

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN  
LAS CONTRIBUCIONES

MIGUEL VALDÉS VILLARREAL

## 1. SOBERANÍA Y CONTRIBUCIÓN

La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía, como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía, como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.

De menor rango que la potestad de demandar de los mexicanos el servicio militar para la defensa de la Patria; predomina, sin embargo, en el campo económico sobre la atribución estatal de emitir moneda y de regular el crédito público y privado, por constituir el principal y más apropiado medio de financiamiento de la cosa pública.

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

Al igual que la soberanía, la potestad como concepto y como ejercicio de poder público, se ha ido clarificando, se ha consolidado y hecho razonable.

## 2. GARANTÍAS INDIVIDUALES Y CONTRIBUCIÓN

La contribución es una aportación de bienes de los particulares para los fines públicos, es decir, para los fines de la sociedad, organizada en gobierno, en que conviven.

Cabe la propiedad del término contribución, en vez de tributo que nos trae memoria de arbitrariedad o de derrota; o el de impuesto que destaca únicamente el perfil de su obligatoriedad y porque desde la Constitución de Apatzingán se consigna en los más destacados documentos legislativos nacionales.

Por ser contribución está resguardada por las garantías individuales, para que un poder máximo del Estado se atempere —se haga razonable— en razón del fin supremo del Derecho y de la Constitución, que es la convivencia ordenada de los ciudadanos conforme a los principios de justicia.

El estudio de las contribuciones resalta, a veces, su origen en la potestad; en otras, preocupan como exacciones y se insiste en las limitaciones que ese poder tiene en la Carta Magna bajo el aspecto de garantías de los goberna-

dos. Pero es la misma cosa en doble proyección, las dos caras de una moneda, por lo que el doble enfoque es el apropiado. A la autoridad corresponde la potestad; al particular la garantía individual.

Como potestad es ejercicio de un poder jurídico para hacer viable y sufragar un plan de gobierno programado en un presupuesto de gasto que resume la función pública conforme a las atribuciones constitucionales y al momento histórico.

Como contribución de particular protegida por las garantías individuales es aportación social que legitima el derecho a los servicios públicos y a la forma democrática de gobierno.

### 3. CONCEPTO DE LA POTESTAD PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES

La potestad es el poder jurídico de establecer contribuciones, mediante una ley; de aplicar la ley en el caso y de asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público.

Entendemos este poder:

- a) en su origen y naturaleza, como ya se dijo, derivando de la soberanía;
- b) a quién se atribuye y en qué grado a los entes fundamentales que componen el gobierno de la República;
- c) respecto a quiénes están sujetos a la potestad;
- d) para qué se confiere, o sea su justificación o finalidad, para expensar los gastos públicos;
- e) en su materia, creando sistemas de contribuciones y fijando los elementos de composición de cada una de las contribuciones que forman el sistema;
- f) en el estilo de la aplicación de la ley que produce la recaudación, ya que si no se entregan los bienes voluntariamente, la administración pública puede incluso por sí y ante sí ejecutar coactivamente;
- g) en la forma solemne en que se manifiesta, únicamente mediante una ley;
- h) y, finalmente, en lo que concierne a la manera equitativa como ha de ejercerse la potestad.

### 4. LA FEDERACIÓN, LOS ESTADOS Y, EN CIERTO MODO, LOS MUNICIPIOS TIENEN LA POTESTAD

Se deduce de las nociones anteriores, y auxiliándose de la noción de forma de gobierno (artículo 40, 41 y 115 constitucionales), y del principio de facultades expresas a las autoridades (artículos 41, 124 y 115 constitucionales) que en nuestra República, en cuanto está compuesta por Estados libres y soberanos en su régimen interior, teniendo como base el Municipio libre, y unidos en una Federación, la potestad de establecer contribuciones la tienen la Federación, los Estados y los Municipios con ciertas limitaciones, en cuanto ejercen la soberanía que al pueblo le corresponde.

A) La Federación, actuando a través de los Poderes de la Unión de tal manera que:

a) Su Poder Legislativo, como regla (artículos 65-II, 73-VII constitucionales), establece la contribución en una ley y el sistema de contribuciones en otra de carácter anual y la Cámara de Diputados, como facultad exclusiva (artículo 74-IV constitucional) decide el Presupuesto de Egresos a gastos.

b) El Presidente de la República, en cuanto Poder Ejecutivo, reglamenta la ley (89-I constitucional).

c) Su poder Judicial interpreta como juez último la ley, por expansión de funciones al través de las garantías de los artículos 14 y 16 constitucionales, y como juez de lo constitucional protege a los particulares del ejercicio de la potestad de establecer contribuciones que violen garantías individuales o vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o de la Federación.

d) La Administración Pública, encargada del despacho de los negocios del orden administrativo de la Federación (artículo 90 constitucional) y conforme a la distribución de competencias que hace la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado, aplica la ley en el caso, incluso coactivamente;

e) La Cámara de Diputados (65-II 74-IV), el Presidente de la República y la Administración Pública aplican los fondos (bienes) percibidos por contribuciones para los gastos públicos ordenados en el presupuesto de egresos.

B) Del mismo modo procede en lo que respecta a los Estados de la República, excepto las adaptaciones que se derivan de la naturaleza unicameral de su Legislativo y de la organización de su administración pública.

C) En cuanto a los Municipios, que no son tan libres como dice la Constitución, éstos no tienen la potestad de dictar las leyes que establecen las contribuciones (cuanto más en las constituciones locales se les concede el derecho de iniciativa) y carecen de la potestad de dictar su presupuesto de Egresos.

La legislatura local, órgano nato del gobierno de los Estados, realiza la función legislativa de los Municipios.

Conforme al concepto de potestad que fue enunciado, le corresponde al Municipio aplicar la ley hasta la recaudación coactiva y aplicar los fondos recaudados para expensar el gasto público autorizado en su presupuesto de egresos, como se estatuye en la Constitución federal en el sentido de que administrará libremente su hacienda (artículo 115-II).

Escindido el ejercicio de la potestad de los Municipios, se presenta la problemática de clasificación y de atribución.

Hay quienes opinan que el Municipio tiene una potestad o facultad tributaria derivada. Parece que a esta *capitis diminutio* le puede caber el nombre de potestad compartida por ejercicio complementario de funciones, sin que estemos seguros que se observa el mandato de la Carta Magna (artículo 115-II) que ordena que las contribuciones señaladas por la legislatura local deben ser suficientes para atender las necesidades municipales, de cuya realidad histórica se podría deducir cómo se comparte la potestad en el caso.

Si relacionamos las fases de la potestad con las autoridades que son competentes o están legitimadas para realizar los actos en que lógicamente se

descompone, resulta que se produce un acto soberano cuando el Poder Legislativo dicta la ley; el acto es quasilegislativo cuando el Presidente expide reglamento; y mero acto de aplicación cuando en el proceso de determinación de la obligación en el caso, se decide por la autoridad administrativa respecto a los elementos sustanciales y formales del impuesto.

En la gama de sucesos en que se manifiesta el fenómeno participan los órganos de gobierno de acuerdo con su estructura y sus funciones, calificando o caracterizando el acto según su momento lógico.

Regresando la vista a lo relatado en este punto, se ve que la potestad se confiere a los entes constitucionales fundamentales que gobiernan la convivencia nacional, regional y urbana, de modo que al organismo social en su propia dimensión humana y territorial, y según la idea democrática, republicana y federal, le corresponde un atributo jurídico en el cuerpo de sus autoridades con el fin de que le sea factible cumplir con sus funciones.

##### 5. LA FEDERACIÓN PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES A TODOS LOS PARTICULARES Y SOBRE TODAS LAS MATERIAS; LOS ESTADOS Y LOS MUNICIPIOS IGUALMENTE, EXCEPTO SOBRE EL CAMPO EXCLUSIVO DE DE LA FEDERACIÓN

El Constituyente consideró, y ha ido fortaleciendo el principio, que la Federación es el cuerpo relevante del Estado mexicano, lo que se comprueba en la importancia de las facultades que le reserva y los medios de que dispone en derecho para la satisfacción de sus cometidos.

En materia de contribuciones así sucede. Es interpretación admitida por el tiempo, por la Suprema Corte de Justicia y por la gente la que aclara que en el asunto el artículo 124 de la Carta Fundamental debe ser entendido en el contexto de la fracción II del 65, y la VII del 73 del mismo cuerpo de leyes, para concluir que: a) la federación tiene la facultad exclusiva para establecer las contribuciones señaladas en la fracción XXIX del artículo 73; b) la federación tiene facultad, aunque no exclusiva para fijar contribuciones a todos los demás sujetos particulares, sobre todos los otros bienes no descritos en esa fracción y en relación con los demás actos lógicamente concebibles que estén acordes con las garantías individuales, la forma de gobierno y la naturaleza de las cosas.

Es decir, lo federal no contributivo está expresamente señalado en la Constitución, sobre todo en su artículo 73, y lo no concedido a órgano federal se considera local por mandato del artículo 124. La dimensión de lo federal en materia de contribuciones no coincide de necesidad con la extensión de lo federal en las otras materias y las entidades federativas tienen potestad concurrente sobre lo federal contributivo, excepto las materias exclusivas de la Federación, en virtud de la mayor dimensión de posibilidades a que da lugar el sentido de las fracciones II del 65, VII del 73, IV del 31, 115, 117 y 118, respecto a la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (de egresos).

B) Las entidades federativas pueden establecer para sí, las contribuciones que no incidan en las fuentes reservadas a la federación en la fracción VII del artículo 73, en tanto que, a) no empleen los procedimientos; b) no impongan discriminaciones y, c) no rompan la unidad de la nación, según prohibiciones contenidas en los artículos 117 y 118 de la Carta Federal.

C) Para formar la hacienda de los Municipios, la legislatura de los Estados puede dictar leyes que establezcan contribuciones hasta en los mismos términos y condiciones de lo autorizado para las entidades locales.

Esta cuestión de potestad conferida a los tres entes constitucionales sobre los mismos particulares y por causa de los mismos bienes o actos ha dado lugar a la problemática de la concurrencia impositiva; de la múltiple tributación; del alcance y precisión de las materias reservadas a la Federación empleando la teoría de la fuente; y a otras dudas y disquisiciones.

La cuestión de la múltiple tributación no tiene una solución jurídica inmediata, excepto si se incurriese en confiscación o fuese ruïnosa la carga por actos sumados de los tres entes soberanos; pero puede tener una solución política con el fortalecimiento de las formas democráticas de gobierno, la participación de los ciudadanos en las cosas públicas, la búsqueda por los expertos de mejores fórmulas admisibles en nuestro sistema constitucional y de acuerdos expresos y tácitos entre las variadas autoridades.

## 6. LOS PARTICULARES ESTÁN SUJETOS A LA POTESTAD EN VIRTUD DE SU NACIONALIDAD, DEL LUGAR DONDE RESIDEN (O SE ENCUENTRAN) Y DEL LUGAR DONDE ESTÁN SUS BIENES O SUCEDEN ACTOS QUE LES SON IMPUTABLES

Entendido que la potestad se correlaciona con la soberanía, y que la contribución es una aportación de miembros de la comunidad para los fines públicos, entonces únicamente los particulares están sometidos a la potestad.

Por tanto, la Federación no puede establecer impuestos sobre sus propios órganos por razón de la naturaleza de la potestad, por la inutilidad práctica de fijarse impuestos a sí misma y por la imposibilidad jurídica de aplicar la cláusula económico-coactiva.

Del mismo modo, la potestad, en un régimen federal, no puede ser ejercida entre sí por los entes constitucionales a quien se les ha conferido, en cuanto estos entes constitucionales se muevan en el campo de sus atribuciones propias.

Establecerse impuestos entre sí, la Federación, los Estados y los Municipios, es violentar la forma federal de gobierno. El precepto contenido en la fracción I del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, que exceptúa de impuestos a los Estados, Distrito y Territorios Federales y a los Municipios, en caso de reciprocidad, tiene el sentido de admitir este principio si los admiten los otros entes constitucionales, pero amenaza con violar la norma en vía de represalia si los otros la violan.

Entre los particulares se encuentran: a) los nacionales y los extranjeros;

b) las personas físicas y las morales, y las unidades económicas; c) los residentes, y los no residentes cuando tengan bienes en el territorio de jurisdicción o cuando sucedan actos en este territorio que les sean imputables.

La razón de la nacionalidad como causa para estar sometido a la jurisdicción en materia de impuestos se consigna en la fracción iv del artículo 31 constitucional y supone una atadura y una relación de pertenencia entre ciudadano y Estado que es causa de privilegios y derechos y de responsabilidades y obligaciones.

Es normal que la mayoría de los contribuyentes lo sean porque siendo mexicanos, residen en el lugar de jurisdicción y tienen bienes o suceden actos que les son imputables en el mismo territorio de jurisdicción. Pero se da el caso de los extranjeros residentes en el extranjero, que estarán obligados a contribuir en México, y para algún Estado de la República y cierto Municipio, en la hipótesis de que el hecho generador, como acostumbramos decir suceda en estos territorios de jurisdicción y en la realidad se puedan ejercer actos de imperio por las autoridades en relación con esas personas o cosas.

También los extranjeros que residen en los territorios de los entes que tienen potestad, están obligados a pagar impuestos, por mandato de ley ordinaria referida a su *status*, justificado por la protección que reciben al gozar de las garantías individuales y de los servicios públicos que se expensan con las contribuciones.

Últimamente, la autoridad federal ha dado importancia al concepto del lugar donde se encuentra la fuente de riqueza como causal de jurisdicción, en relación a extranjeros residentes en el extranjero, actualizando el precepto contenido en la fracción ii del artículo 3º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Concebida así esta causal de jurisdicción, parece interesante analizarla confrontando el concepto con el de hecho generador y lugar donde éste sucede y someterla también a la rigurosidad constitucional del principio de legalidad. Hay que hacer notar en relación a este punto, que la ley simplemente enuncia el principio y lo deja a la interpretación de la autoridad administrativa, del Poder Judicial y de los estudiosos en estos asuntos.

## 7. LAS CONTRIBUCIONES SE ESTABLECEN PARA EXPENSAR LOS GASTOS PÚBLICOS EN QUE SE MANIFIESTA EL EJERCICIO DE LAS ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN, DE LOS ESTADOS Y DE LOS MUNICIPIOS

La Constitución es muy clara al respecto, constantemente correlaciona el poder que concede a la Federación, a los Estados y a los Municipios en materia de contribuciones con su finalidad legítima que consiste en que los bienes que se recauden se apliquen para cubrir los gastos públicos. Es precisamente esta justificación del fin lo que hace admisible la intensidad y gravedad del poder que se confiere.

Como el gasto público se consigna en el Presupuesto de Egresos, se puede

concebir el presupuesto como una programación anual del ejercicio de las atribuciones que la Federación, los Estados y los Municipios tienen concedidas en la Carta Magna; expresado de otra manera, las atribuciones ejercidas se manifiestan en los gastos públicos.

Por ser la finalidad elemento de definición de la contribución, si se da la posibilidad de comprobar que los bienes recaudados no se van a aplicar a los gastos públicos, la aportación coactiva de bienes por los particulares deja de ser contribución y se convierte en una exacción arbitraria que el Poder Judicial federal, por la vía de amparo, considera inconstitucional.

Para que un gasto se considere público es necesario que:

- a) la asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio;
- b) quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio;
- c) que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

No es factible que el particular tenga una defensa siempre que se viole este principio, en atención a que sólo se configura agravio cuando la lesión al Derecho es personal, directa e inmediata.

Solamente se puede atacar de inconstitucional un impuesto, en razón de la finalidad, cuando en la misma ley que lo establece se asignen los fondos recaudables a un propósito de gasto que no satisface los tres criterios anteriores.

Este requerimiento constitucional de que la contribución se establece para expensar los gastos públicos debe de satisfacerse incluso cuando se diseñan impuestos que tienen algunos otros propósitos conforme a Derecho, como son aquellas contribuciones que, además, intentan cumplir un propósito de política económica o como instrumento de control, como es el caso de los impuestos así llamados.

Por ser el impuesto una cosa económica, naturalmente que tiene, y de hecho así ha sido en la historia, un efecto en el mundo de la economía. El efecto puede ser de justicia o de injusticia en lo que se refiere a la composición y a la consistencia, a la intensidad y a la distribución de las cosas económicas. Según esté estructurado el impuesto, o más bien el sistema tributario, puede ser suficiente, complementario o accesorio a la consecución de estos fines de política económica, siempre que la aplicación de la ley sea eficaz.

## 8. MEDIANTE EL EJERCICIO DE LA POTESTAD, EL PODER LEGISLATIVO DE LA JURISDICCIÓN CREA UN SISTEMA DE CONTRIBUCIONES Y FIJA LOS ELEMENTOS QUE COMPONEN CADA IMPUESTO DE LOS QUE FORMAN EL SISTEMA

En el orden federal, siendo la Cámara de Diputados la Cámara de origen en esta materia, el Congreso se reúne anualmente en sesiones ordinarias para discutir y aprobar las contribuciones con que se cubrirán los gastos públicos

(artículos 72-h, 65-n, 73-vii). Igual sucede respecto a la materia local y municipal. La ley anual que contiene la enunciación de contribuciones que estarán vigentes en el ejercicio fiscal se denomina ley de Ingresos de la Federación, del Estado o del Municipio, respectivamente.

Únicamente las contribuciones comprendidas en esta ley obligan a los particulares, entrando en suspensión de vigencia las leyes que el legislador no ha incluido en aquella ley. A este respecto la Suprema Corte de Justicia, en Pleno, ha preferido opinar que la ley del impuesto está condicionada por la ley de ingresos y que tiene vigencia ininterrumpida (tesis 16, p. 56, Sexta Época).

El Congreso tiene la trascendente decisión de fijar, con probabilidad estadística, el monto de ingresos que se recaudarán por concepto de impuestos, tomando postura respecto al exceso, equilibrio o insuficiencia de recursos en relación con los gastos y considerando el efecto macroeconómico que tiene la transferencia de bienes del patrimonio de los particulares a la hacienda pública.

El conjunto de contribuciones (federales, locales, municipales) constituyen un sistema cuando presentan una armonía razonable en lo que concierne: a: 1) las fuentes económicas elegidas, como bienes con significación y como actividades principales, 2) los momentos del proceso económico que se señalan para la causación de los impuestos como consecuencia de las características de los hechos generadores, 3) los tiempos de pago, y 4) las condiciones de liquidez de los causantes sin olvidar 5) la situación de los contribuyentes respecto a los bienes y actividades gravados en cuanto permita calcular la carga fiscal total o de cada grupo de contribuyentes y los efectos que causa dicha carga a la justicia y la eficiencia en la economía.

La problemática de un sistema de impuestos se acentúa cuando existen, como en nuestra República federal, tres sistemas.

La regulación de los impuestos en un sistema supone

a) una serie de principios generales fundamentales contenidos en preceptos de la Carta Magna;

b) un conjunto de elementos, subjetivos y objetivos, que caracterizan el impuesto, para distinguirlo de otros ingresos fiscales; el fisco que lo impone, el contribuyente, el hecho que lo causa, el criterio para cuantificar los bienes relativos al hecho generador con el propósito de conocer la base gravable, y la tasa (cuota, tarifa) del gravamen;

c) una estructura de obligaciones formales del contribuyente para hacer fácil y factible el cumplimiento del impuesto;

d) una estructura de obligaciones formales de otros particulares relacionados por el hecho generador con el contribuyente, que de manera secundaria coadyuvan con la administración fiscal a la eficacia en la aplicación de la ley;

e) un esquema de violaciones a la ley fiscal que se considera inciden de modo importante, impidiendo o dificultando la consecución del fin de la potestad, y que se califican como infracciones administrativas o como hechos delictuosos, y las sanciones correspondientes;

f) un procedimiento que de manera directa permite a la administración fiscal la ejecución coactiva de la obligación principal insatisfecha;

g) un conjunto de defensas que, estructuradas como procesos conforme a la garantía de las formalidades esenciales que estipula el artículo 14 constitucional, hacen factible detener con oportunidad los efectos nocivos al derecho de los mandatos arbitrarios de la autoridad.

Todas las cuestiones anteriores son relativas al fenómeno jurídico de la contribución, de manera que se puede hablar de un sistema de contribuciones cuando todas ellas son ordenadas armónicamente al fin principal de expensar el gasto público en que se manifiesta el ejercicio de las atribuciones constitucionales de la Federación, de los Estados y de los Municipios.

#### 9. SI EL PARTICULAR NO CUMPLE VOLUNTARIAMENTE CON LA CONTRIBUCIÓN, LA ADMINISTRACIÓN FISCAL, PUEDE LLEVAR PROCEDIMIENTOS POR SÍ, Y ANTE SÍ, PARA APLICAR COACTIVAMENTE LA LEY

La autoridad competente, conforme a la ley de Secretarías y Departamentos de Estado y a los preceptos correspondientes en la jurisdicción local y municipal, puede por sí y ante sí, sin recurrir a los tribunales judiciales, obtener la ejecución de la obligación ante la renuencia o la mora del contribuyente o de los obligados por causa secundaria, sin violentar los principios constitucionales de que nadie puede hacerse justicia por su propia mano y de que los tribunales están expeditos para administrar justicia (17 constitucional) en virtud de que:

a) la naturaleza excepcional de la materia, que implica la admisión de presunción de validez de los actos de la autoridad administrativa, presunción que lleva implícito un principio de ejecutividad de esos actos;

b) la facultad económico-coactiva es una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado (Segunda Sala, quinta época, Penagos Falvio A);

c) no se deja en indefensión al particular, ya que el mismo procedimiento coactivo obedece las formalidades esenciales del procedimiento y en virtud de que el particular tiene a su disposición otras defensas.

#### 10. LA POTESTAD DE ESTABLECER CONTRIBUCIONES SE PUEDE EJERCER, ÚNICAMENTE, MEDIANTE UNA LEY

Es decir, el impuesto existe únicamente en virtud de la ley, en atención a que la ley es el instrumento más adecuado para la consecución de la justicia (incluso la comunitaria llamada justicia social o bien común), y para la seguridad jurídica, por manifestarse en documento solemne publicado y fácilmente cognoscible para su cumplimiento.

Destaca también la significación de la ley en cuanto es producto de un acto soberano que una vez realizado ata u obliga incluso a quienes ejercen

la soberanía, en tanto la ley no se cambie o derogue. Así se dice que en un Estado de Derecho se gobierna conforme a las leyes y no según las personas.

La ley, en la forma de gobierno representativo, tiene la virtud de proceder de cuerpos colegiados integrados por representantes del pueblo, elegidos por voto directo por el pueblo y renovada la representación en lapsos constantes, de tal manera que siendo la formulación de la ley, la función fundamental del Poder Legislativo, de nuevo puede decirse que la ley es el instrumento más apto para la consecución de la justicia y de la seguridad de los particulares.

Se conoce la ley en su proceso de formación por *a)* quien la propone; *b)* quien la discute y aprueba; y *c)* quien la promulga y publica, de donde se originan las características que se denominan formales.

Se conoce la ley en su sustancia en cuanto:

- a)* está dirigida a todos; es decir, es general;
- b)* es aplicable a todos los casos, es decir, es abstracta, no se agota su vigencia en un solo caso;

Características, las anteriores, en oposición a las que tiene la ley privativa que es instrumento de privilegio o de opresión discriminada por señalamiento de sujeto o de asunto a quien ya se le aplica.

- c)* es aplicable en todo el territorio de jurisdicción;
- d)* es aplicable durante tiempo prolongado, mientras no se cambie o derogue, es decir, es permanente.

Cabe hacernos la pregunta respecto a qué elementos de la contribución deben de estar contenidos en la ley para que se cumpla con el principio constitucional "no hay impuesto sin ley que lo establezca".

Pensamos que los siguientes son los elementos mínimos:

- a)* el sujeto de la potestad y de la finalidad de la contribución que normalmente se deduce por el cuerpo legislativo que dicta la ley.
- b)* los particulares designados como contribuyentes, a veces se deduce el sujeto obligado al imputarse el acto gravado a una categoría de personas;
- c)* el hecho, acto o situación que es causa de la obligación;
- d)* el criterio para cuantificar los bienes relativos al hecho generador para fijar la base gravable y
- e)* la tasa (cuota o tarifa) del gravamen, que consiste en un coeficiente que aplicado a la base gravable produce el *quantum* del impuesto a pagar.

Expresándolo de otra manera, es constitucionalmente necesario que la ley contenga todas las normas que referidas al caso tengan como consecuencia: incluir o excluir del gravamen personas y hechos; disminuir o aumentar la base gravable; y variar la tasa.

Respecto a este tipo de normas por ser sustanciales les corresponde una interpretación restrictiva o estricta.

El Poder Ejecutivo, en la persona del Presidente de la República, no puede, por ejemplo, mediante un reglamento llenar la laguna del legislador, ni variar las normas dictadas por el legislativo en este aspecto. Menos puede la autoridad administrativa sustituirse al Poder Legislativo en sus funciones.

Sin embargo, la misma Carta Fundamental permite excepciones, en la po-

sibilidad excepcional de su artículo 29, y en lo que se refiere a impuestos al comercio exterior, que conforme al artículo 131 el Congreso puede delegar la facultad en el Presidente de la República. En este caso, comoquiera, el decreto del Ejecutivo debe respetar las características de sustancia o materiales de la ley, es decir, la excepción permite que se establezca una contribución al comercio exterior mediante un acto que es una ley sustancialmente, pero que no lo es formalmente.

Sucedé que por mandato de otros preceptos constitucionales otras cuestiones del fenómeno tributario tienen que contenerse en una ley, más no sería su fundamento la fracción IV del artículo 31 ni el principio que comentamos.

Para terminar esta cuestión, quisiera resaltar la trascendencia de una buena técnica legislativa en las leyes que establecen contribuciones, ya que sirven para financiar el gasto público, que a su vez permite la operación del gobierno; afectan seriamente el patrimonio de los particulares; conceden poderes muy importantes a la autoridad y repercuten con trascendencia en la economía de la nación. Estas razones justifican el cuidado que debe prestarse a la formulación de las leyes fiscales.

## 11. LA CONTRIBUCIÓN DEBE SER EQUITATIVA

Mucha controversia, alguna confusión y demasiada esperanza ha producido este principio constitucional de la equidad en las contribuciones en la mente de la gente.

La noción de equidad nos trae la idea de justicia, valor fundamental para el derecho.

Referida la equidad a los sistemas fiscales tiene los siguientes cuatro significados:

*Primera equidad:* La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de las autoridades.

Si tomamos como recursos disponibles el monto del producto nacional, por ejemplo, ¿qué porcentaje debe asignarse a cada uno de los fiscos nacional, local y municipal?, y ¿qué porcentaje conviene asignar en suma a todos estos fiscos?, de acuerdo con sus programas de gobierno y atenta la condición o nivel de vida de los mexicanos. La asignación de recursos para los fines públicos debe de comprender los varios capítulos de aprovisionamiento, como son los propiamente fiscales (impuestos y derechos), los productos y los aprovechamientos, señalando como renglón muy importante la aplicación de los precios públicos a las mercancías y servicios producidos y distribuidos por el Estado, y del crédito para el sector público, que comprende el paraestatal.

El cumplimiento del precepto constitucional en este más amplio sentido de la justicia, corresponde a los poderes legislativos cuando deciden las cuestiones presupuestales.

*Segunda equidad:* La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afecta-

ción de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.

El respeto a esta concepción del precepto de la Carta Magna corresponde también a los poderes legislativos, cuando configuran los sistemas tributarios.

*Tercera equidad:* La pareja aplicación de la ley, de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto exigido.

Esta función corresponde a los ejecutivos, particularmente a la administración pública, en la figura de las autoridades encargadas de estos negocios conforme a la ley; y a los poderes judiciales en caso de litigio.

*Cuarta equidad:* La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de Gobierno. Que reviertan los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar en cuenta su *status* económico.

El cumplimiento del precepto, en su significado aquí referido, corresponde a los poderes legislativos y ejecutivos, cuando proponen, aprueban y ejercen los presupuestos de egresos, incluidos los del sector paraestatal.

Dentro del sentido de la *segunda equidad*, considerada respecto al sistema de impuestos y a cada uno de los impuestos que componen el sistema, ha sido posible proteger a los particulares por la vía de constitucionalidad y al través del juicio de amparo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido los criterios que en seguida se enuncian:

A) La equidad protegiendo al particular en el caso de inexistencia del impuesto, por no realizarse el hecho que es su causa, por ejemplo, cuando se supone por el legislador, *jure et de jure*, que se causan intereses a cierta tasa en todos los contratos de mutuo, a pesar de que se pueda convenir por los particulares una tasa menor o de que se trate de un mutuo gratuito en casos que lo justifiquen.

B) La equidad protegiendo al particular en repetición del principio de legalidad.

La Corte relaciona las características de generalidad y abstracción de la ley como equivalentes a la equidad si se dan en la ley y de inequidad si se trata de una ley privativa, confundiendo la inequidad propiamente dicha con el vicio de ley privativa.

C) La equidad como no confiscación. La Corte alude al impuesto ruinoso y afirma que la fuente de riqueza que se grava no debe ser agotada o extinguida por el impuesto.

Propiamente no ha tenido aplicación efectiva este criterio, más bien se ha usado, *a contrario sensu* para confirmar que el impuesto es equitativo.

D) Finalmente, la equidad como trato igual a los causantes que se ven

afectados por una misma ley tributaria e impuesto si las circunstancias del hecho generador o de la exención son fundamentalmente equiparables o análogas. Por ejemplo, en el caso del impuesto federal sobre ingresos mercantiles en lo que se refiere a la exención de las galletas populares como si se tratase de pan.

Para nosotros, en esta última concepción es cuando opera verdaderamente el principio de equidad. También procedería si en alguna ocasión se declara inconstitucional un impuesto por ruinoso o confiscatorio.

En las otras versiones que la Corte admite resueltas por vía de equidad, en realidad se encuentran a primer nivel otros vicios constitucionales.

Tomando en consideración que por la vía de amparo el principio de equidad alcanza únicamente al trato equiparable por la comparación de casos similares regulados por una misma ley tributaria y referidos a un solo impuesto, queda para los juristas, como universitario, como autoridades y como ciudadanos aportar ideas y fórmulas y actuar con el fin de que las contribuciones se vayan conformando al concepto de equidad de los tiempos, tanto para los particulares como para la comunidad organizada en gobierno, en virtud de que en el logro de ese anhelo de justicia se finca la paz social verdadera.