

ontribuciones en la actualidad. Su proyección internacional

Jorge Álvarez Banderas

Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, UMSNH

Resumen

La globalización vincula a las naciones en muchos apartados, siendo el tributario uno de ellos, la tendencia de las contribuciones en un plano internacional se traduce en una mayor fiscalización por parte de cada Estado a través del intercambio de información y de los tratados para evitar la doble imposición fiscal, la falta de una definición sobre el concepto “contribución” o “contribuciones” no detiene al fisco mexicano en sus facultades de cobro coactivo y de verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, frente a la ausencia clara de reglas convencionales que permitan la protección de los derechos de dichos sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria en el desarrollo de dichos procedimientos administrativos.

Palabras clave: Impuestos. Globalización. Convenios internacionales. Intercambio de información. Derechos humanos.

Abstract

Globalization connects nations in many aspects, being the fiscal one of them. The tendency of contributions in an international picture translates into a major fiscal

procedure from each State through the exchange of information and treaties to prevent the double fiscal imposition. The lack of a definition for 'contribution' or 'contributions' does not prevent the Mexican fiscal authorities from coercible charging and from the verification of the taxpayer's correct fulfilment of fiscal obligations in front of the clear absence of conventional rules that allow the protection of said subjects' rights from the relation juridical-tributary in the development of said administrative procedures.

Key words: Taxes. Globalization. International treaties. Exchange of information. Human rights. Taxes. Globalization. International treaties. Exchange of information. Human rights.

Sumario

I. Fundamento constitucional. II. El criterio jurisprudencial. III. Las contribuciones en la actualidad. IV. Conclusiones. Bibliografía. Anexos.

I. Fundamento constitucional

La obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno que se prevé en la fracción IV¹ del artículo 31 constitucional, en específico no alude a un concepto tributario alguno; a lo largo del texto constitucional vigente se contienen los conceptos “contribución” “contribuciones” e “impuestos” en hasta 1, 18 y 8 ocasiones respectivamente, sin que se haga una definición alguna de los mismos.

La Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 1937 como antecedente del primer Código Fiscal de la Federación (1939) aludía en su artículo 1º. a los “impuestos” que establecidos en la Ley de Ingresos del Erario Federal, se causarían y recaudarían conforme a las disposiciones legales y reglamentarias en vigor, siendo pagaderas en timbres, en efectivo o en la forma en que por decreto lo prevenga el Ejecutivo Federal, sin aludir al concepto “contribución” o “contribuciones”.

En el Código Fiscal de la Federación de 1939 se contenía una definición de lo que es un “impuesto”, consignando que son las prestaciones que en dinero o en especie el Estado fija unilateralmente con carácter obligatorio a todos aquellos individuos

¹ Originalmente la fracción IV se encontraba prevista en dicho numeral como fracción II, en 1917 al reformarse la Constitución de la entonces República Mexicana (1857), pasó a ser la fracción en comento.

cuya situación coincide con la que la Ley Señala como hecho generador del crédito fiscal.²

En el Código Fiscal de la Federación de 1967 la definición de “impuesto” se establecía como las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos;³ no se hacía alusión alguna al concepto de “contribución” a pesar de que en la exposición de motivos refería a la necesidad de establecer normas equitativas y justas para generar la convicción de pago de la “contribución” en el sujeto pasivo o, en su caso, la sanción por incumplimiento.

Es hasta el Código Fiscal de la Federación de 1981 que se incorpora el concepto de “contribución” sin una definición, estableciéndose solamente una clasificación de estas y definiendo cada una de ellas, entre otros el “impuesto”, considerado como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II (aportaciones de seguridad social) y III (derechos) de este artículo”;⁴ la obligación del legislador para establecer los elementos del impuesto en ley derivan del concepto doctrinal denominado como “reserva de ley” que García-Fresneda considera que es una consecuencia del constitucionalismo y aparece junto con la problemática surgida entre las *normas creadas por el Poder Legislativo* y las *normas creadas por el Poder Ejecutivo*, esto es, cuando empiezan a distinguirse entre dos clases de *normas* según su origen: las Leyes y los Reglamentos.⁵

Es patente que el constituyente originario solo estableció la obligación de contribuir al gasto público a cargo de los mexicanos, de otorgar potestad al órgano legislativo para establecer las contribuciones o impuestos en la legislación aplicable y que con la reforma constitucional de 1917 lo establecido siguió intacto; a partir de 1917 surgen ordenamientos tributarios que no definen los conceptos de “contribución” o “impuesto” y que es hasta 1981 donde hay una luz respecto al segundo concepto, mientras que en atención al primero, hasta la fecha no hay definición alguna sobre lo que se puede considerar como “contribución”; La existencia de un ordenamiento

2 Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

3 Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

4 Texto original del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en la actualidad también excluye a lo que son las contribuciones de mejoras.

5 García-Fresneda Gea, Francisco, Separación de poderes y reserva de Ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico, Barcelona, Atelier, 2016, p. 25.

tributario partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es fruto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada.⁶

II. El criterio jurisprudencial

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al interpretar la proporcionalidad y naturaleza de los impuestos, derivado de una serie de impugnaciones vía juicio de amparo a la legislación tributaria desde el año de 1956 promovidos por particulares, arriba a la determinación de sentar jurisprudencia⁷ donde alude hasta en 5 ocasiones al concepto “contribuciones” sin previamente hacer una definición precisa de dicho concepto; basa su criterio en el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano dictada en Francia en 1789,⁸ que establece que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; esta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”; la SCJN considera que lo anterior es una teoría constitucional acerca del impuesto y que permite arribar a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal, para enseguida hacer un recuento histórico de la evolución de la obligación de contribuir con el gasto público.⁹

27 años después, en 1983 la SCJN vuelve a considerar el concepto “contribuciones” en la tesis jurisprudencial 232193¹⁰ en 3 ocasiones y en el rubro mismo del criterio, sin embargo al igual que en los asuntos que se originaron en 1956 no define el concepto y vuelve a tomar como análogo el concepto “contribución” respecto a la clasificación que ya en el Código Fiscal de la Federación de 1981 el legislador había hecho: impuestos, derechos o contribución especial.

Para 2016, la SCJN sigue siendo reiterativa en sus criterios jurisprudenciales, al resolver sobre la constitucionalidad del envío vía buzón electrónico previsto en el Código Fiscal de la Federación a partir del año 2014, de una resolución

⁶ García Novoa, Cesar, *Seguridad jurídica y tributación*, Bolivia, Vergara & Asociados /Plural editores, 2016, p. 63.

⁷ Jurisprudencia (Administrativa, Constitucional) 388036 de la Séptima Época dictada por la Sala Auxiliar, contenida en el informe de 1969, visible en la página 45 bajo el rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

⁸ La tesis jurisprudencial alude al año 1979.

⁹ Ver anexo 1.

¹⁰ CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETARLAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCIÓN ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AÚN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO. Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Volumen 199-204, Primera Parte, página 137, Pleno.

determinante de un crédito fiscal, derivada del uso de la nueva facultad de comprobación de verificar el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias a los contribuyentes vía electrónica, ha establecido que la fase de preliquidación contenida en dicha resolución provisional, constituye una propuesta de pago de las contribuciones omitidas, sin embargo nunca define lo que es una “contribución”.

A lo largo del tiempo, una vez que la norma tributaria elaborada por el Poder Legislativo y aplicada por el Poder Ejecutivo Federal, llega al ámbito de la competencia del Poder Judicial de la Federación, no surge una definición del concepto “contribución” al momento de interpretar la norma en cita, concepto que se toma como análogo del concepto “impuesto”.

III. Las contribuciones en la actualidad

1. Su proyección internacional

Las contribuciones en México se encuentran plenamente clasificadas, más no definida de manera general en el Código Fiscal de la Federación, atendiendo al ámbito espacial de la validez de las mismas, esta estructura se replica en cada uno de los textos generales tributarios de las entidades federativas y sus municipios, incluyendo a la legislación de la sede de los poderes de la unión, la Ciudad de México, la omisión en su definición se suple por lo que la Real Academia establece como tal y que es la “cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado”.¹¹

La definición que se encuentra en el diccionario jurídico¹² alude a que la “contribución” es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos; ingreso fiscal ordinario con las características determinadas por la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Las contribuciones al ser el soporte medular de la estructura de la nación mexicana, no deja de ser observada en un plano internacional derivado del fenómeno de la *globalización*; en la actualidad “ninguna nación por sí sola puede ya solucionar sus problemas de forma satisfactoria; demasiadas cosas dependen del interés, la actitud y la cooperación de otras naciones”¹³ y el aspecto tributario o de las

¹¹ <http://dle.rae.es/?id=AeJZFYT> 16:20 hrs. 24 noviembre 2016.

¹² Cfr. Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, S.A. México, 1995. t. I, pp. 727-728.

¹³ Gyatso, Tenzin “Dalai Lama”, “Un nuevo enfoque de los problemas globales”, en McLeod, Melvin *et al* (coord) *Política con conciencia*, Barcelona, Editorial Kairos, 2010, p. 21.

contribuciones no se puede quedar atrás; la creciente interdependencia entre las naciones podría hacer suponer que generara una cooperación más favorable en aras de fortalecer las haciendas públicas locales, “puesto que todas las naciones dependen económicamente unas de otras más que nunca antes”.¹⁴ Para Sulak Sivaraksa, la palabra *globalización* no es una definición muy precisa de la época que se dice que estamos viviendo; en el mejor de los casos, se trata de una palabra demasiado neutra socialmente y, en el peor de los casos, una palabra muy confusa y engañosa, prefiriendo los términos de *fundamentalismo de libre mercado* o *modernidad extrema a globalización*.¹⁵ Mientras que para el tributarista español Cesar García Novoa, por *globalización* podemos entender un proceso de mundialización e interdependencia económica provocado por una multiplicidad de factores.¹⁶

El futuro aparece fuertemente ligado a los trabajos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que está impulsando nuevos avances hacia el efectivo intercambio de información tributaria a través de los *Peer Reviews* dentro del Foro Global. Se trata de una matización importante respecto a la situación anterior, pues pasa a significar que la mera firma de doce acuerdos de intercambio de información no es suficiente para ser considerado país que implementa los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información. Los *Peer Reviews* van a constituir, en el futuro próximo, el nuevo *test* de cooperación tributaria y, por tanto, van a ser el estándar internacional para excluir la competencia fiscal dañina.¹⁷

En México la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un buen ejemplo que interviene en el procedimiento transaccional de los hechos, de la representación jurídica y como receptor de quejas del contribuyente contra los actos de la autoridad hacendaria, que puede servir de base para la creación de una Carta de los Derechos del Contribuyentes Global.

2. La responsabilidad de los Estados

La potestad tributaria en los países democráticos se confiere a sus poderes legislativos, estableciendo los hechos imponibles respecto de los cuales incida una renta que redunde beneficios a la hacienda pública, generando a su vez la

¹⁴ *Ibidem*, p. 23.

¹⁵ Sivaraksa, Sulak, “Una respuesta budhista a la globalización” en McLeod, Melvin *et al* (coord) *Política con conciencia*, Barcelona, Editorial Kairos, 2010, p. 367.

¹⁶ García Novoa, Cesar, *Hacia un derecho tributario global*, Bolivia, Vergara & Asociados /Plural editores, 2016, p. 19.

¹⁷ *Ibidem*, p. 141.

competencia para las autoridades para su ámbito de actuación, además de los tipos penales aplicables para quienes eludan el cumplimiento de la obligación tributaria y sus sanciones respectivas, tendientes a combatir las prácticas abusivas de defraudación fiscal. La naturaleza del hecho imponible no sólo aparece muy unida al problema de la evasión fiscal, sino que va también indisolublemente ligada al problema de la interpretación de la ley tributaria.¹⁸

La consolidación de una nueva etapa en la definición de un régimen fiscal internacional viene de la mano de un conjunto estandarizado de normas fiscales internacionales en materia de lucha contra la elusión y evasión internacional y que tiene en el Proyecto de la OCDE sobre *Base Erosión and Profit Shifting*¹⁹ (BEPS) su manifestación más clara.

BEPS se basa en 15 acciones²⁰ que irrumpen en el panorama internacional, las que se enumeran de la siguiente manera:

Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Acción 2. Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos.

Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre Controlled Foreign Corporation (CFC).

Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente.

Acciones 8, 9 y 10. Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor (intangibles, riesgo y capital, otras transacciones de alto riesgo).

¹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Selección de textos e introducción de Luz María Cazorla Prieto, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 486.

¹⁹ Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

²⁰ <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf> 22:32 hrs. 24 noviembre 2016.

Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y de las acciones para enfrentarse a ella.

Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral sobre la doble imposición que modifique los convenios fiscales bilaterales.

La posibilidad de pensar el imperio de la ley en el complejo proceso de globalización pende de la naturaleza de las normas jurídicas que articulen y gobiernen este proceso; y tanto en el derecho internacional como en el ámbito de las interacciones globales informales encontramos algunas normas que no pueden cumplir esta tarea y algunas pugnan con dificultades por hacerlo.²¹

3. El caso mexicano

México es un buen aliado de la OCDE, muestra de ello es la implementación de muchas de sus políticas en la reforma fiscal 2014, sobre este tipo de reformas al “vapor” el pasado 16 de noviembre de 2016, la SCJN resolvió, que el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) que establece una obligación formal a cargo del contribuyente consistente en enviar a la autoridad hacendaria la información relativa a las operaciones relevantes que realicen, la que se regula a través de las resoluciones misceláneas fiscales tanto para el ejercicio fiscal 2014 como 2015 que regulan la información que deben remitir y la fecha límite para hacerlo, genera una incertidumbre jurídica al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria por el uso de las palabras “información” u “operaciones” ahí señaladas, que son conceptos tan amplios que por sí mismos son insuficientes para tener certidumbre sobre las bases o parámetros a partir de los cuales la autoridad hacendaria define la información que le deba ser proporcionada a través de la forma aprobada para tales efectos, mediante reglas de resolución miscelánea fiscal.

El contenido de dicho numeral refiere a un mecanismo regulador denominado como “cláusulas habilitantes” que constituyen actos formalmente legislativos a través de

²¹ Laporta, Francisco J., *El imperio de la ley una visión actual*, Madrid, Editorial Trotta, 2007, p. 264.

los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no dependen exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez; criterio que la misma SCJN comparte.

Sin embargo, el artículo en comento echa de menos las bases y parámetros a partir de los cuales la autoridad hacendaria define la información que requiere, el tipo de operaciones que deben reflejarse e incluso se omite proporcionar algún dato o referencia que permita garantizar a los contribuyentes la existencia de un marco normativo que sirva para que la autoridad administrativa defina los datos que se les pueden solicitar a través de la forma autorizada.

En el mismo sentido la norma tributaria (ni la regla administrativa) no contiene algún elemento que permita definir a qué tipo de información se refiere ni mucho menos qué tipo de operaciones deberán reportarse, pues ni siquiera se establece si se refiere a la información contable, a algún aspecto de operaciones relacionadas con enajenaciones, de ingresos, egresos o incluso aquellas que excedan un monto determinado; es decir, no existe algún elemento que permita a los contribuyentes conocer las bases a partir de las cuales la autoridad hacendaria definiría cuál información puede ser requerida y sobre que operaciones versar; no se advierte en la regla administrativa cuales se categorizan como operaciones relevantes y cuál es el marco de definición empleado por la autoridad hacendaria.

Para saber el contenido de aquello que se considere como una operación relevante, se debe ingresar al portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, estando entonces reservada dicha información a quienes accedan a ese sistema, la que se encuentra encriptada, lo que evidencia que su definición y delimitación está dada únicamente por la autoridad administrativa, lo que contraviene las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Una función inexistente en otro tiempo, cuando la sociedad política estaba, y se presuponía que era en sí misma, unida y pacífica; en la nueva situación, el principio

de constitucionalidad es el que debe asegurar la consecución de este objetivo de unidad.²²

Ante lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prepara una iniciativa de reforma al artículo 31-A del CFF que presentará al Congreso General para el efecto de subsanar los vicios de inconstitucionalidad señalados por nuestro máximo tribunal jurisdiccional al resolver un juicio de amparo en revisión; numeral que seguramente a partir del año entrante 2017 tendrá una nueva redacción.

El documento BEPS es un avance importante en la búsqueda de reglas internacionales, aunque su alcance puede y debe ser más limitado de lo que se pretende. Su vocación internacional encuentra un problema de legitimidad, sin olvidar que, probablemente, haya que replantearse algunos aspectos esenciales de la distribución del poder tributario que rigen la actual fiscalidad internacional.²³

IV. Conclusiones

La proyección internacional de las contribuciones se refleja en la serie de convenios internacionales suscritos por México y aprobados por la cámara de senadores, en específico los relativos al intercambio de información, sin dejar de lado los tratados para evitar la doble imposición fiscal.

La asistencia mutua entre Estados en el ámbito internacional cada día avanza, dejando de lado al contribuyente en relación a los derechos de este; a nivel interno cada país regula y reconoce los derechos de los gobernados, sin que a nivel internacional cuenten con un estándar de protección.

La aplicación e interpretación de convenios de doble imposición afectan al contribuyente mientras no exista un instrumento jurídico por cada Estado que lo dote de seguridad jurídica, quien no se puede quedar limitado frente a la actuación de los Estados en su contra. Los derechos tales como el acceso a la documentación, el de poder presentar sus comentarios previos a determinar su situación fiscal, la defensa efectiva de los derechos, entre otros, permitirían a los contribuyentes certidumbre jurídica, derechos que a la fecha no se contemplan en los convenios internacionales.

La protección de los derechos de los contribuyentes en las mismas condiciones y mismos estándares en aras del principio de igualdad, sería una buena práctica en

²² Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil*, 10ª. Edición, Madrid, Editorial Trotta, 2011, p. 40.

²³ *Op. cit.* 17, p. 184.

materia de transparencia fiscal internacional frente a la opacidad vigente en la actuación de los Estados contratantes frente a un procedimiento amistoso donde se deja de lado a los contribuyentes en la aplicación práctica de sus derechos ante un fisco global.

A lo largo del mundo las autoridades tributarias caminan en la firma de convenios de intercambio de información sin que se contemplen en ellos los derechos fundamentales de los contribuyentes en el ámbito internacional, manejando de forma discrecional sus actuaciones, incluso, en algunos Estados no se reconocen estos derechos, aspecto que en un caso concreto se debe plantear se aplique en beneficio del contribuyente un estándar de dichos derechos. Las administraciones tributarias deben ser transparentes al igual que los contribuyentes en una relación de equilibrio en cada país para limitar la corrupción.

Referencias

- DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. UNAM, 8ª. Edición, México: Editorial Porrúa, S.A., 1995, t. I, 810 pp.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco, *Separación de poderes y reserva de Ley tributaria. Fundamentos teóricos y análisis crítico*, Barcelona, Atelier, 2016, 201 pp.
- GARCÍA NOVOA, Cesar, *Hacia un derecho tributario global*, Bolivia, Vergara & Asociados /Plural editores, 2016, 202 pp.
- _____ *Seguridad jurídica y tributación*, Vergara & Asociados /Plural editores, 2016, 372 pp.
- GYATSO, Tenzin "Dalai Lama", "Un nuevo enfoque de los problemas globales", en McLeod, Melvin *et al* (cood) *Política con conciencia*, Barcelona, Editorial Kairos, 2010, 405 pp.
- LAPORTA, Francisco J., *El imperio de la ley una visión actual*, Madrid, Editorial Trotta, 2007, 283 pp.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, Selección de textos e introducción de Luz María Cazorla Prieto, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, 555 pp.

SIVARAKSA, Sulak, "Una respuesta budhista a la globalización", en McLeod, Melvin *et al* (cood) *Política con conciencia*, Barcelona, Editorial Kairos, 2010, 405 pp.

ZAGREBELSKY, Gustavo, *El derecho dúctil*, 10ª. Edición, Madrid, Editorial Trotta, 2011, 156 pp.

Anexos

Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los

españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Conclusiones

Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto

de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en

Contribuciones en la actualidad. Su proyección internacional

criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.