

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN.	1
RÉGIMEN FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA	3
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	4
<i>a) Principios Constitucionales Tributarios</i>	5
<i>b) Los principios tributarios constitucionalizados</i>	7
CONCLUSIONES	12
BIBLIOGRAFÍA	16

LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS A LA LUZ DE LA DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

INTRODUCCIÓN

El curso de Derecho Tributario se dividió básicamente en dos partes a saber: análisis de los principios tributarios a la luz de la jurisprudencia española y las garantías constitucionales aplicables en el procedimiento administrativo sancionador.

Para comenzar el análisis de los principios tributarios a la luz de la jurisprudencia española, se abordó, en primer término, un detalle de su sistema tributario y el contexto político económico en donde se encuentran.

España al ser parte de la Unión Europea desde 1985, se encuentra regida en principio, por el contexto establecido para tal efecto, con base en los principios de primacía de aplicación de normas, aplicabilidad inmediata y el efecto directo. Por tanto, sus normas son ley suprema respecto del ordenamiento interno de cada país.

El régimen fiscal de la Unión Europea es establecido con base en otorgamiento de potestades administrativas y el desarrollo de los mecanismos necesarios para el consentimiento de información tributaria y con ello la efectividad en la aplicación del sistema unificado.

España se rige por un federalismo fiscal consistente en un sector del derecho público que reúne las normas relativas a las competencias de ingresos y gastos públicos de los diversos niveles de gobierno que componen un Estado Federal y con base en ello se determinan los principios de distribución.

En esa medida, bajo el contexto y marco constitucional que rige a España, se analizó la doctrina española y el avance de su jurisprudencia, que ha tenido mucha influencia de la Alemana, los principios tributarios y los procedimientos administrativos dentro del sistema.

En el presente trabajo, se señalarán los principios tributarios analizados a la luz de la jurisprudencia española, para lo cual, en primer término se hará una breve síntesis del sistema que les rige después el contenido del artículo 31 de la Constitución Española.

De esta forma, podremos darnos cuenta que el análisis de la delimitación de los principios que son consagrados en la Constitución, como norma suprema, deben analizarse dentro del ámbito de aplicación en donde se van a efectuar.

Lo anterior es así, ya que el espectro de diversas interpretaciones no puede ser aislado del ámbito en que se encuentra, para darle una mayor efectividad a la finalidad de la aplicación de los principios.

RÉGIMEN FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA

La Unión Europea es una entidad supranacional, cuyo objetivo es un mercado único, en el que exista libertad de establecimiento y circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, libre competencia, eliminar las barreras, discriminaciones y deslocalizaciones del funcionamiento del mercado.

El orden jurídico de la Unión Europea se encuentra regido por los tratados, derecho derivado, reglamentos, directivas, decisiones y recomendaciones. Sus

principios son primacía en la aplicación de su orden jurídico y aplicabilidad inmediata, sin mayor procedimiento que el contenido de las normas, y con efectos directos.

Las medidas fiscales establecidas para la abolición de las fronteras interiores son la eliminación de aranceles, exacciones de efecto equivalente y, por tanto, el establecimiento de un arancel aduanero común que es aplicable a todos los países miembros.

Se encuentran prohibidos los tributos internos discriminatorios de los países, así como las ayudas de Estados, pues para eso está la unificación económica la cual realiza una distribución equitativa y acorde a los lineamientos establecidos. Se busca así, una armonización fiscal con la cooperación de los países miembros.

En relación a los procedimientos administrativos establecidos por la Unión Europea, para hacer efectivas las medidas fiscales, se otorgan ciertas prerrogativas a las autoridades, como discrecionalidad para la inspección de contribuyentes, derecho a la autonomía e información previa de valoración. Para la inspección y vigilancia se han establecido varias administraciones tributarias; hay confidencialidad en la información recibida, requisito de competencia con presencia del afectado, aplica el principio de proporcionalidad, se establece interdicción del exceso de las autoridades y el principio de subsidiariedad.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La doctrina española hace una distinción entre los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados. Los primeros son aquéllos recogidos por la Constitución, aplicables a todo el ordenamiento jurídico. Los principios de legalidad, seguridad jurídica y reserva de ley, son aplicables a todas las

materias. Los segundos son los principios que tienen un origen tributario, como el de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Los principios constitucionales tributarios son aquéllos establecidos en la Constitución que resultan aplicables a todos los ámbitos y materias, entre ellas, el tributario.

El análisis del principio constitucional deberá atender a los principios rectores de la materia. En el caso de la materia tributaria, el análisis debe estar enfocado de acuerdo a los elementos esenciales de un tributo, como el alcance de la reserva de ley en materia fiscal.

a) Principios Constitucionales Tributarios

El principio de seguridad jurídica se ha analizado desde los puntos de vista positivo y negativo. Como punto de vista positivo se ha atendido a la importancia de la ley como generadora de certeza. Como punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado, llamadas interdicción a la arbitrariedad.

Dentro de los aspectos importantes de la certeza se encuentran: la estabilidad del Derecho, que los sistemas impositivos no se estén cambiando de un año a otro; un suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, que consiste en evitar la emisión de normas contrarias a la Constitución; el conocimiento por parte de los contribuyentes de los medios de defensa.

En cuanto al punto de vista negativo, del principio de seguridad, es el rechazo a la arbitrariedad, éste se limita desde un aspecto de creación y de aplicación de

normas, en el cual debe estar definida una jerarquía normativa. En el segundo, que es el ámbito administrativo, debe existir un catálogo de la naturaleza de la disposición, para efectuar correctamente su aplicación.

El principio de reserva de ley, es un límite establecido al Estado, para la exigencia del pago del tributo para el sostenimiento del gasto público que además es para regular una materia determinada. La reserva de ley es absoluta cuando la totalidad de una materia debe estar regulada en ley. Así pues la reserva de ley relativa, es cuando sólo los elementos fundamentales deben estar regidos por una ley y su integración y los restantes elementos se dejan al ejecutivo.

En España se sostiene que la base de un tributo debe estar en ley, pero no es necesario establecer la tarifa en ésta, porque es suficiente con que se determinen los límites de su regulación. Lo anterior fue analizado así en las tarifas portuarias y las cuotas de seguridad social.

El principio de legalidad es un apoyo para la concreción de la seguridad jurídica y la igualdad, la cual dependerá de la naturaleza, igualdad de trato ante la ley, dentro de la ley y por la ley.

Este principio es establecido en vías de proteger el interés público sobre los sujetos obligados, esto es, que el interés del Estado se encuentre delimitado por la legalidad de todo acto de gobierno.

De tal manera, para que sea efectivo dicho principio, es necesario un control judicial cercano, para mantener en el ordenamiento jurídico la ejecución de los actos administrativos.

El principio de legalidad en la Constitución Española ha sido recogido de manera atenuada. De tal suerte que no resulte necesario que el legislador establezca todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que la ley determine los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar, en el poder ejecutivo, la regulación de los restantes.

De este modo, la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del poder legislativo, o el reconocimiento explícito de su impotencia.

Derivado de lo anterior, y por la íntima relación que este principio tiene con el de seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto, su eficacia no sólo derivará de instrumentalizar cauces de participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias, y evitar cualquier actividad discrecional por parte de la Administración Pública en esa materia, sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza.

b) Los principios tributarios constitucionalizados.

Son aquellos principios de origen tributario que derivado del movimiento liberal de España, se llevó a los textos constitucionales. Los principios son establecidos con una idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias. Entre ellos se encuentran los de proporcionalidad, equidad, igualdad, generalidad y razonabilidad.

Al igual que en México, los principios de justicia tributaria se encuentran consagrados en el artículo 31 pero de la Constitución Española. En el cual se establece que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo*

con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

El criterio básico de justicia tributaria es regido por el principio de capacidad contributiva, ya que es el fundamento para estar en aptitud de poder contribuir al gasto público.

El principio de igualdad tributaria es analizado a la luz del otorgamiento del mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentran colocados en la misma situación, sin llevar a cabo discriminaciones.

El principio de progresividad es un modo de tributación, respecto del cual han existido dificultades, en la delimitación de los criterios que deben articularse alrededor de su fundamento y finalidad.

La progresividad se ha enfocado como una exigencia derivada del principio de igualdad de hecho, consagrado en el artículo 92 de la Constitución española. En ese sentido se ha establecido como un instrumento idóneo en orden a lograr, primero, el mantenimiento tras el pago de los tributos correspondientes, de unas situaciones económicas entre los contribuyentes iguales a las existentes antes del pago de los mismos, y, en segundo lugar, se muestra como el medio más apto para la consecución de los distintos objetivos constitucionales susceptibles de integrarse en el concepto de igualdad de hecho, lo que exige también una tributación proporcional.

Bajo la teoría de sacrificio igual, la progresividad es una exigencia jurídica, si se busca que la aportación al sostenimiento de las cargas públicas implique para todos un sacrificio igual, ya que no cabe duda que la aplicación de un mismo porcentaje de

impuesto a cualquier nivel de renta y patrimonio, comporta distintos sacrificios desiguales y por tanto rompería con los diferentes niveles de igualdad comparativa de renta y riqueza, existentes entre los contribuyentes antes del pago de sus impuestos.

En cuanto al segundo sentido, una tributación progresiva, es decir, más proporcional, serviría a los diferentes objetivos constitucionales, como buscar situaciones de igualdad entre los distintos contribuyentes no existentes antes de dicho pago, mejorar la ocasión del pago de los tributos y a través de los mismos y la redistribución de la riqueza, objetivo explícitamente buscado por la Constitución.

En cuanto a los límites máximos de la progresividad, no se encuentran definidos expresamente por la Constitución, más que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad es una exigencia derivada de la protección constitucional de la propiedad privada, actuando como límite de la progresividad tributaria.

De tal manera, el límite de la progresividad surge del derecho a la propiedad protegido Constitucionalmente.

El análisis del principio de confiscatoriedad, como se señaló con anterioridad, está limitado por el principio de capacidad contributiva, pues es el legitimador para poder exigir el pago de tributo.

Para ello, es menester considerar qué distinción de la capacidad económica es definida como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.

En esa tesitura, se ha desarrollado la idea de titularidad de una renta y un patrimonio que no significa por sí solo efectiva capacidad para pagar tributos, porque la capacidad económica sólo puede ser rectamente entendida tras el previo aseguramiento de la capacidad de los individuos para cubrir sus necesidades vitales, lo que en determinado caso, y según el tributo de que se trate, puede conducir al establecimiento de mínimos exentos y a exonerar los artículos de primera necesidad.

Se hace una distinción entre capacidad económica absoluta y la aptitud genérica para pagar tributos. Pero la virtualidad del principio de capacidad económica no se agota al ser un fundamento de la imposición, sino que también sirve de medida de la misma, surgiendo así lo que por todos se denomina capacidad económica relativa, que lo que persigue no es tan solo que los tributos sean pagados por quienes tienen capacidad económica, fundamento de la imposición, sino que éstos sean pagados en función de la concreta y efectiva capacidad económica de cada uno (medida de la imposición).

Se sostiene que hay muchos criterios para diferenciar las distintas capacidades económicas, a partir de las cuales se establece la distinta concurrencia cuantitativa al sostenimiento de las cargas públicas: la posibilidad de subjetivización que ofrecen los diferentes tributos, la posibilidad de hacer incidir en la determinación de la cuota tributaria la valoración de las distintas circunstancias personales y familiares de cada contribuyente, pero ello dependerá de la clase del tributo, ya sea real o personal; se ha sostenido que para medir las distintas capacidades se debe hacer mediante la utilidades de la progresividad como criterio para estructurar los gravámenes.

Se ha entendido a la progresividad como una especificación del principio de igualdad.

Los índices de igualdad tributaria son con base en comparaciones que se desprende de la capacidad económica, esto es, ante iguales manifestaciones de riqueza la norma establece un distinto gravamen, una diversa contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

La prohibición de la confiscatoriedad es la obligación a no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición, so pretexto de deber contribuir, y en caso de que así fuera vulnerada se tendría que considerar violatorio del principio de capacidad económica y del de no confiscatoriedad.

De tal forma, el análisis de un doble gravamen sobre una misma riqueza debe analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad.

La jurisprudencia española ha definido al principio de progresividad en la medida que aumenta la riqueza del sujeto de acrecentar la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza, de manera que los que más tienen contribuyen en proporción superior a los que tienen menos y al principio de no confiscatoriedad.

Lo anterior es así, considerando que se trata de un valor más ideológico o político que jurídico.

De manera, que de no encontrarse establecido expresamente en la constitución como prohibición, tampoco sería posible que se pudiera agotar la riqueza imponible so pretexto de deber de contribuir, pues lo impedirían el principio de capacidad económica y en última instancia el de derecho de la propiedad.

En esa línea de ideas, los principios tributarios consagrados en la Constitución han sido desarrollados a la luz de una justicia tributaria, en la que resulte que los contribuyentes paguen de manera justa de acuerdo a su capacidad económica y siempre protegiendo los demás derechos que son tutelados en la misma Carta Magna.

CONCLUSIÓN

Los principios tributarios son establecidos en la Constitución en la medida en que se constituya como válida la imposición, con la correlativa obligación de pago del tributo de manera justa y proporcional a la capacidad contributiva.

Sin embargo, para efectuar el análisis de la constitucionalidad de la norma es menester distinguir su finalidad, para poder analizar con base en ella los principios que le son aplicables.

Para darle un alcance efectivo a la interpretación realizada de los principios tributarios en diversos países, es menester conocer el sistema en que se rigen y el contexto de la Constitución del que emanan, pues al final la efectividad de ellas dependerá de su interpretación.

Lo anterior es así, por ejemplo, en el caso del principio progresividad, es un principio establecido, en el caso español, por la Constitución, en el cual se ha hecho la distinción entre una progresividad del sistema y una consecuencia de la aplicación de dicho principio para cada tributo. De tal forma, en que resulte que a mayor capacidad económica mayor carga tributaria.

En el caso de México, la progresividad es una derivación del principio de proporcionalidad, en el cual si bien así es visto en España, lo cierto es que, al efectuar un análisis de la constitucionalidad de una norma, en relación a dicho principio se efectuará con base en el principio de proporcionalidad.

La jurisprudencia Mexicana, ha desarrollado con mayor amplitud la cuestión del alcance de la progresividad de una tarifa, en relación con el principio de proporcionalidad. De tal suerte que se han llegado a analizar las tarifas, específicamente en las que no resultan errores de salto que pudieran derivar en una desproporcionalidad del pago del tributo.

En el caso de España, en virtud de que el principio de progresividad es emanado directamente de la Constitución, en la que tiene la misma finalidad que la analizada en la jurisprudencia mexicana, lo cierto es que, la jurisprudencia española no ha sido desarrollada hasta tal punto, pero quizá es porque en principio no se ha dado ese planteamiento dada la situación socio-política del país.

Me parece que al analizar los diversos principios constitucionales tributarios, que son parecidos a la aplicación de México, es menester considerar que si bien la jurisprudencia Española ha ido avanzando y con mucha influencia de la jurisprudencia Alemana, lo cierto es que al delimitar el alcance del principio tributario, necesariamente se toma en consideración la situación socio-política en que se encuentran, como lo que es que hay una gran confiabilidad por parte de los gobernados en el sistema gubernamental, sus poderes, entre otros, ello derivado de la eficacia en la aplicación y cumplimiento del mismo y por tanto en esa medida es el desarrollo en que pueda ocurrir la jurisprudencia.

Por lo que se refiere a la prohibición existente en la Constitución del establecimiento de un tributo confiscatorio, se ha delimitado dicho principio partiendo de que emana de la Carta Magna; sin embargo, considero que aun cuando dicho principio no es establecido así en nuestra Constitución, éste emana del principio de justicia tributaria.

Esto es, que tenemos las mismas delimitaciones, en cuanto a que el deber de contribuir al gasto público se deriva de que el tributo que se imponga sea atendiendo a la capacidad contributiva, y por otro lado, el derecho a la propiedad consagrado en el artículo 27 de la nuestra Constitución.

En esa tesitura, la prohibición de no confiscatoriedad es aplicable al caso Mexicano, en el que habrá que ir delimitando en la jurisprudencia el alcance de un tributo no confiscatorio.

En esa línea de ideas, y con base en lo anterior, así como en la jurisprudencia Alemana, en España se ha ido avanzando con el desarrollo del principio del mínimo vital, ello con la finalidad de que una cantidad de ingreso necesaria para la subsistencia no sea gravada por el Estado, pues ello conllevaría a que el tributo sea confiscatorio.

Sin embargo, para tal efecto existe un parámetro cuantitativo, determinado de manera anual en el que se permite hacer una distinción de cantidad necesaria para la subsistencia y ello dependiendo también del número de integrantes de la familia.

En ese sentido, me parece que México habrá de llegar a ese punto, algún día, pero ello no sólo será labor de este Alto Tribunal, sino también del Congreso, quien debe establecer los límites cuantitativos en los cuales se determine que el Estado no

puede inferir, so pena de afectar la propiedad, que es otro derecho tutelado por la Constitución.

Así las cosas, considero que es menester desarrollar cada vez más la justicia tributaria en el ámbito normativo e interpretativo, pero ello debe comenzar, con la certeza jurídica que se dé en cuanto a la creación y aplicación de las normas, mientras tanto será labor de este alto tribunal continuar con el desarrollo de los principios tributarios encaminados a la justicia fiscal.

BIBLIOGRAFÍA:

AUTOR: Díez Sánchez, J.J.

TÍTULO: El Procedimiento Administrativo Común y la Doctrina Constitucional, Madrid, 1992.

AUTOR: Fernández Rodríguez T.R.

TÍTULO: “Los Principios Constitucionales del Procedimiento Administrativo”, en la Obra Colectiva Gobierno y Administración en la Constitución, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

AUTOR: Álvarez Martínez, J.

TÍTULO: La Motivación de los Actos Tributarios, Marcial Pons, Madrid 1999.

AUTOR: González García, E.-Lejeune Valcárcel., E.

TÍTULO: Derecho Tributario, II, Plaza Universidad Ediciones, Salamanca 2004.

AUTOR: Mateu-Ros Cerezo, R.

TÍTULO: Devolución de Ingresos Tributarios Indebidos y Revisión por Infracción Manifiesta de Ley, Civitas, Madrid, 1986.

AUTOR: Navas Vázquez, R.

TÍTULO: La Devolución de los Ingresos Tributarios, Civitas, Madrid 1992.

AUTOR: Serrano Antón, F.

TÍTULO: Las Devoluciones Tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996.

AUTOR: Silva Sánchez, M.J.

TÍTULO: El Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria. Marcial Pons, Madrid 1992.

AUTOR: Garrido Falla, F.

TÍTULO: Tratados de Derecho Administrativo, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1990.

AUTOR: José María Lago Montero

TÍTULO: La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios, Marcial Pons, Madrid 1998.

AUTOR: María Silvia Velarde Aramayo.

TÍTULO: Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid 1997.

AUTORES: Eusebio González y Teresa González.

TÍTULO: Derecho Tributario, Plaza Universidad Ediciones Salamanca, 2004.