero español*, 14a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1992.

⁵ González García, Eusebio, “Prólogo”, *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 1.

tributación por efecto de los derechos fundamentales,⁶ sino el contenido que el Estado debe imprimirle al derecho tributario para proyectarlo hacia los fines y programas estructurales que se precisan en la propia carta fundamental.⁷

Todo este estado de cosas aunado a los profundos y muy incisivos pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria de los tribunales constitucionales de varios países han logrado destacar la relevante influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional en el desarrollo y fundamentación racional del derecho tributario, al grado de que ya podemos hablar de un verdadero “derecho constitucional tributario”,⁸ que, entre otras funciones, cuida de todas las expresiones del poder político, y “una de las más importantes expresiones es el llamado poder tributario”.⁹ Esta influencia es aún más fuerte en aquellas Constituciones como la nuestra, en donde “lo escueto de las disposiciones fiscales contenidas en la Constitución llevó a la necesidad de configurar un marco legal complementario mediante abundantes tesis y jurisprudencias, para lograr superar las ambigüedades”.¹⁰

2. Contenido

Además, conviene desde ahora desentrañar cuáles son el contenido y exigencias de la Constitución fiscal mexicana. Contenido en el que vendrá a integrarse los conceptos e institutos de ese derecho, tales como los de poder o función fiscal o financiera, hacienda pública, autonomía financiera, presupuesto, ingreso y gasto público, deuda pública, contribución, etcétera; conceptos que, como lo dice Sánchez Serrano, es necesari-

⁶ Cuando aludimos a los “límites de la tributación establecidos por las garantías individuales” queremos significar que el sistema tributario “no debe...”; mientras que, cuando señalamos el “marco de referencia sobre el cual ha de guiarse la tributación” queremos indicar que “el sistema tributario debe...”.

⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2005, p. 131.

⁸ En ese sentido pueden observarse las muy recientes obras sobre el tema de Rodolfo Spisso, en Argentina; Sánchez Serrano en España y de Hugo Carrasco Iriarte, en México.

⁹ Ataliba, Gerardo, “Derecho constitucional tributario”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 11, diciembre de 1986, p. 28.

¹⁰ Ortiz Mayagoitia, Guillermo, citado por Ambriz, Agustín, “En los últimos tres años, la Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucionales 30 disposiciones fiscales de Hacienda”, *Revista Proceso*, México, 18 de enero de 1998, p. 37.

rio que adquieran el contenido y significado *normativos* propios de todo concepto jurídico para lo que precisan ser encuadrados con el sistema de “decisiones políticas fundamentales” que dio lugar a nuestra carta fundamental. La clarificación de tales conceptos y, especialmente, la fijación del significado vigente de las correspondientes expresiones —nos sigue diciendo Sánchez Serrano— adquiere relevancia constitucional, en la medida en que sin dicha clarificación es imposible precisar el alcance y sentido de aquellas normas constitucionales, o de sus interpretaciones jurisdiccionales, en las que esas expresiones se utilicen.¹¹

Y esa necesaria clarificación no sólo funciona para los conceptos de rango constitucional, sino que también es menester precisar que sólo de esa manera puede distinguirse con mayor precisión entre la legalidad y constitucionalidad, entre infracción de la ley y violación de la Constitución, entre mandato, prohibición y habilitación legal y mandato, prohibición o habilitación constitucional. Lo anterior, nos comenta Sánchez Serrano, es un error desde tres ángulos: el metodológico, el sistemático y el práctico.

Con relación a lo primero, porque si de lo que se trata es de estudiar los aspectos constitucionales del ordenamiento jurídico-fiscal, los rasgos o matices del método a seguir deberían ser los propios del derecho constitucional tributario y no los del derecho tributario ordinario. También sostiene, el autor citado, que desde el punto de vista sistemático, existiría una confusión, pues es indudable que la materia constitucional guarda una jerarquía y prioridad entre áreas de la misma materia, por lo que debe distinguirse con claridad lo básico y fundamental de lo contingente o accesorio, como puede ser la legislación ordinaria. Finalmente, desde el punto de vista práctico, debe dejarse de lado, el interpretar las normas constitucionales tributarias con los mismos métodos que los utilizados para interpretar las leyes ordinarias. Asimismo, debe también despejarse la idea de que en la Constitución debe hallarse forzosamente todo el ordenamiento jurídico-fiscal. Lo único que allí podemos encontrar serán los “límites de los poderes tributarios”, así como las “grandes líneas de la organización financiera y tributaria”.¹²

Pero esta parquedad y solemnidad en la configuración del marco tributario constitucional, en realidad, como lo afirma Orozco Henríquez,

¹¹ Sánchez Serrano, Luis, *Tratado de derecho financiero constitucional*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 1997, t. I, p. 101.

¹² *Ibidem*, pp. 158-160

“no tiene otro objetivo que tratar de proporcionar una mayor dignidad que sirva para garantizarle una amplia efectividad en su aceptación por los destinatarios”.¹³

Para algunos tratadistas como Alberdi, el derecho constitucional tributario simplemente significa:

La primacía que en el orden constitucional tiene el tributo, como máxima expresión de que el poder de crear, de manejar y de intervenir el Tesoro público es el resumen de todos los poderes. Para otros como Hensel, el derecho constitucional tributario se ocupa menos del poder tributario, en sí mismo considerado, que de sus limitaciones, al objeto de construir un sistema tributario coherente en todas sus partes. No faltando, en esta última línea de pensamiento, quienes afirman que la propia democracia representativa tiene su origen (consentimiento de los impuestos por los súbditos) en postulados procedentes del derecho constitucional tributario.¹⁴

Por otra parte, es evidente que la influencia del tributo en el tejido social (público y privado) ha ido también en aumento. Circunstancia que de un lado, ha propiciado una mayor vinculación de los principios tributarios al orden constitucional. Es indudable la fortaleza e importancia social y psicológica que ha ido adquiriendo el tributo en nuestro país, bien por las políticas de “terrorismo fiscal” iniciadas por la Secretaría de Hacienda, como por el aumento en la cuota que ha de pagarse y el número de nuevos contribuyentes, o mejor dicho, la participación de contribuyentes “latentes”; al tiempo que, de otro lado, ha ampliado el ámbito de la materia protegida, inicialmente circunscrita al tributo, hasta abarcar todo tipo de prestaciones patrimoniales obligatorias o impuestas, como lo hizo notar recientemente en jurisprudencia firme, en la que sostuvo medularmente que las cuotas del seguro social eran contribuciones.¹⁵

El equilibrio de la situación descrita, propenso a romperse en favor de quien realmente ejercita el poder tributario (gobierno), depende, en primer lugar, de que no se rompa, de hecho, la bipolaridad ejecutivo-legislativo. Es decir, el gobierno debe mantener todas sus facultades decisorias en orden a la aplicación de las leyes, pero no debe menoscabar la compe-

¹³ Orozco Henríquez, José de Jesús, *El derecho constitucional consuetudinario*, México, 1983, p. 27.

¹⁴ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 3.

¹⁵ Jurisprudencia 18/95, Pleno, que aparece a fojas 25 y 26 del informe del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a 1995.

tencia tributaria normativa que el principio de reserva de ley atribuye en exclusiva al poder legislativo, como ya vimos en el capítulo primero.

En segundo término, es necesario comenzar a limitar ciertos excesos que desde hace unos años se vienen produciendo, con ocasión de la generalizada utilización del impuesto como “arma poderosa empleada por los gobiernos, no solamente con fines fiscales, sino también económicos (protección de la industria local), sociales (restricciones a gastos o consumos suntuarios) y aún políticos”.¹⁶ No es que tratemos de poner en duda que el impuesto puede ser utilizado también como instrumento de política económica. Lo que nos preocupa es, primero, que esa utilización sea desmedida, generalizada y para cualquier ocasión, olvidando por comodidad o falta de imaginación, que el impuesto es un instrumento de la política económica, pero no el único y ni siquiera el más importante en razón de causa a efecto.

Además, conviene recordar que la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, es la cobertura del gasto público con base en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos, tal y como lo marca el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y no la estabilidad económica ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones. El impuesto puede además contribuir a lograr esos objetivos, pero ni son su finalidad esencial, ni son los que justifican el especial tratamiento que el tributo merece dentro del orden constitucional. Para ese efecto, habría que acotar, en forma escrupulosa y precisa, el campo de juego del tributo dentro de la política económica, pues se corre el peligro de que tan cruciales y fundamentales cuestiones se dejen al puro juego o “decisionismo” político, como si no existiesen límites jurídicos. Labor que corresponde, en principio, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la que habría que sumarse la decisiva aportación que la doctrina se sirva efectuar. De tolerarse una indiscriminada infiltración de esta tendencia, podría correrse el riesgo de convertir a los tributos con fines de ordenamiento en el *caballo de Troya* mediante el cual todo el andamiaje tributario de legalidad y seguridad jurídica podría derrumbarse.

Esta pérdida de orientación en la política tributaria tenía su raíz de ser, según el profesor Reyes Vera, en el hecho de que “la Constitución es omisa en cuanto a precisar la facultad del Poder Ejecutivo o del Poder

¹⁶ Padilla, Miguel, *Lecciones sobre derechos humanos y garantías*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1993, vol. II, p. 164.

Legislativo Federal para fijar la política económica financiera o fiscal, a la cual deben contribuir económicamente los mexicanos.¹⁷ Sin embargo, creemos que el problema, aun cuando sigue vigente, ya no podría encontrarse en la ausencia de un precepto constitucional que fije la política económica ha seguir, pues el artículo 25 constitucional ya la prevé. El problema ahora ha de encontrarse en esa discrecionalidad que aún se deja en los funcionarios para definir el gasto público, sin observar que éste debe procurar el bienestar del pueblo mexicano, como lo indica el artículo 39 constitucional.

Ahora bien, la expresión “bienestar del pueblo mexicano” no guarda relación con el principio del beneficio que introdujera la teoría americana a principios del siglo XX.¹⁸ Y no compartimos esta postura porque estamos convencidos de que la Constitución mexicana no contempla un principio pragmático en la implantación de las contribuciones. La Constitución no tiene precepto que invite a suponer que la obligación económica de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, se derive de una simple relación: aportación-económica/beneficio-recibido. Desde la perspectiva constitucional, el Estado mexicano no es un Estado liberal-burgués, sino un Estado de beneficio social, y, por eso, el principio del beneficio así entendido no tiene cabida en la Constitución federal, que únicamente se acepta en aquellos Estados de carácter liberal, como en los Estados Unidos, lo cual ha sido corroborado por una prestigiosa doctrina.¹⁹

¹⁷ Reyes Vera, Ramón, “La teoría de la contribución mexicana”, *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, año IV, núm. 10, mayo-agosto de 1980, p. 87.

¹⁸ Señala Charles M. Allan: “El principio del beneficio para la selección de las alícuotas y bases por las que ha de exigirse la tributación ofrece dos atractivos principales. El primero es que muchas personas le consideran correcto. Se atiende inmejorablemente a la equidad, puede argumentarse si los beneficiarios del gasto públicos pagan por estas ventajas, a través de los impuestos, en proporción al beneficio que obtienen. Esto implica extender al sector público los principios que se aplican en el sector privado: el Estado es similar a una empresa privada que vendiera diversos bienes sociales y meritorios. La segunda ventaja del principio del beneficio es que determina simultáneamente el nivel de tributación y el nivel de gasto público requeridos. Como sucede en el sector privado, vendrán determinados en forma simultánea los precios que la gente está dispuesta a pagar y las cantidades que está dispuesta a adquirir. Así, el problema de cuál deba ser la magnitud del sector público, de cuál sea su óptimo operacional, así como el de las proporciones de las distintas funciones del Estado, vendrían resueltos al mismo tiempo que el problema de quién debe pagarlos”. Allan, Charles M., *La teoría de la tributación*, Madrid, Alianza Editorial, 1974, p. 111.

¹⁹ Noriega Cantú, Alfonso, *Los derechos sociales creación de la Revolución de 1910 y de la Constitución de 1917*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas,

Pero el que la Constitución, en orden a su jerarquía normativa, influya en el sistema impositivo, no significa que éste a su vez no pueda también influir en la interpretación económica que se le da a aquélla. Nos explicamos mejor, es indudable que en términos de los artículos 25 y 26 constitucionales, es el Estado mexicano el que tiene la rectoría de la economía nacional, así como la planeación democrática del mismo. Ahora bien, la política fiscal es uno de los instrumentos de tal programa constitucional, pero como éste no lo crea la Constitución, sino únicamente señala las bases, cuando las leyes ordinarias lo establecen y la Corte lo interpreta, tenemos que dicho sistema impositivo, en realidad regresa a la Constitución alimentando la forma de su interpretación. Coincide con nosotros Óscar Díaz, al decir que “el sistema tributario define a la postre el grado o modelo autoritario de constitucionalismo económico”.²⁰ De esta manera es como, en muchas ocasiones, aparece alabada la prioridad recaudatoria por sobre las garantías de los particulares.

3. *Concepto*

De todo lo expuesto podemos sintetizar dos cosas: la Constitución es:

Suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero suma equilibrada de tal suerte que permite promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. Es también conocimiento y certeza del derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y, finalmente, como previsibilidad de las consecuencias jurídicas derivadas de las propias acciones o de las conductas de terceros.²¹

Y la segunda es que podemos aproximarnos a un concepto de derecho constitucional tributario mexicano afirmando que es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado.

1988, p. 39, nos dice: las condiciones históricas de nuestro país hicieron posible, y aun necesario, favorecer el desarrollo de la función del Estado, en su sentido que no es capitalista ni socialista, sino que es un Estado que pretende corregir los defectos y limitaciones del sistema liberal.

²⁰ Díaz, Vicente Óscar, *op. cit.*, nota 2, p. 36.

²¹ Sala Sánchez, Pascual, en Nieto Carol, Ubaldo (coord.), *Seguridad jurídica y contratación mercantil*, 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994, p. 34.

Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares, a favor de los Estados, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ésta procura.

II. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS FUNDAMENTALES EN MATERIA FISCAL QUE CONTIENE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL

El profesor González García nos advierte:

La misión fundamental del derecho constitucional es encauzar el ejercicio del poder por el derecho y asegurar las libertades públicas. Ambas misiones adquieren su máxima relevancia en el caso de la ordenación constitucional del tributo, y por ello han definido desde antiguo las relaciones entre el tributo y Constitución (*cf.* artículo 16, Declaración de Derechos del Hombre) contribuyendo todavía hoy a caracterizar el orden constitucional tributario.²²

Asimismo, esta importancia del impuesto exige lo que se ha calificado como “exigencia de su masificación”, esto es, “la necesidad ineludible de que adopte formas de aplicación lo más generalizadas posibles y de rendimiento máximo, obligando a un perfilamiento preciso en los órganos que intervienen en la determinación, en la exigencia y en el control de los impuestos; ellos constituye un tema de rango constitucional”.²³

Han sido las doctrinas alemana, española y, muy especialmente, la mexicana las que han trasladado al primer plano del derecho constitucional tributario el tema de las garantías de los derechos individuales y sociales.

Nos dice Eusebio González:

La aportación de la doctrina alemana en este punto ha sido decisiva, al considerar que las Constituciones modernas no se limitan a asegurar una posición defensiva frente al Estado, sino a facilitar protección y favorecer las reivindicaciones surgidas dentro del clima del moderno Estado social

²² González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 5.

²³ Acosta España, Rafael, “Los principios constitucionales del derecho tributario español”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XVI, núm. 65-66, septiembre-diciembre de 1966, p. 1261.

de derecho, que ya no puede reducirse a garantizar libertades y evitar abusos, sino que a partir de una concepción positiva de la acción del Estado desde el principio de igualdad y tomando como punto de referencia el desarrollo alcanzado por algunos derechos constitucionales (por ejemplo, el de participación), ha cargado sobre sí la responsabilidad de allanar obstáculos y dispensar protección (por ejemplo, en temas familiares, relacionados con la tercera edad y el desempleo). De este modo, la Constitución viene a situarse no sólo en el ápice de la jerarquía normativa, sino también como marco, directamente aplicable unas veces e inspirador otras, de los criterios que han de presidir el reparto de la carga tributaria.²⁴

Desde esta función positiva de la Constitución que la doctrina nacional también ha destacado,²⁵ puede verse con agrado el que la Cámara de Diputados haya aprobado recientemente la Ley de Derechos de los Contribuyentes. Es decir, con esta reforma se pretende no sólo resguardar con mayor celo los derechos de los contribuyentes, sino facilitar el ejercicio efectivos de los mismos. En suma, no se trata de que la Constitución sea un mero instrumento de salvaguarda para los particulares, sino también una palanca necesaria para hacer efectivos derechos que, hasta hoy, han estado como adornos políticos.

La aportación que la Constitución mexicana dispensó hacia otras latitudes es, sin duda, el reconocimiento expreso de los llamados derechos sociales (derechos laborales y agrarios), distintos a los individuales que todas las Constituciones modernas hoy postulan. Por supuesto que esta aportación tiene una decisiva influencia en la trama fiscal, pues también constituyen obstáculos al poder tributario, al crear derechos a favor de

²⁴ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, p. 6.

²⁵ Noriega Cantú, Alfonso, *op. cit.*, nota 19, p. 38. Nos dice el maestro Noriega Cantú: "... desde el último tercio del siglo XIX debió realizarse en los países más adelantados una especial política social cuya finalidad inmediata era remediar las pésimas condiciones de vida de los estratos más menesterosos y desamparados de la población. Se trataba por tanto, de una política sectorial. ... Al correr del tiempo una dinámica favorable hizo que la actual política social... ampliara sus finalidades y tendencias: superando los aspectos sectoriales de las condiciones de vida de las clases marginadas... para tener en cuenta a las clases medias... extendiendo, al mismo tiempo, su acción a otros aspectos, como la promoción del bienestar general, cultural, educación, esparcimiento, defensa del ambiente, promoción de regiones atrasadas, etcétera... En resumen: la primitiva política sectorial se ha transformado en una política generalizada que constituye tanto una reacción respecto de acontecimientos pasados, como una acción positiva que pretende controlarlos, mediante una planeación y una programación integradas y sistemáticas".

determinados grupos sociales, por ejemplo, el derecho de los trabajadores a un salario mínimo, que no puede ser reducido en razón a las contribuciones, etcétera.

De esta manera ha surgido todo un espectro de principios comunes de derecho constitucional tributario. En ese sentido, junto a los principios específicamente tributarios (capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad), existen también en las Constituciones determinados principios generales del derecho público (igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, etcétera), que por ser tales, son también aplicables al derecho tributario.²⁶

Esos principios suelen girar en torno a la atribución de competencias tributarias a los entes dotados de soberanía o supremacía financiera; o, lo que suscita mayor interés en nuestros días, pretenden garantizar los derechos y deberes fundamentales de los ciudadanos, no tanto limitando poderes, cuanto de fomentar un ejercicio de los mismos dirigido a favorecer el desarrollo de aquellos derechos y deberes. Y aunque la Constitución no es tan prolija en cobijar todas las garantías que pudieran dispensarse en materia tributaria, como cierta parte de la doctrina demande, “en realidad no hace falta una extensa Constitución para resguardar todo un orden jurídico, sino una pequeña que ha previsto los derechos básicos de los individuos en la sociedad compleja de hoy día, se basta para dar seguridad jurídica en el campo de la imposición”.²⁷

Acosta Peña nos dice que dentro del ordenamiento constitucional encontramos tres clases de principios, los tradicionales formulados normalmente como derechos del ciudadano, los que resultan del esquema de ordenación entre poderes que la Constitución establece y aquellos que se derivan de la finalidad que la comunidad política asume como misión.²⁸

No hay duda de que los principios jurídicos, particularmente cuando son consagrados por un texto constitucional dado, no son

... compartimientos estancos, sino que más bien integran, confundiéndose o fundiéndose a veces en sus delimitaciones, un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial, lo que atañe a la materia impositiva, cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de esos principios se ensambla en

²⁶ González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 5, pp. 6 y 7.

²⁷ Wellington, Harry H., citado por Díaz, Vicente Óscar, *op. cit.*, nota 19, p. 35.

²⁸ Acosta España, *op. cit.*, nota 23, p. 1257.

relaciones de implicancia con los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución.²⁹

Sainz de Bujanda señala que la constitucionalidad de una materia, y, por tanto, de la tributaria, se traduce técnicamente en el establecimiento de límites materiales al resto de la normativa jurídica y, por consiguiente, al ejercicio del poder que la elabora. Dice: “Cuando se habla de límites materiales del poder tributario ordinario no quiere, por tanto, aludirse sino a los criterios impuestos por la Constitución a los que ha de amoldarse la legislación ordinaria. La mayoría de ellos son principios de justicia, en cuanto que con los mismos trata de asegurarse un justo reparto de la carga tributaria”.³⁰

En otra parte, el profesor español nos refiere, con relación al principio de seguridad jurídica que “cuando el valor de la seguridad se convierte en un contenido de una norma constitucional, que reconoce y ampara el derecho a la seguridad, es claro que ese enjuiciamiento será ineludible para decidir si las normas situadas en un plano subordinado se acomodan o no al expresado postulado, y si deben, en consecuencia, reputarse constitucionalmente legítimas”.³¹

III. LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS EN LAS CONSTITUCIONES LOCALES

Teniendo como marco de referencia del derecho constitucional tributario mexicano a la carta magna, podemos afirmar que también existe y cobra plena vigencia un conjunto de normas y principios jurídicos que se desprenden de las Constituciones políticas de las entidades federativas. Normas y principios que informan todo el andamiaje tributario de estos estados autónomos.

Muchos de estos principios no son sino la traducción de los principios generales que la Constitución federal contempla, como el de legalidad,

²⁹ Bulit Goñi, Enrique, citado por Asorey, Rubén, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, *cit.*, nota 5, p. 330.

³⁰ Citado por Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *La justicia fiscal y el impuesto sobre la renta*, España, Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 59.

³¹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho. Estudios de derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 292.

seguridad jurídica, e igualdad y los específicos, como el de capacidad contributiva; pero existen otros distintos que, sin duda, aumentan el cúmulo de derechos fundamentales de los ciudadanos de esos territorios en el ámbito tributario.

Tomaremos con ejemplos las Constituciones políticas del Estado de México, Querétaro, Jalisco, Veracruz, Baja California Sur, Zacatecas, Coahuila, Puebla y Colima.

1. *Principio de legalidad*

En cuanto al principio de legalidad administrativa, gran parte de estas Constituciones establecen, palabras más, palabras menos, que “la libertad no tiene más límites que las disposiciones prohibitivas de la ley. De ésta emanan la autoridad de los que gobiernen y las obligaciones de los gobernados. En consecuencia, el ejercicio de la autoridad debe concretarse a las atribuciones determinadas en las leyes” (artículo 8o., Constitución Política del Estado de Coahuila).

Respecto al principio de legalidad tributaria, en prácticamente todas las Constituciones citadas se establece como obligación de los ciudadanos y transeúntes de ese estado, el contribuir a los gastos públicos estatales y municipales de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, reiterando de esta forma el postulado contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal.

Un dato interesante lo muestra precisamente la Constitución de Coahuila al establecer: corresponde a los poderes públicos del Estado y de los municipios promover e instrumentar las garantías necesarias para que la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la justicia social de todas las personas y de los grupos en que se integran, sean reales, efectivas y democráticas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todas las personas y de los grupos en la vida política, económica, cultural y social del Estado.

La dignidad de la persona, los derechos fundamentales que les son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad y el respeto a la ley, son fundamento de la legitimidad del ejercicio del poder público, del orden político y de la paz social.

2. Principio de capacidad contributiva

Baja California Sur (artículo 22), Coahuila (artículo 16) y Puebla (artículo 19) son ejemplo de que el pago de las contribuciones de los habitantes de esos estados debe realizarse conformes a los criterios de proporcionalidad y equidad que establezcan las leyes.

3. Principio de igualdad

Todas las Constituciones consultadas aluden al principio general de igualdad ante la ley, especialmente entre hombre y mujer, y a la prohibición de discriminación en razón de origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

La igualdad o equidad tributaria se encuentre siempre asociada al principio de proporcionalidad que se exige para el pago de las contribuciones.

4. Principio de seguridad jurídica

En el estado de Veracruz se anota en el artículo 4o. que las autoridades del estado, en su correspondiente esfera de atribuciones, tienen el deber de generar las condiciones necesarias para que las personas gocen de los derechos que establece esta Constitución; así como proteger los que se reserve el pueblo de Veracruz mediante el juicio de protección de derechos humanos; la violación de los mismos implicará la sanción correspondiente y, en su caso, la reparación del daño, en términos de ley.

5. Derecho a la información

Dentro de los derechos fundamentales que las Constituciones locales establecen y que no se encuentran en la Constitución federal en forma expresa, encontramos el derecho a la información en su sentido de protección de los datos personales. Situación que reconoce en forma clara el artículo 5o. de la Constitución del Estado de México.

6. *Derecho a la intimidad personal y familiar*

Desafortunadamente, sólo en la Constitución del estado de Veracruz se reconoce este derecho fundamental en el artículo 6o.

7. *Derecho al honor y a la personalidad*

Se trata también de un derecho no reconocido en la Constitución federal, pero sí en las Constituciones de Veracruz (artículo 6o.) en el que se alude al “honor y al libre desarrollo de la personalidad”; en la del Estado de México (artículo 6o.) en el que se cita el derecho al “honor, el crédito y el prestigio”; en la de Puebla (artículo 14), que reconoce “los derechos de la personalidad, comprendiendo, dentro de éstos, los derechos de convivencia, protectores de las relaciones interpersonales en la comunidad”.

8. *Excluyentes de responsabilidad fiscal*

En la Constitución del Estado de México (artículo 8o.) se establece el reconocimiento expreso del principio general de derecho de que “nadie está obligado a lo imposible” en el sentido de que ante un evento de caso fortuito o fuerza mayor el gobernador del estado de acuerdo con los titulares de las secretarías del Poder Ejecutivo y el procurador general de Justicia acordará la aplicación de las normas necesarias para hacerles frente, pero éstas deberán ser por un tiempo limitado y de carácter general y únicamente por lo que hace a las zonas afectadas; y en el artículo 9o. se agrega que:

En los casos de riesgo, siniestro o desastre, el Ejecutivo del Estado acordará la ejecución de acciones y programas públicos en relación a las personas, de sus bienes o del hábitat para el restablecimiento de la normalidad; para ello podrá disponer de los recursos necesarios, sin autorización previa de la Legislatura. Asimismo podrá ordenar la ocupación o utilización temporal de bienes o la prestación de servicios. Una vez tomadas las primeras medidas para atender las causas mencionadas, el Ejecutivo del Estado, dará cuenta de inmediato a la Legislatura o a la Diputación Permanente de las acciones adoptadas para hacer frente a esos hechos.

9. *Derechos de los grupos indígenas*

Al igual que la Constitución federal en el artículo 2o., varias Constituciones locales regulan las bases de protección para grupos marginados como los indígenas, para proteger y promover a través de la ley el desarrollo de sus culturas, lenguas, usos, costumbres, recursos y formas específicas de organización social y garantizará a sus integrantes el efectivo acceso a la jurisdicción del Estado, así como para promover el bienestar de estos grupos mediante las acciones necesarias, convocando incluso a la sociedad, en especial en las materias de salud, educación, vivienda y empleo, así como en todas aquellas que con respeto a las expresiones y manifestaciones de su cultura, faciliten e impulsen la participación de quienes los integran en todos los ámbitos del desarrollo del Estado y en igualdad de condiciones y oportunidades que los demás habitantes.

10. *Medio ambiente*

Un dato interesante en todas las Constituciones locales es el reiterado propósito de protección al medio ambiente y al desarrollo sustentable que también la Constitución federal reconoce en los artículos 4o. y 27, entre otros. Concretamente en el artículo 30 de la Constitución de Zacatecas se establece una razón fundamental para esta protección del ambiente y el aprovechamiento racional de los recursos naturales, consistente en que “no se comprometa la satisfacción de las necesidades de generaciones futuras”.

11. *Proporcionalidad de ingresos y egresos*

En el artículo 19 de la Constitución del Estado de México se alude a lo que un prestigiosa doctrina siempre ha sostenido: el indisoluble binomio ingreso-egreso, al decir:

Los recursos cuya captación y administración corresponda a las autoridades, se aplicarán adecuadamente en la atención y solución de las necesidades de los habitantes, para lo cual las leyes de ingresos y los presupuestos de egresos del Estado y de los municipios, estarán orientados a la asignación prudente de tales recursos, considerando criterios de proporcionalidad y equidad en la distribución de cargas y de los beneficios respectivos entre los habitantes.

12. *Derecho a casarse y fundar una familia*

Con estas expresiones arranca el artículo 10 de la Constitución de Baja California Sur. Repárese en que no sólo se alude a la familia, sino al matrimonio civil. Postulado que se reitera en el artículo 11, en el que incluso se protege también al “hogar y la maternidad”. En el mismo sentido en los artículos 1o. de la Constitución del Estado de Colima; 12, del Estado de Puebla; 6, del Estado de Querétaro y 25 del Estado de Veracruz.

13. *Derecho de los niños*

Todas las Constituciones se refieren a estos derechos, reiterando el carácter público de las regulaciones relativas al tema. En especial, el artículo 1o., fracción I, de la Constitución del estado de Colima otorga una exención en el pago de servicios de salud que presten instituciones del estado a favor de los niños.

14. *El patrimonio de familia*

Es de particular regulación en las Constituciones de los estados de Baja California Sur (artículo 15) y Veracruz (artículo 25).

15. *Fomento económico*

Las Constituciones de Baja California Sur, Puebla y Veracruz reconocen a este apartado como un derecho fundamental y no sólo como un programa de gobierno. El artículo 16 de Baja California resulta ejemplar en este sentido al afirmar: “Las Autoridades Estatales organizarán, coordinarán y fomentarán la vida económica de la entidad, para asegurar a todos los habitantes una existencia digna, tomando en consideración que los factores de la producción garantizan la justicia social” y más aún lo es el artículo 28 de la Constitución de Veracruz al otorgar prerrogativas (subsidios fiscales) a quienes “privilegien la creación de empleos, realicen acciones concretas para proteger el salario de los trabajadores y el ingreso de la población en general, y produzcan, distribuyan o comercialicen bienes y servicios socialmente necesarios, en condiciones de precio y calidad mejores que los prevalecientes en el mercado”.

16. *Derecho a la cultura, al deporte, al patrimonio artístico, conservación y difusión de la historia*

Se reconoce con especial énfasis en las Constituciones de Baja California Sur (artículo 19), Querétaro (artículo 6) y Zacatecas (artículo 33).

17. *Derechos de los discapacitados*

Son también distintas las Constituciones locales que establecen y reconocen derechos básicos de los discapacitados; pero es la Constitución de Colima la que en su artículo 1o. otorga a éstos el derecho a la gratuidad de los servicios médicos que presten instituciones públicas de salud, salvo que cuenten con recursos económicos suficientes, caso en el cual, “solamente pagarán el nivel mínimo del tabulador vigente de cuotas de recuperación”.

18. *Senectud*

Son varias las Constituciones locales que regulan los derechos básicos de los miembros de la tercera edad, pero las Constituciones de Colima (artículo 1o.) y Veracruz (artículo 25-II) van más allá al grado de establecer que “los adultos mayores de 65 años, tendrán derecho a condiciones preferentes en el pago de los derechos estatales y municipales, en la forma y términos que determinen las leyes respectivas”.

19. *Procedimientos alternativos*

Una regulación única en este sentido es la del estado de Colima (artículo 1o.), pues asegura que “Toda persona... tiene derecho, en la forma y términos que establezca la ley, a resolver sus controversias de carácter jurídico a través de la justicia alternativa, mediante procedimientos no jurisdiccionales”.

20. *Derecho de migrantes*

Una novedad y exclusividad en cuanto a este tema es el artículo 24 de la Constitución del estado de Zacatecas, al establecer que: “Los zaca-

tecanos que residan en otra entidad federativa u otro país gozarán, en lo posible, de la protección del Estado para la defensa de sus derechos humanos. El Estado combatirá en sus causas la migración que lesiona la dignidad humana”.

IV. CONCLUSIONES

Puede afirmarse la conformación de una serie de normas y principios jurídicos que han venido definiendo en los últimos años en México una estructura que podríamos denominar como derecho constitucional tributario.

La Constitución federal regula diversos derechos fundamentales de carácter general o específico referidos a la materia fiscal.

Las Constituciones políticas de las entidades federativas, en los últimos años, también han creado una serie de garantías distintas a las que contempla la Constitución federal que en forma general pueden ser aplicadas a la materia fiscal y otras que son especiales para esta disciplina jurídica, de manera que podría apuntarse la consolidación de un derecho constitucional tributario de las entidades federativas.