

LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL DEBER DE CONTRIBUIR

Mtra. Isis Solnayetzi Serrano Dominguez
isis.asesor.fiscal@gmail.com

Fecha de recepción: 22 de enero de 2018

Fecha de aceptación: 20 de marzo de 2018

RESUMEN

El derecho tributario, siendo una rama del derecho público, constituye una relación directa entre Estado y los gobernados, misma que consiste en procurar la recaudación de los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades elementales del mismo Estado. Desde el origen de todas las sociedades organizadas, el derecho tributario encargado de la recaudación fiscal, elemento imprescindible para el funcionamiento de cualquier Estado; sin embargo, dicha recaudación debe guardar los principios elementales del derecho, en este caso, los principios del derecho tributario. Los principios generales del derecho representan los fines últimos de todo sistema legal, son las guías y bases de toda la legislación; en el derecho fiscal, los principios tributarios establecen los elementos necesarios justificar la existencia de los tributos; características elementales para el cobro de los impuestos. Dichos principios deben ser estudiados de la misma manera en la que se estudian los derechos fundamentales, es decir, de manera interdependiente e indivisible; el principio tributario que recoge todos y cada uno de los mismos es el denominado Principio de justicia tributaria. Dicho principio resulta elemento indispensable en toda la estructura del derecho fiscal; sin la justicia tributaria no podría legitimarse el cobro de los impuestos y la potestad tributaria. Debido a lo anterior es necesario que la justicia tributaria se encuentre latente en las imposiciones realizadas por el Estado, como lo es el deber de contribuir, mismo que constituye la obligación de los contribuyentes a cumplir con las obligaciones que la autoridad fiscal impone.

PALABRAS CLAVE: Justicia Tributaria; Deber; Contribuir.

ABSTRACT

The tax law, being a branch of public law, constitutes a direct relationship between the State and the governed, which on collecting of the necessary income to satisfy the elementary needs of the State. Since the origin of all organized societies, the tax law in charge of tax collection is an essential element for the functioning of any State; however, such collection must keep the elementary principles of law, in this specific case, the principles of tax law, are the guidelines and bases of all legislation; in tax law, the tax principles establish the necessary elements so that the existence of taxes can be justified. These principles must be studied in the same way in which fundamental rights are studied, that is, in an interdependent and indivisible way. The tax principle that includes each and every one of them is the so-called Principle of tax justice. This principle is an indispensable element in the entire structure of fiscal law; without tax justice, the collection of taxes and the tax authority could not be legitimized. Due to the above, it is necessary that tax justice be latent in the impositions made by the State, as is the duty to contribute, which constitutes the obligation of taxpayers to comply with the obligations imposed by the tax authority.

KEYWORDS: Tax Justice; Duty; Contribute.

I.- INTRODUCCIÓN

El objetivo de la presente investigación es realizar un análisis de los elementos y definición del Principio de justicia tributaria y la manera en que se relaciona en el ordenamiento tributario, principalmente en el deber de contribuir. Bajo una secuencia lógica y para poder analizar el Principio de justicia tributaria, se expondrá en un primer momento en qué consisten los principios generales del derecho; qué alcance normativo tienen y cuál es la diferencia principal con las normas legales. Una vez analizados los principios de derecho, se establecerán cuáles son los principios tributarios, en qué consisten y estudiar significativamente el Principio de justicia tributaria, sus elementos, sus alcances y la importancia de este dentro del ordenamiento tributario.

La importancia de realizar un análisis significativo del Principio de justicia tributaria en el ordenamiento fiscal resulta totalmente justificada, ya que dicho principio es el fin último de todo el sistema tributario y un elemento de existencia de todos los tributos. Una vez estudiado todo lo anterior, se analizará en qué consiste el deber de contribuir en el derecho tributario, cuáles son las características principales de dicho concepto, sus elementos principales y si es que guarda una relación con el principio de generalidad tributaria y cuáles son las obligaciones principales de dicho deber, o si solo se limita al pago de los impuestos. Finalmente se analizará cuál es la relación que el Principio de justicia tributaria guarda con el deber de contribuir, y si el mismo se respeta en el ordenamiento tributario mexicano, con la finalidad de realizar una propuesta que garantice el respeto a dicho principio en el deber de contribuir.

II.- METODOLOGÍA

En la presente investigación nos apoyaremos en los siguientes métodos de investigación: analítico, deductivo y científico.

III.- RESULTADOS

Los principios son criterios para la acción, estableciendo fines y modelando el ordenamiento de conformidad con estos, instruyendo a los operadores jurídicos desde el legislador ordinario hasta el último funcionario, y de los causes para tener un comportamiento correcto en la producción, aplicación e interpretación del Derecho (Peces-Barba, 2000). Para Peces-Barba, los principios del derecho constituyen directrices de todo el ordenamiento jurídico; si bien es cierto, los mismos carecen de coacción, son fundamento para el actuar de todos los operadores del derecho, desde el legislador, hasta el Poder Judicial, esto debido a su carácter general. Los principios tributarios son aquellos que rigen el ordenamiento fiscal, son los elementos de existencia que deben contener todo el sistema fiscal, de los que sin ellos sería injusto dicho sistema.

Los principios tributarios son normas, que obedecen a un postulado de justicia y que tienen aplicación en los diversos ámbitos del derecho tributario, desde el legislativo en la aprobación de las normas, hasta el ejecutivo en la resolución de conflictos con los contribuyentes. Calvo Ortega sostiene que un sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlo en los

principios de igualdad y progresividad. La razón es que aquellos (generalidad y capacidad) se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo (Calvo Ortega, 2012). Es evidente que este autor propone una clasificación en grado de importancia de los principios tributarios, haciendo hincapié en los principios de generalidad tributaria y capacidad contributiva argumentando que son elementos per se del tributo y no, por el contrario, los principios de igualdad y progresividad; sin embargo, en mi opinión, todos los principios del sistema tributario son necesarios e imprescindibles para su existencia, tomando en cuenta además que dichos principios son indivisibles, no puede existir uno sin el otro.

Berlini sostiene que el ordenamiento tributario justo deberá acudir inevitablemente a una posición determinada cuantitativamente sobre la renta, patrimonio y consumo, para el reparto de las necesidades de medios financieros imputables a la utilidad diferenciada de servicios públicos. Es justo que cada individuo participa en proporción a la renta en el gasto de los servicios públicos (Berliri, 1986). Para Neumark, existen diversos principios en torno a la imposición, entre los principios sociales y políticos, se encuentran los postulados de justicia, como herramienta de redistribución de las cargas sociales, igualdad, generalidad y proporcionalidad (Neumark, 1994).

Los principios tributarios no encuentran justificación de manera separada, sino que entre ellos impera una comprensible vinculación, al ser la afirmación de un mismo ideal, la distribución justa de la carga tributaria (Sánchez Sánchez, 2016). Como se ha analizado, el sistema tributario tiene un fin en común, que es la justicia, en este sentido todos los principios velan por la justa distribución de la imposición, no puede existir justicia si falta alguno de los principios establecidos.

El sistema financiero en su conjunto asume la tarea de realizar la justicia distributiva tanto en la vertiente de los ingresos, distribuyendo las cargas de forma que quien más tenga más aporte, como en la vertiente de los gastos que se repartirán de forma equitativa de acuerdo con criterios de eficiencia y economía. La fórmula del Estado democrático de derecho se identifica (Pauner Chulvi, 2001).

La justicia en el sistema financiero tiene una ambivalencia, por un lado, en la distribución de los impuestos, de manera que quien genere más ingresos esté obligado a contribuir de una mayor manera; y la justicia distributiva, en la que dichos ingresos sean redireccionados a los sectores más vulnerable de la población. El Principio de justicia tributaria es el principio supremo de todo el sistema fiscal, así como su finalidad; el ordenamiento tributario debe ser justo, para ello existen diversos elementos que lo conforman y que al igual que los derechos fundamentales son indivisibles, es decir, no pueden existir el uno sin el otro.

La justicia tributaria no solo se materializa en la repartición de los ingresos recaudados por el Estado, sino que por el contrario el primer contacto que tiene todo el sistema tributario con la justicia es precisamente en la repartición justa de las cargas tributarias, es decir, en el pago de los impuestos, para ello es imprescindible que todos contribuyan al gasto público, pero lo hagan de una manera equitativa y proporcional.

Los impuestos son como su nombre lo indica imposiciones del Estado, un acto unilateral del mismo hacia sus

gobernados; obligaciones que nacen de un acto jurídico de una potestad legitimada por el mandato de autoridad con la finalidad de cubrir el gasto corriente del mismo Estado. El principio de justicia en el gasto público que conlleva la exigencia de realizar una asignación equitativa de los recursos públicos (Cabezut, 2016). Como se ha expuesto, el derecho fiscal forma parte del derecho financiero y por consiguiente al existir una justicia tributaria es parte de una justicia financiera la que se encarga de repartir de manera justa los ingresos percibidos por el Estado.

Todos los principios tributarios conforman un solo principio, el de justicia tributaria, mismo que debe entenderse como en el caso de los derechos fundamentales como un único principio y que solo existe cuando todos sus elementos existen, el Principio de justicia tributaria es indivisible a sus propios elementos, entre ellos el de generalidad. Sin embargo, a nuestro juicio es la justicia, entendida como valor superior, la que debe presidir el sistema tributario en su conjunto, al estilo constitucional, como base del resto de los principios, incluido el de capacidad económica. Por otro lado, la generalidad viene referida a que todos, sin excepción alguna, deben participar en los gastos públicos, de forma igual ante situaciones idénticas (principio de igualdad), para evitar también las injusticias que provocan las desigualdades (Moya-Angeler, 2016). Moya-Angeler pone de relieve la importancia del Principio de justicia tributaria como valor supremo al ordenamiento tributario, valor que se sirve de los principios como el de igualdad y generalidad para que la justicia tributaria pueda ser posible; no puede existir justicia tributaria sin generalidad tributaria, sin embargo, puede existir generalidad tributaria sin conseguir la justicia fiscal.

La justicia tributaria no es un principio constitucional del que deriven derecho u obligaciones para los ciudadanos, sino que se erige en un fin mismo del sistema tributario. Sistema que dejara de ser justo, cuando falta algunos de los principios que el art. 31.1 CE proclama: la generalidad, la tributación conforme a la capacidad, la igualdad, la progresividad y no confiscatoriedad (Serrano Antón, 2007). Como bien lo señala Serrano, la justicia tributaria no es un elemento en sí del sistema tributario, sino que consiste en el fin último del mismo sistema, que solo puede existir cuando todos sus elementos son posibles en un tributo tal y como lo señala la Constitución Española.

De todo lo anterior podemos concluir, como hemos apuntado al iniciar el apartado de los principios impositivos, que la justicia, como valor superior que debe servir para la ordenación del sistema impositivo, solo puede darse cuando se cumplen el resto de principios, es decir, la capacidad económica, la generalidad, la igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (Moya-Angeler, 2016).

De la anterior definición se puede observar claramente que todo el sistema tributario debe establecerse en función del principio de justicia, mismo que debe ser el fin último de todo el sistema, y que este principio de justicia solo puede configurarse cuando todos los elementos coexisten, es decir, que no solo basta con que se configure el principio de generalidad para que un tributo sea legal, sino que necesita forzosamente de todos los demás elementos del Principio de justicia tributaria. Principio de justicia que al igual que los derechos fundamentales, según Corcuera Cabezut (2016) responden a los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, y que deben ser estudiados de dicha manera.

La satisfacción de necesidades públicas en un Estado social y democrático de derecho necesita de un sistema tributario configurado para poder obtener altos recursos de una manera justa; esto es, distribuyendo la carga tributaria entre los ciudadanos conforme a su capacidad económica y de forma progresiva (Marín, 2007). Si bien la justificación y el bien último del derecho tributario es la satisfacción de las necesidades colectivas a través del sistema de recaudación de manera impositiva, este sistema debe realizarse de manera justa.

El primer paso en la configuración del Principio de justicia tributaria es determinar la relación de igualdad en términos de proporcionalidad, es decir, reconocer que no solo son irrelevantes a efectos fiscales las circunstancias que diferencian a unos ciudadanos de otros, sino que el tratamiento fiscal justo, estará en determinar que parte de la carga le corresponde a cada uno, debiendo distinguir entre unos individuos y otros en función de aquella circunstancia que resulte relevante a efectos del reparto (Calderón, 2017). Calderón sostiene que el elemento principal en un sistema tributario justo es la proporcionalidad al momento de repartir la carga fiscal, sin embargo, la proporcionalidad no puede ser entendida ni analizada sin la capacidad contributiva o la generalidad, es por eso que únicamente se alcanza la justicia cuando todos los principios del sistema tributario existen en el ordenamiento.

Los principios materiales de justicia financiera constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando al sistema de producción normativa en la órbita financiera y en la capacidad económica de los ciudadanos como fundamento y medida de la tributación, produciendo la consiguiente nulidad de cuantas disposiciones jurídicas contravengan el conjunto esencial de tales principios. Estos actúan tanto en el plano legislativo como en el jurisdiccional, y lo hacen impeditiva y promocionalmente (Martínez Lago, 2013).

Para diversos autores, el Principio de justicia tributaria se equipara a diversos principios, mismos que lo conforman, como el de capacidad contributiva; estos principios son los ejes normativos de los dispositivos legales; es decir; son los lineamientos que el legislador está obligado a seguir al momento de la creación de una ley tributaria, por lo que ningún ordenamiento tributario puede estar eximido de la observancia del principio de justicia.

En parte de la investigación se analizará un aspecto fundamental que forma parte del principio de generalidad, y es el deber de contribuir, desde su aspecto de obligación, si bien diversos autores lo equiparan o lo usan como un sinónimo del principio de generalidad, otros asumen que solo es una característica indispensable del mismo. Los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio de intereses generales de la comunidad.

A diferencia de los deberes privados, los públicos se diferencian por la característica de unilateralidad, es decir, su cumplimiento no es opcional ni negociable por basarse en el interés general. Por *deber* habría que entender la modalidad o posición normativa más elemental. Una conducta debida sería simplemente una conducta prescrita o exigida por una norma de conducta, esto es, calificada deónticamente por ella como no opcional y

tener un deber no consistiría sino en ser destinatario de una norma semejante. Por *obligación* se podría entender, en cambio, alguna clase de modalidad o posición normativa compleja (Garzón Valdez, 2013).

Al iniciar este apartado de la investigación es necesario precisar en que consiste o qué es un deber jurídico, mismo que como se puede observar en la definición anterior el deber es una conducta establecida por una norma propiamente jurídica.

El deber jurídico es aquel que viene expresado como tal, esto es, en una norma deóntica perteneciente a un sistema jurídico. Implica el vínculo o sujeción de un sujeto, que se concreta en la exigencia de realizar u omitir una acción, emitida por una autoridad jurídica (Robles, 2015). En este sentido el deber jurídico emana evidentemente de una norma jurídica, norma que le exige una conducta o una omisión y que esta previamente establecida en el ordenamiento. El deber jurídico es la función que desempeñan las normas jurídicas en la regularización de la vida social de los hombres, que exige que las directrices de conducta establecidas por esas normas sean éticamente obligatorias (De Castro, 2007). Robles acota los deberes jurídicos a las normas jurídicas, sin embargo, sostiene que las mismas forman parte de la ética, al contrario de este autor, el deber jurídico, como su nombre lo indica, es propiamente establecido en el campo del derecho positivo, no así en el campo de la ética (Robles, 2015).

El deber jurídico genuino consiste en una conducta opuesta a aquella que representa la condición para la aplicación de la fuerza, aun cuando pueda aceptarse o seguirse, por múltiples razones distintas a la existencia de una norma de sanción (Prieto Sanchís, 2014). Prieto concede una definición negativa del deber jurídico, es decir, sostiene que es lo opuesto a la conducta antijurídica que cita Kelsen (1988), el deber jurídico es lo que se debe hacer, contrariamente a la sanción que consiste en lo que no se debe hacer o está prohibido.

El deber jurídico sería la orden o mandato impuesto por la autoridad jurídicamente competente que garantiza la obediencia mediante la amenaza de una fuerza jurídicamente organizada (Ruiz Resa, 2016). Ruiz realza la coacción del Estado para hacer cumplir las normas, es decir, la consecuencia inmediata de no acatar o contravenir un deber jurídico es la sanción que esta legitimada por la Ley. El deber jurídico tiene que estar reconocido por una norma perteneciente al ordenamiento, pues no hay derechos sin deberes, por lo que omitir la ejecución del deber, equivale entonces a la violación de algún otro derecho ajeno (Sánchez Sánchez, 2016). Sánchez pone de relieve la importancia de los deberes en el ordenamiento legal, mismos que son parte indispensable para el reconocimiento de los derechos, no pueden existir el uno sin el otro.

Si los deberes se definen como comportamientos impuestos a los ciudadanos que restringen su esfera de libertad o propiedad, esta función de la reserva de ley como garantías genéricas sobre los derechos y libertades cobra especial importancia, sobre todo, en el ámbito tributario por su incidencia en el derecho a la propiedad privada. El parlamento, en la elaboración de la ley tributaria, queda sometido a los principios de justicia, se erige como garante de los valores constitucionales que deben ser tomados en consideración, en relación con el establecimiento de tributos (Pauner Chulvi, 2001). Pauner sostiene que los deberes jurídicos son obligaciones impuestas a los ciudadanos y por ese mismo carácter de coacción que tienen, pueden vulnerar su esfera jurídica

y patrimonial, es por eso que el legislativo está obligado a limitar esos deberes de manera que respondan al principio de justicia, en el caso concreto de justicia tributaria.

El principio de generalidad se entiende con un doble sentido, por una parte, un derecho de todos los ciudadanos que garantiza que nadie quedará exento de aportar a los gastos públicos por motivos injustificados; pero por otro lado el de obligación de contribuir con los mismos, respecto del sentido de obligación, se traduce en un deber constitucional que todos los ciudadanos están obligados a cumplir y que tiene incidencia en distintos derechos de la esfera de los contribuyentes. Sin embargo, esta obligación si bien es cierto que incide en la esfera de los derechos, debe estar plenamente fundamentada en la legalidad, y esa legalidad debe estar realizada en función de un criterio de justicia tributaria para poder ser coercitiva.

El término deber implica una coacción por parte del Estado, por lo que el contribuyente queda obligado por las leyes tributarias a cumplir con lo establecido en las mismas es, en resumen, el impero del Estado. En la relación tributaria existen no solo obligaciones, sino también deberes: la distinción entre ambos conceptos está ya reconocida por la doctrina. El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no (Cortes Domínguez, 1997). Cabe resaltar que como Cortes bien lo señala el derecho tributario es un ordenamiento que contiene tanto normas como obligaciones, las obligaciones como se describió, son prestaciones de corte pecuniario, como los tributos o las sanciones; sin embargo, existen deberes que no exigen una cantidad pecuniaria, sino una acción de contribución con el Estado, como las declaraciones, y la información otorgada a las autoridades fiscales.

Los impuestos están orientados a definir el status jurídico de los ciudadanos puesto que son los instrumentos que permiten al poder público lograr la igualdad material entre aquellos. Los deberes constitucionales inciden en la esfera de libertad y la esfera patrimonial de todos los sometidos al ordenamiento jurídico y se erigen en elementos caracterizadores de un reparto colectivo de las tareas que tutelan un interés colectivo (Pauner Chulvi, 2001). Siendo el principio de generalidad tributaria un deber que se traduce en contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, por sí solo, incide en los derechos de igualdad y patrimoniales que tienen los individuos, de ahí que el derecho tributario sea un conjunto de los anteriores derechos previamente establecidos en la Constitución y obligatorios para las normas tributarias.

Como consecuencia de este sistema tributario, surge una obligación de contribuir generalizada que se concreta en deuda tributaria cuando se realiza cualquier hecho configurado como imponible por el Estado. El ciudadano observa cómo se convierte en sujeto pasivo de una deuda tributaria como adjunto a su actividad económica (Marín, 2007).

Una característica fundamental del principio de legalidad es el deber de contribuir, este debe de hacerse de manera general, como ya se ha explicado, la generalidad consiste en la supresión de cualquier tipo de excusa que sirva para no contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Entre la consideración del deber tributario como el medio fundamental, a través del cual el Estado puede subsistir y cumplir sus fines y la de que estos fines sean los que se caracterizan a un Estado social y redistribuidor, existe una conexión muy íntima que se

deduce del empleo de la expresión *contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. La única finalidad legitimadora de la imposición fiscal en el Estado social, consiste en la utilización de lo recaudado a la cobertura de gastos sociales (Pauner Chulvi, 2001).

A diferencia de otros autores que reflejan en el deber de contribuir y por consiguiente en el principio de generalidad tributaria, una legitimación del Estado para trastocar los derechos fundamentales, Pauner, le otorga al mismo principio una finalidad de justicia social, siempre y cuando los ingresos recaudados por los impuestos se destinen a cubrir necesidades sociales; sin embargo, este es un fin que escapa del principio de generalidad tributaria ya que por sí solo, únicamente se puede asegurar la recaudación de los ingresos y no el destino de estos.

El deber de contribuir no es otra cosa que la sujeción a las leyes tributarias; o si se prefiere, la sujeción al poder tributario, que es la potestad legislativa en materia tributaria (Falcón y Tella, 2013). Falcón y Tella, sostiene que el deber tributario tiene su origen y fuerza únicamente en las leyes tributarias, mismas que por su característica de coacción resultan obligatorias para los contribuyentes. El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan (García Dorado, 2003). Esta definición habla del deber de tributación, que no es lo mismo que el deber de contribuir, sin embargo, hace referencia a la justificación del mismo principio de generalidad tributaria que es el contribuir a las necesidades del Estado.

Para Calvo existen dos clases de obligaciones, por una parte, las de contribución, que siguen lógicamente al deber de contribuir y que corresponden a los contribuyentes como consecuencia de manifestaciones concretas. De otro lado, las obligaciones de colaboración que nacen, no de una manifestación de esta capacidad, y si directamente de la ley autorizada como está por la Constitución para establecer prestaciones personales de carácter público (Calvo Ortega, 2012).

La consecuencia inmediata de una obligación se fundamenta en que la autoridad tendrá todo el derecho de ejercer su poder de autoridad para realizar el cobro del tributo, de lo contrario las funciones del Estado se paralizarían (Curiel Villaseñor, 2001). Villaseñor, argumenta que la característica esencial de una obligación es la coacción para realizar el cobro del tributo, mismo que *contrario sensu* se entiende que el deber de contribuir no solo implica el pago de impuestos, sino que contempla todas las obligaciones que la autoridad exige a los contribuyentes.

El deber de contribuir se trata de un principio del Estado Social digno de protección. Ello permite que la Administración pueda gozar de importantes potestades que suponen una restricción de alguno de los derechos fundamentales del contribuyente, para que la recaudación se realice conforme al diseño realizado por el legislador. Ahora bien, ello solo es admisible, desde nuestro punto de vista, si las facultades señaladas son estrictamente necesarias para el cumplimiento de dicho fin público, debiendo respetar, además, el resto de principios y valores constitucionales (Escribano, 2005). De lo anterior se puede concluir que la exigencia del funcionamiento del Estado a través de la recaudación puede llegar a legitimar el menoscabo de algunos

derechos fundamentales de los contribuyentes, con el argumento de que cubrir las necesidades elementales del Estado es un fin superior al interés individual, sin embargo, no puede existir ningún argumento que justifique la violación de derechos fundamentales. El autor asegura que existen dos clases de obligaciones que, se diferencian sustancialmente por la contraprestación económica, es decir, las de contribución y las de colaboración, sin embargo, no es que existan dos clases de obligaciones, sino que existe una diferencia entre el deber y la contribución y es precisamente la contraprestación pecuniaria la que define la diferencia.

En la relación tributaria existen no solo obligaciones, sino también deberes: la distinción entre ambos conceptos está ya reconocida por la doctrina. El concepto de obligación exige una prestación con contenido patrimonial; el deber, en cambio, no (Calvo Ortega, 2012). Calvo otorga una definición muy clara entre la diferencia entre deber y obligación, la última se refiere fundamentalmente al pago de impuestos, al pago de una contribución, el deber constituye una obligación que no es cuantiosa, sino que se trata de actos específicos que la legislación señala, como el deber de colaboración al compartir información que la autoridad fiscal requiera, o el llevar la contabilidad de la manera previamente establecida por los ordenamientos fiscales.

El deber de contribuir está orientado a la consecución de determinados fines, por lo que no puede tener como objetivo único un interés meramente recaudatorio, sino que debe procederse de acuerdo con los mencionados principios constitucionales para obtener la redistribución de la renta y la riqueza que permita una mayor igualdad material de los ciudadanos. El deber de contribuir se convierte en un principio del Estado social y democrático de derecho susceptible de protección (Escribano, 2005). Escribano sostiene que a diferencia del principio de generalidad tributaria y el deber de contribuir radica principalmente en que en el segundo no solo se refiere a la recaudación, sino que incluso tiene repercusiones inmediatas en el derecho financiero, como la redistribución de la riqueza mediante el derecho presupuestario, lo que hace posible el funcionamiento de un Estado democrático.

Todas las potestades recaudatorias del Estado tienen un carácter instrumental respecto al deber de contribuir, que ha de ser configurado de acuerdo a los principios y valores constitucionales (Añoveros, 1996). Añoveros pone de manifiesto la razón instrumental del Estado en el derecho fiscal, cuyo único fin es el deber contribuir, sin embargo, señala que esta razón actúa dentro de los límites de los principios del derecho tributario, mismos que se estudiaron en un principio. La constitucionalización del deber de contribuir permite que la atribución de potestades, a través de leyes, encuentre su fundamento en la propia Constitución. Por tanto, resulta plenamente compatible con la misma atribución a la Administración de importantes potestades que puedan suponer una restricción de derechos fundamentales (Falla, 2010).

Los principios tributarios, si bien son guías y fines últimos que persigue el derecho tributario, por regla general se encuentran consagrados en la Constitución como norma suprema de cada país; partiendo de un marco jurídico para el actuar de las autoridades fiscales. El conflicto entre la eficacia administrativa y el deber de contribuir solo es posible por un mal entendimiento del primero de los principios, pues la eficacia debe ir dirigida también a conseguir un máximo de respeto posible de los derechos fundamentales, de tal modo que se puede afirmar que los mismos dan contenido, entre otros, al principio de eficacia (García, 1998).

Diversos autores coinciden en que el deber de contribuir y el principio de generalidad tributaria, son herramientas que pretende utilizar el Estado para tratar de justificar la violación a los derechos de los contribuyentes, sin embargo, para que un Estado sea auténticamente democrático, debe elementalmente respetar los derechos de sus gobernados. Toda persona tiene el natural derecho de recibir ayuda de la sociedad a la cual pertenece, y que la sociedad tiene el deber de prestar la ayuda a cada uno de los individuos que la integre, luego entonces, nos encontramos con que la correspondencia a ese indudable derecho es el deber de aportar los medios necesarios para que la sociedad pueda cumplir su misión, es decir: el deber de contribuir fiscalmente (Higuera Udías, 1878). Higuera pone de relieve la importancia del deber de contribuir para el funcionamiento del Estado, al igual que Alexy, (2012) sostiene que el Estado es el encargado no solo de respetar los derechos fundamentales, sino en algunos casos proveerlos a sus gobernados, esto solo es posible a través de la planificación fiscal.

Para el caso que nos ocupa, la obligación de contribuir encuentra un límite constitucional: el gasto público; por lo cual solo se contribuirá para subsanar los gastos previstos por el Estado, fundamentado en la Teoría del Beneficio. El contribuir no solo puede entenderse en la acción de dar, sino también en la de hacer o en la de ahorrar (Curiel Villaseñor, 2001). Como bien se establece en la anterior definición, el deber de contribuir no solo se refiere a la obligación de contribuir, es decir, a la recaudación; sino a las obligaciones que no son pecuniarias, como la presentación de declaraciones; bajo el mismo concepto, el autor señala que se aplica a la actividad del Estado, al planear finanzas públicas sanas.

Ahora bien, sobre el cumplimiento del deber, es decir la tributación con arreglo a la capacidad económica, esta idea de justicia tributaria antecede a los actuales movimientos constitucionales garantistas y las posiciones dogmáticas contemporáneas que proponen la construcción de un derecho fundamental; pues a criterio de algunos autores, es de hecho connatural a la idea misma de tributo (López, 1980).

Como se mencionó anteriormente, los principios tributarios al igual que los derechos fundamentales solo pueden ser entendidos de manera indivisible, por lo que resulta necesario que para que el deber de contribuir sea legítimo debe contener el principio de capacidad contributiva como elemento principal del mismo. El fundamento constitutivo del deber, contiene un límite al poder tributario, puesto que su función es emitir un mandato al legislador para que aplique principios fundamentales vinculados a valores superiores de justicia e igualdad (Royo, 2012).

El deber de contribuir, al igual que el principio de generalidad tributaria, antes de ser una obligación a los gobernados, es una orden al legislador para que provea de los mecanismos legales necesarios para la consecución de los tributos, que en todo momento deben estar constituidos por el Principio de justicia tributaria. El deber de contribuir al gasto público a través de un sistema tributario justo sobre la base de un conjunto determinado de principios; en ese sentido, se constitucionaliza un verdadero *deber fundamental*. (Rubio, 2001) Rubio, reafirma que el verdadero valor coaccionador del Estado que requiere para la captación de recursos públicos depende fundamentalmente de que el deber de contribuir esté constituido por los principios tributarios.

El principio de capacidad contributiva como límite a la obligación de contribuir al gasto público no legitima de modo alguno un derecho a no pagar impuestos, si la política presupuestaria y el destino de los gastos no concuerdan o son contrapuestos con ideas o creencias del ciudadano sobre la equidad del gasto (Rodríguez Bereijo, 2015). De lo anterior se realiza la íntima relación del deber de contribuir con el principio de capacidad contributiva, más allá de representar un límite al Estado, constituye un elemento esencial del mismo, la justicia tributaria solo existe cuando todos los elementos coexisten.

Como característica positiva el deber de contribuir tiene una doble connotación desde su concepción constitucional, por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona; por otra, supone la medida del deber de contribuir: la medida de un deber de solidaridad hacia los demás hombres que se lleva a la práctica con la mediación del Estado (Molina, 1999). Este autor quien se ha dedicado de manera magistral a exponer la teoría del bien común en el sistema tributario alemán, resalta el doble concepto del deber de contribuir como un derecho de los ciudadanos, incluso como derecho fundamental a la dignidad humana y la obligación de contribuir con los gastos públicos por un principio de solidaridad social.

Una adecuada caracterización debe partir del precepto constitucional en que se consagra el deber de tributación. En este precepto se concretan los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no alcance confiscatorio, como ramas o ideas de un único principio, el de justicia (Sáinz de Bujanda, 1990). Esta definición es una de las más completas que existen del deber de contribuir, como conclusión del mismo, es un concepto que resume y en el que coexisten todos los principios de derecho tributario, como ejemplo claro de un principio único de justicia tributaria.

El deber de contribuir a los gastos tiene como fundamento no la individualización del beneficio general o particular que los individuos reciben del Estado, sino el deber de solidaridad política (Micheli Gian, 1982). Micheli, siguiendo la teoría de la solidaridad, establecida en la doctrina tributaria alemana, sostiene que el elemento primordial del deber de contribuir es su característica de generalidad, la obligación de todo ciudadano a contribuir al gasto público.

IV.- CONCLUSIONES

1. Los principios generales del derecho son los valores supremos de todo el ordenamiento legal; si bien no constituyen una normativa formalmente establecida, es decir, no son normas legales; si existen en esencia en todos los lineamientos jurídicos; como la justicia.
2. Los principios del derecho tributario son las máximas de todo el ordenamiento fiscal, que como consecuencia lógica se encuentran consagrados en la Constitución de cada país; estos principios son características propias del derecho fiscal, que no se encuentran en ninguna otra rama del derecho y son esencialmente los principios de: generalidad; capacidad contributiva, mismo que contiene los derechos de no confiscatoriedad y el mínimo vital: legalidad y proporcionalidad.
3. Es precisamente el Principio de justicia tributaria el fin último del sistema tributario, la coacción de los

impuestos solo se justifica si los mismos tienen la esencia de dicho principio; solo la existencia del Principio de justicia tributaria puede justificar el cobro de los impuestos; y este principio únicamente se alcanza cuando coexisten los elementos esenciales que son los de generalidad, capacidad contributiva, proporcionalidad y legalidad. La justicia tributaria requiere de la existencia de cada uno de estos elementos, y resulta requisito indispensable para legitimar la actuación del Estado.

4. El deber de contribuir muchas veces es confundido con el principio de generalidad tributaria; podemos destacar que el deber de contribuir forma parte de dicho principio, sin embargo, la principal diferencia radica en que en la generalidad se encuentra meramente establecida para la exigencia del cobro de los tributos, es decir, es una obligación pecuniaria. Por su parte, el deber de contribuir, como su denominación lo indica, al ser un deber, constituye un mandato general, por lo que no solo se exige el cobro de un impuesto, sino que refiere a obligaciones de hacer o abstención; como la presentación de declaraciones o informar a las Autoridades Fiscales.
5. El deber de contribuir, como un elemento del sistema fiscal debe contemplar la exigencia del Principio de justicia tributaria, es decir que cualquier exigencia y obligación que impongan las autoridades fiscales, debe de contener los principios de generalidad, equidad, capacidad contributiva y proporcionalidad para poder ser legítimamente exigido.

V.- PROPUESTAS

Como se puede observar el deber de contribuir, el cual contiene las obligaciones no pecuniarias, debe observar en todo momento el Principio de justicia tributaria caso en específico el de REPECOS y el Régimen Intermedio, que a partir del 2014 desaparecen, que era también un régimen simplificado, y tiene lugar el denominado Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) que es considerado como un régimen de transición, donde tributan personas físicas con actividades empresariales, o que enajenen bienes o presten servicios sin necesidad de una cédula; prácticamente todos los que tributaban en el régimen de REPECOS, que no tenían alguna otra actividad pasaron automáticamente a tributar en el RIF.

Se considera un régimen de transición porque solo se puede tributar en él durante 10 años, después de esos 10 años no se podrá volver a tener el beneficio de tributar en él, sino que automáticamente pasará al régimen general donde se tiene la obligación de expedir facturas y se presentarán las declaraciones de manera bimestral.

Durante muchos años, REPECOS, fue un legal paraíso fiscal para diversas empresas que obtenían ganancias de más de dos millones de pesos, sin obligación de facturar o llevar contabilidad; sin embargo, la mayoría de los contribuyentes de este régimen, constituían micro empresas; mismos que al verse abrumados con las obligaciones contables que el RIF exigía, decidieron cerrar o darse de baja en el padrón. Si bien es cierto, el RIF cuenta con una modalidad de contabilidad simplificada, a través de la aplicación Mis cuentas, en la página Web del SAT; la misma obligación implica una exigencia en muchos casos desproporcionada a los micro empresarios, ya que la mayoría de estos negocios eran pequeñas tiendas atendidas por personas mayores, que al exigirles como primer requisito para cumplir en el régimen, un correo electrónico, muchas veces era imposible para ellos acceder a este tipo de tecnologías, y resultaba bastante oneroso pagar un contador.

Las repercusiones económicas que tuvo la reforma fiscal del 2014 fueron inmediatas y contundentes, al crear una recesión en el país. Las medidas que debe adoptar el Estado para la mejor recaudación de los impuestos deben ser justas y observar todos los principios tributarios. En el caso en específico del RIF no se le puede exigir a los micro empresarios mayores exigencias de sus capacidades, tanto económicas como técnicas, la obligación de llevar contabilidad de una manera electrónica convierte al sistema fiscal, en un sistema clasista, en el que lamentablemente la mayor parte de la población que vive en pobreza no puede acceder a las mismas.

Todo lo anterior pone de manifiesto que no son efectivas las medidas confiscatorias para aumentar la recaudación en México, sino por el contrario lo que se necesita son medidas de corte social, y la exigencia de respetar el Principio de justicia tributaria en el deber de contribuir como base del sistema fiscal mexicano.

VI.- REFERENCIAS

- Alexy, R. (2012). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Añoberos, J. (1996). Una Nueva Ley General Tributaria. *Revista española de derecho financiero*, No. 90, 213.
- Berliri, L. (1986). *El impuesto Justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Calderón, Z. (2017). *Principios Impositivos de Justicia y Eficiencia*. Madrid: Dykinson.
- Calvo Ortega, R. (2012). *¿Hay un principio de justicia tributaria?* España: Thomson Reuters.
- Cabezut, C. (2016). *Los derechos humanos aspectos jurídicos generales*. México: Oxford.
- Cortés Domínguez, M. (1997). *Matías; Ordenamiento Tributario Español I*. España: Civitas.
- Curiel Villaseñor, O. (2001). *Principios Tributarios*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- De Castro, B. (2007). *Manual de la Teoría del Derecho*. España: Universitas.
- Escribano, F. (2005). *Derecho Financiero Constitucional*. España: Civitas.
- Falcón y Tella, R. (2013). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Falla, F. (2010). *Tratado de derecho Administrativo*. España: Tecno.
- García Dorado, F. (2003). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dikinson.
- García, J. (1998). *Secreto Bancario y Hacienda Pública*. España: Civitas.
- Garzón Valdez, E. (2013). *El derecho y la justicia*. Madrid: Trota.
- Higuera Udías, G. (1878). *El pago de los impuestos*. Madrid: Edica.
- Kelsen, H. (1988). *Teoría General del Derecho*. México: UNAM.
- López, J. (1980). La causa de los tributos. *Revista Hacienda Pública Española; N° 64,, 224-231*.
- Marín, F. (2007). *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*. España: Atelier.
- Martínez Lago, M. (2013). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: lustel.
- Micheli Gian, A. (1982). *Curso de Derecho Tributario*. Argentina: Depalama.
- Molina, P. (1999). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- Moya-Angeler, J. (2016). *Mecanismos de defensa del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Neumark, F. (1994). *Los principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Pauner Chulvi, C. (2001). *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales.
- Peces-Barba, G. (2000). *Curso de Teoría del Derecho*. Madrid: Marcial Pons.
- Prieto Sanchís, L. (2014). *Apuntes de teoría del Derecho*. España: Trota.

- Robles, G. (2015). *Teoría del Derecho*. España: Civitas.
- Rodríguez Bereijo, Á. (2015). *La Constitución Fiscal del España*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Royo, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Madrid: Civitas.
- Rubio, F. (2001). Los deberes constitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 62, 21.
- Ruiz Resa, J. (2016). *Teoría del Derecho*. España: Tirant lo blanch.
- Sáinz de Bujanda, F. (1990). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Sánchez Sánchez, E. (2016). *El Principio de Igualdad en Materia Tributaria*. España: Arzandi.
- Serrano Antón, F. (2007). *El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*. Madrid: Thomson Civitas.