

La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes

CARLOS ELIZONDO MAYER-SERRA
LUIS MANUEL PÉREZ DE HACHA

Nosotros estamos bajo la Constitución;
pero la Constitución es lo que los jueces dicen que es.

Charles Evans Hughes

Como resultado de la democratización del sistema político mexicano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha convertido en un poder más visible e importante. Es ya el árbitro último en las disputas entre los otros poderes constitucionales, así como entre los individuos y la autoridad. Existe una notoria judicialización de los más importantes temas nacionales. Es decir, ante la incapacidad de los actores de resolver políticamente sus diferencias, éstas terminan en el escritorio de la SCJN. Por ello, como nunca es importante entender la lógica de sus sentencias así como sus implicaciones.

Hasta hoy, no ha habido en México un debate amplio sobre cuál es el papel óptimo que debe jugar la SCJN. ¿Cuál es la base de sus interpretaciones? ¿Puede actuar contra los deseos expresos del poder Legislativo? ¿Qué tanto puede interpretar artículos de la Constitución que no tienen un sustento claro en el constituyente o en otros actos del Legislativo? ¿Qué tanta política pública puede hacer a través de sus sentencias?

Contra la imagen de un poder presidencial total en México, la SCJN no tuvo un papel menor en los años de la hegemonía del Partido Revolucionario Institucional (PRI). Menos aún fue un papel estático.

Como buenos liberales, los constituyentes del 57 desconfiaban del poder, fuente, desde su perspectiva de la mayoría de las injusticias que podía enfrentar un individuo. Por ello, había que construir mecanismos jurídicos para procurar evitar los abusos del gobernante. El juicio de amparo fue una de las figuras ideadas con esos fines, con el añadido de que toda acción del poder que pudiera violentar las garantías

Este artículo es una versión corta de un texto del mismo nombre que será publicado como documento de trabajo de la División de Estudios Jurídicos del CIDE.

individuales que otorga la Constitución podría ser suspendida a petición del agraviado, en tanto el poder Judicial determinase si existía la presunta violación. De presentarse a juicio del juez esa violación, la acción del gobierno quedaría anulada; de lo contrario éste podría ejercer su acción.

En sus inicios, uno de los objetivos centrales del juicio de amparo era evitar la pena corporal contra el ciudadano. Dado lo preciado que es la libertad, tenía sentido protegerla *ex ante*. El amparo es sólo para quien lo solicita, pues busca garantizar derechos específicos que parece pueden estar violados por una acción del gobierno.

Uno de los ámbitos donde la SCJN fue fortaleciendo sus atribuciones y donde el gobierno no buscó una reforma constitucional para evitarlo fue en la relación entre el gobierno y los contribuyentes. Por lo menos desde la década de los sesenta, sus sentencias han acotado el margen de discrecionalidad del Ejecutivo y del propio Legislativo (para fines prácticos, casi indistintos hasta 1997), protegiendo a ciertos grupos de contribuyentes.

A partir de los años sesenta, el juicio de amparo permite reclamar la inconstitucionalidad de las leyes fiscales federales o locales y, por consiguiente, para lograr la inaplicación en su beneficio de la correspondiente carga tributaria. La alta promoción de juicios de amparo en contra de leyes fiscales propicia el carácter proactivo del poder Judicial de la Federación en esta materia. Bajo el requerimiento constitucional de que todos los casos ventilados ante los tribunales mexicanos tienen que resolverse, es entonces explicable el creciente número de sentencias que en primera instancia son emitidas por los jueces de distrito y en última instancia por la SCJN.

Un papel tan activo de la SCJN en esta materia dista mucho de ser la norma. Por ello, comparamos el papel de la SCJN con el que los tribunales supremos han

tenido en otros dos países. Uno, Estados Unidos, con un régimen presidencial como el nuestro, pero que abreva del *common law*, muy distinto a nuestra tradición jurídica. El otro, España, con un régimen parlamentario, pero cuyo sistema jurídico proviene del derecho romano, al igual que el de México.

Finalmente, en las conclusiones damos cuenta de las razones que pueden explicar el papel tan activo de la SCJN en lo que hace a la interpretación de leyes tributarias, así como de sus implicaciones, terminando así, con una reflexión sobre el papel de la SCJN ahora que vivimos en una genuina separación de poderes.

La SCJN de México

El papel que la SCJN ha jugado en nuestro país en lo que hace a la materia tributaria ha tenido una evolución importante. Fundamentalmente, han sido dos los temas de dicho debate: por un lado, se planteó la interrogante de si la SCJN estaba facultada para revisar las leyes emitidas por el poder Legislativo en materia fiscal y, en su caso, cuál sería el alcance de esta facultad; y, por otra parte, si el artículo 31, fracción IV constitucional establecía o no garantías individuales a favor de los gobernados (equidad y proporcionalidad), cuya tutela debía ser objeto del juicio de amparo. Este artículo constitucional no se encuentra dentro de las garantías individuales. El 31 describe las obligaciones de los mexicanos. En la fracción IV de este artículo se establece como obligación: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Evolución jurisprudencial de las facultades de la SCJN

A finales del siglo XIX, el entonces ministro y presidente de la SCJN, Ignacio L. Vallarta, teniendo como antecedente las ideas de John Marshall, influyente presidente de la Suprema Corte de Estados Unidos, dio inicio a la discusión sobre la procedencia del juicio de amparo en lo que toca al tema fiscal, sosteniendo que la SCJN sólo podía juzgar aquellas normas emitidas por el Legislativo en materia tributaria, en los casos en que se cometiesen “abusos gravísimos” o que “los atentados del legislador fuesen tan graves que traspasasen el límite de sus facultades

constitucionales”. Sin embargo, el hecho de que las contribuciones fuesen consideradas “antieconómicas” o que representasen un abuso por parte del gobierno, no permitía, a su parecer, plantear tales irregularidades ante los órganos de impartición de justicia, sino que “el pueblo” tendría que exigir al poder Legislativo, por la vía electoral, que se observaran dichos principios.¹

Las ideas de Vallarta se vieron reflejadas en tesis posteriores de la SCJN, una de ellas del año de 1918, la cual, con un lenguaje propio de la época, estableció que el juicio de amparo no era procedente para impugnar cuestiones relativas a las contribuciones, incluyendo temas sobre proporcionalidad y equidad, y que éstas debían ser remediadas por el pueblo mediante el sufragio electoral. Sin embargo, a diferencia de lo propuesto por Vallarta, se excluyó en forma radical cualquier caso de excepción en que la SCJN pudiese revisar la constitucionalidad de las leyes en materia tributaria.

Para 1925, la SCJN emitió una sentencia que introducía algunas variantes que matizaron los criterios sustentados en 1918, para aceptar que en casos especiales, esto es, cuando se tratase de impuestos “exorbitantes y ruinosos”, o bien, “que el poder Legislativo se hubiese excedido en sus facultades constitucionales”, el poder Judicial de la Federación podría revisar la constitucionalidad de dichas leyes. Lo anterior llevó a la SCJN a manifestarse en esa misma tesis, en el sentido de que si bien los derechos de proporcionalidad y equidad previstos por el 31, fracción IV constitucional no se encontraban previstos en el capítulo de garantías individuales, la violación a tales derechos sí constituía una violación a las garantías de los gobernados. Así, la SCJN amplió el tema de discusión no sólo a la procedencia del juicio de amparo en lo que hace a la materia tributaria, sino también a la definición de cuál sería el fundamento constitucional para, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de las leyes fiscales.²

Esta ejecutoria propició la discusión en torno a cuáles eran las garantías individuales que debían estimarse violadas para el caso de los juicios de amparo en materia fiscal. En un primer momento, la SCJN sostuvo que “si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, eso no obstante, la violación de aquellos dere-

chos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales”.³

A pesar de que en los años de 1937 y 1940 la Segunda Sala confirmó la procedencia del juicio de amparo en la materia tributaria, en los supuestos aceptados por la propia tesis de 1925, con posterioridad sostuvo, en reiteradas ocasiones, que la SCJN carecía de la “[...] facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al poder Legislativo [y] que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal”.⁴ Con este criterio la SCJN puso fin a una importante etapa en la que se consideró el juicio de amparo como un recurso en manos de los contribuyentes para defenderse en contra de los actos del poder Legislativo en lo que hace a la materia tributaria, regresando con ello a la etapa en que no se admitía esa posibilidad, conforme se había sostenido en la tesis de 1918, antes citada. Este criterio fue ratificado en 1944, mediante la tesis titulada “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los, la Suprema Corte no tiene facultad para calificarlos”.⁵

Esto llevó a la SCJN a establecer, a partir de 1941, que: “La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, por lo que se refiere a la proporcionalidad y equidad del impuesto, no constituye una garantía individual, ni establece un mandato que limite al legislador.”

Los anteriores criterios no se mantuvieron por mucho tiempo, y fue en 1946 que la SCJN nuevamente cambió sus razonamientos, admitiendo la procedencia del juicio de amparo. Para el año de 1951, la Segunda Sala continuó sosteniendo que el poder Judicial de la Federación sí podía conocer del tema de constitucionalidad de las leyes del poder Legislativo, cuando constase la existencia de un impuesto exorbitante y ruinoso, o cuando el Legislativo se hubiese excedido de sus facultades constitucionales. Aunado a esto, sostuvo que la violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución sí constituía una violación de garantías individuales, por lo que la SCJN no podía negar la protección a los contribuyentes.⁶ En 1962, esta tesis se constituyó en jurisprudencia del Pleno de la SCJN, bajo el título “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”.

De esta forma, en un contexto político donde ciertamente el Congreso no era resultado de una expe-

sión libre y donde el sufragio electoral existía únicamente de manera formal, la presión de los contribuyentes y la poca preocupación del gobierno al respecto trajo consigo que se estableciera que el artículo 31, fracción IV de la Constitución protegía las garantías individuales de los contribuyentes. Con este cambio de criterio se garantizó la procedencia del juicio de amparo contra leyes que imponen contribuciones. Con la jurisprudencia de 1962 se reconoció en definitiva que la SCJN tiene facultades para pronunciarse sobre la materia tributaria, y así mismo se confirmó que el artículo mencionado sí constituye una garantía individual. Con este avance se dio inicio a la creación de jurisprudencia en materia tributaria en torno a dos principios: proporcionalidad y equidad.

Proporcionalidad y equidad tributarias

Los principios de proporcionalidad y equidad como requisitos de las contribuciones se encuentran establecidos en el artículo antes citado. Sobre el concepto y los alcances jurídicos de estos principios, no existe señalamiento adicional alguno en el texto constitucional, por lo cual su definición, en principio, queda a cargo de la legislación ordinaria. Sin embargo, en nuestro país, el poder Judicial ha jugado un papel muy importante en la definición de estos principios tributarios, siendo que dicha labor no puede separarse de aquellos asuntos específicos en los que la SCJN se ha visto en la necesidad de precisar tales conceptos.

Definir en la práctica proporcionalidad y equidad no es fácil y la SCJN no ha mantenido criterios estables, ni siquiera con un mismo problema, menos cuando se comparan asuntos distintos.

Proporcionalidad

El Pleno de la SCJN ha emitido criterios específicos para tratar de delimitar el alcance del principio de proporcionalidad de las contribuciones. En 2003, fue emitido un criterio relevante: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. [...] La capacidad contributiva se vincula con la per-

sona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”⁷

Este criterio no resulta absoluto, toda vez que no distingue entre los llamados impuestos directos (los que gravan el ingreso) y los indirectos (los que gravan el consumo), distinción importante al momento de determinar su proporcionalidad o falta de ella. Sin embargo, la SCJN ha establecido la proporcionalidad de los impuestos o la falta de ésta, analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

En el caso de la ley del IVA, el Pleno resolvió que la tasa general de 15% sí satisface el principio de proporcionalidad, pues al ser un impuesto indirecto, el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado. Así, la tasa fija de 15% impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.⁸ En 1997, la SCJN resolvió que la tasa fija de 35% que estableció la Ley del Impuesto Sobre la Renta “no viola el principio de proporcionalidad tributaria”, pues argumenta que en la expresión “de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tiene cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional”.⁹

En lo que hace a los fines extrafiscales, la SCJN sostuvo con motivo de los derechos por el uso de aguas, y específicamente respecto de la reclasificación vigente en 1999 que implicaba un aumento en el pago, que sí se respetaba el principio de proporcionalidad toda vez que una violación a dicho principio sólo se configura por “un incremento irracional con el valor ordinario de las cosas, y ruinoso; lo que no sucede cuando el incremento real es mínimo, y que sólo tiende a que los usuarios hagan un aprovechamiento más racional del agua”.¹⁰

Equidad

Respecto al principio de equidad, en esencia, dice el

Pleno de la SCJN en jurisprudencia del año 2000 lo siguiente: “[...] este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.¹¹

Si bien es posible que los mismos sujetos de un impuesto tengan diferentes tratamientos, en atención, por ejemplo a los denominados fines extrafiscales de las contribuciones, ello no puede justificar la violación a otros principios tributarios, como los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo mencionado.¹²

Pero la SCJN no siempre ha sido consistente con sus criterios, lo cual se deja ver en diversos asuntos. En este sentido conviene analizar el caso del impuesto al activo, respecto del cual la SCJN originalmente ratificó su constitucionalidad en lo atinente a la exención establecida a favor de las empresas que componen el sistema financiero,¹³ para cambiarlo después en forma radical y declarar su inconstitucionalidad por violación al principio de equidad tributaria.¹⁴

En referencia al principio de equidad, existen otros pronunciamientos de la SCJN en torno a lo que considera equitativo o no. En lo que se refiere al impuesto sobre la renta, en el caso de la llamada “deducción ciega”, que operaba en un 50% para el arrendamiento de casa-habitación y 35% para el de locales comerciales, el Pleno de la SCJN declaró que tal distinción era violatoria del principio de equidad, argumentando que: “El principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir un trato igual en cuanto a hipótesis de causa-

ción, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Ahora bien, la disposición mencionada contraviene dicho principio al establecer [...] la posibilidad de deducir el 50% de dichos ingresos, y de un 35% a los mismos causantes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para fines distintos, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos de una misma actividad y, por lo mismo, forman parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les da un trato desigual atendiendo al destino del inmueble objeto de contrato [...].”¹⁵

Posteriormente, el propio Pleno de la SCJN declaró que dicha deducción no violaba el principio de equidad tributaria, toda vez que: “El legislador se encuentra constitucionalmente facultado para establecer distinciones en el tratamiento de los contribuyentes, con tal que dicha regulación no resulte caprichosa o injustificada [...] el deducir el 50% de los ingresos recibidos por arrendamiento si el inmueble se destina a casa-habitación y el 35% a otro uso no viola el principio constitucional de equidad tributaria, dado que la distinción no resulta injustificada o caprichosa, al desprenderse que se trata de incentivar el que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles para vivienda [...].”¹⁶

Aunque no se dijera explícitamente, se está justificando la distinción entre los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, con base en un fin extrafiscal: incentivar el arrendamiento de inmuebles para casa-habitación.

Dos últimos casos recientes dan cuenta de la tensión que enfrenta la SCJN. Ante un amparo por las tarifas de impuesto predial del estado de Nuevo León, la SCJN lo concedió al considerar que el artículo 21 bis-8 de la Ley de Hacienda Municipal de ese estado, al establecer distintas tasas para el pago del impuesto predial en el caso de predios baldíos, dependiendo de los municipios en que se ubicasen, sí viola el principio de equidad, pues no obstante que los contribuyentes constituyan una misma categoría, al ser propietarios o poseedores de esa clase de bienes, el legislador local injustificadamente les otorga en dicho precepto un tratamiento desigual, por el solo hecho de la ubicación de esos inmuebles.

Gravar de forma desigual predios en zonas altamente pobladas, tiene una racionalidad clara: estimular la construcción en las zonas donde hay poco espacio, otro fin extrafiscal, pero al parecer la SCJN no lo considera así. Pero hay casos donde la violación constitucional parece más evidente. Pongamos el ca-

so del impuesto especial a la fructuosa, el cual saca completamente del mercado a este edulcorante. Sin embargo, en este caso, la SCJN negó el amparo bajo el argumento de que el legislador pretendía proteger a la industria azucarera nacional, pues de ella depende la subsistencia de un gran número de mexicanos. Así las cosas, al existir una justificación objetiva para hacer esa distinción, no se transgredía el principio de equidad.¹⁷

Lo anterior nos lleva a afirmar que la SCJN aún no ha establecido claramente cuándo puede decirse que una contribución es contraria a los principios de proporcionalidad y equidad. Los fines extrafiscales son aceptados o no en función de la apreciación que la SCJN tiene de los temas disputados, siendo que en otras latitudes es una atribución del poder Legislativo, no del Judicial.

Derecho comparado

Estados Unidos

El papel de la SCJN en México en materia tributaria contrasta con la actuación de la Suprema Corte de Estados Unidos. El régimen político mexicano y la propia Constitución están fuertemente inspirados en la de dicho país, aunque la tradición jurídica es muy distinta. La nuestra está basada en un formalismo jurídico; la de nuestros vecinos es mucho más pragmática, en general más cuidadosa, por ponerlo en nuestros términos, del interés del Estado.

La Suprema Corte tiene un papel activo en dotar de sentido a las leyes en el sistema jurídico de Estados Unidos. Sus decisiones van sentando precedente y limitando la actuación del Congreso. Sin embargo, en lo que hace a la materia tributaria, se ha orientado a restringir y confinar su propia jurisdicción (el llamado *self-restraint*) en lo que atañe a las cuestiones constitucionales.

Lo anterior tiene su punto de partida en las facultades que la propia Constitución de Estados Unidos le concede al Congreso en materia tributaria, en las cuales no se hace referencia alguna al trato equitativo o proporcional en el pago de los impuestos.¹⁸ La protección equitativa, aunque definida en la enmienda 14, sección primera, no tuvo por objetivo limitar las capacidades tributarias del Estado, sino otorgarle a todos los ciudadanos los mismos derechos frente a los poderes federales o locales.

Reconociendo la atribución constitucional originaria del Congreso para determinar y poner en práctica las políticas tributarias y sociales, la Suprema Corte de Estados Unidos ha sostenido consistentemente que el modelo de protección equitativa “es especialmente respetuosa del contexto de clasificación derivado de leyes tributarias complejas” y que se le debe dotar a las legislaturas de “amplio margen para establecer las clasificaciones y dibujar los lineamientos que en su juicio produzcan sistemas tributarios razonables.” Incluso cuando se discute si un impuesto es o no exorbitante, éste queda a la discreción del legislador y “la Corte no condenará un impuesto únicamente bajo el argumento de que es excesivo”.¹⁹

La solución adoptada por la Suprema Corte se da, salvo casos excepcionales, en favor de la acción legislativa y, en consecuencia, el acto legislativo tiende a ser convalidado. Ello implica la aplicación del principio antes aludido de autorrestricción que, según Thayer, hace que una ley pueda declararse inconstitucional sólo “cuando aquellos que tienen el derecho de hacer las leyes no hayan cometido un simple error, sino un error tan claro que se encuentre fuera de toda pregunta racional”.²⁰

En la medida que la separación de poderes ha sido más efectiva en Estados Unidos que en México, la interpretación que la Suprema Corte de aquel país le ha dado a la legislación que define los derechos de los contribuyentes es, paradójicamente, más limitada. Allá, el Legislativo litigó para defender sus facultades y la Suprema Corte fue internalizando un papel acotado –autorrestringido– en materia tributaria; fue entendiendo que no sólo se trata de tener autonomía, sino de definir con mucha claridad hasta dónde llega su ámbito de competencia y la posibilidad de invadir las decisiones de política legislativa y tributaria impuesta por el órgano al que en exclusiva compete fijar impuestos: el Congreso.

España

A lo largo de las últimas décadas, el tema de los límites, así como la función que debe ejercer el Tribunal Constitucional español, ha ocupado un lugar primordial dentro de los temas de estudio de la doctrina española. Por otra parte, el papel que juega el Tribunal Constitucional de ese país difiere del caso de la SCJN, tanto por la organización de aquél, como por los recursos a través de los cuales realiza el

control de constitucionalidad de normas fiscales. Respecto al tema del control de constitucionalidad de leyes ejercido por el Tribunal Constitucional español, Rubio Llorente afirma que “como intérprete supremo de la Constitución puede el Tribunal declarar la nulidad de los preceptos legales que sean contrarios a aquélla, pero sólo al término de un proceso y mediante una decisión razonada, pues su autoridad es sólo la autoridad de la Constitución, y no ostenta representación alguna en virtud de la cual pueda recabar para su voluntad libre el poder ir en contra de lo querido por la voluntad de la representación popular”.²¹

Ahora bien, mientras que en el caso mexicano el control de constitucionalidad es realizado por la SCJN, un órgano que forma parte del poder Judicial, en España esta función corresponde al Tribunal Constitucional, que es independiente de los poderes Judicial, Legislativo y Ejecutivo. Por otra parte resulta relevante mencionar que de sus doce miembros, ocho son propuestos por el Congreso y el Senado, pudiendo ser ésta una de las razones por las que el tribunal español haya optado, en ciertos casos, por el autocontrol; aunque cabe señalar que se han presentado importantes casos en los que el Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad de diversas normas tributarias.

En el caso español, el recurso de amparo únicamente resulta procedente por violaciones a los derechos fundamentales y a las libertades públicas, quedando excluida la posibilidad de impugnar violaciones al deber de contribuir y al principio de igualdad en materia tributaria, íntimamente enlazado al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. A diferencia de lo que ha sucedido en México, donde al pasar del tiempo la SCJN ha ido ampliando el alcance del juicio de amparo como medio de impugnación de leyes fiscales, el Tribunal Constitucional español ha buscado mantener dicha limitación, con la finalidad de impedir el abuso en la utilización del recurso de amparo para la impugnación de normas tributarias.

A pesar de la restricción del recurso de amparo, la impugnación de inconstitucionalidad de normas fiscales podrá ser realizada a través de medios distintos, esto es, el recurso de inconstitucionalidad y la cuestión de inconstitucionalidad, los cuales asimismo son resueltos por el Tribunal Constitucional español, siendo que los particulares no se encuentran facultados para interponer dichos medios de impug-

nación.²² Estos recursos podrían ser equiparables a las acciones de inconstitucionalidad y las controversias constitucionales que existen en nuestro país, los cuales son asimismo medios de control de constitucionalidad, aunque sus características particulares son disímiles.

Los recursos de inconstitucionalidad y las cuestiones de inconstitucionalidad tendrán efectos generales, tal como lo establece el artículo 164.1 de la Constitución española. Después de que en varias ocasiones el gobierno español se vio en la necesidad de devolver importantes cantidades de dinero, como resultado de la declaración de inconstitucionalidad de normas fiscales, el Tribunal Constitucional precisó que las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes en materia tributaria no tenían que llevar a una revisión generalizada de las situaciones no prescritas de manera específica en el caso concreto, por lo que sería el propio Tribunal el que determinaría en cada caso las consecuencias particulares de sus sentencias, lo que se ha denominado como “eficacia prospectiva” de las declaraciones de inconstitucionalidad.

Por lo que respecta a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional español en cuanto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes tributarias, se sostiene que, si bien es cierto que dicho Tribunal no aplica los principios tributarios “con la contundencia que sería deseable en estos casos” –debido a limitaciones impuestas por su propia ley reguladora–, su faceta como “legislador negativo” que emite resoluciones que dan como resultado la expulsión de una norma por resultar inconciliable con los mandatos constitucionales ha sido rara vez ejercitada en el ámbito tributario.²³

Conclusiones

De no reconocerse la facultad de la SCJN para pronunciarse en cuestiones tributarias y de considerar que los derechos de los contribuyentes no se encontraban dentro de las garantías individuales reconocidas por la Constitución, se pasó a una etapa en que el juicio de amparo es un poderoso instrumento jurídico en manos de los causantes. Esta protección parte de la reinterpretación de dos conceptos que en sí mismos dicen poco: “equitativo y proporcional”. La Constitución no los define ni da pistas de cómo entenderlos.

Si bien la SCJN no puede sencillamente dictar sentencia, ya que debe basarse en las leyes y casos dispo-

nibles, en los argumentos de las partes involucradas, y dentro de cierta lógica jurídica, dicho órgano no ha elaborado lo que razonablemente puede constituir una teoría constitucional sobre los contenidos y alcances de las garantías individuales en materia tributaria.²⁴ No se han desarrollado construcciones y argumentos lógicos que, de manera sistemática, tiendan a elaborar y desarrollar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Más que un concepto orientador de tales postulados constitucionales, lo que se percibe son criterios carentes de sistematización útiles para orientar las decisiones del propio poder Judicial de la Federación, así como para la emisión de las leyes fiscales por parte del Legislativo y su cumplimiento por parte de los contribuyentes.

La SCJN tampoco ha fijado criterios de cómo debe ejercer el control constitucional de las leyes tributarias y, en su caso, cuáles serían los límites que en esa función tendrían que autoimponerse, precisamente en aras de salvaguardar tanto el Estado de derecho y la separación de poderes como, en última instancia, los ingresos del Estado. En la jurisprudencia y en la doctrina mexicanas no existen referentes de orden jurídico, político o institucional que definan de manera específica la participación de la SCJN en la revisión constitucional de las leyes fiscales, ni sobre los impactos positivos o negativos que todas sus decisiones tienen en las finanzas públicas y en el patrimonio de los gobernados. Tampoco se ha reflexionado acerca de los parámetros que, como límites de su actuación, la SCJN tendría que autoimponerse. Esta falta de definición en los límites y alcances de la actuación de la Corte ha trascendido de tal forma que ha llevado a que en gran número de ocasiones el juicio de amparo permita cometer abusos y situaciones absurdas que finalmente resultan perjudiciales para el Estado en general.

La interpretación constitucional de los derechos de los contribuyentes analizados en este texto ha vuelto oneroso e impredecible el proceso de recaudación tributaria. Tenemos un sistema donde casi toda nueva ley fiscal o reformas a las ya existentes son motivo de litigio. Para un contribuyente importante, ampararse es una inversión razonable. En la medida en que la SCJN optó por no sólo frenar la acción del Ejecutivo, sino exigir el regreso de los impuestos, aun de impuestos al consumo que no habían sido pagados por el quejoso, se estimuló el utilizar la ruta jurídica, dado que el premio espera-

do podía ser muy alto. Los abogados suelen cobrar de entrada sólo los costos administrativos. El resto de sus honorarios se fijan en proporción de lo ahorrado o ganado con motivo de las sentencias definitivas del juicio de amparo. Las posibilidades de ganar no son bajas. Este tipo de contribuyentes tienen una buena capacidad de actuación judicial en contra de las autoridades hacendarias.

Por el contrario, para quienes esa inversión no es rentable (y no optan por la pura evasión), se enfrentan a una autoridad frecuentemente discrecional, autoritaria e ineficiente. Así, el gobierno tiene limitaciones sólo frente a una minoría de contribuyentes, pero los más importantes. Para la gran mayoría, el gobierno es una autoridad discrecional y abusiva ante la cual tienen poca protección.

Si bien los procesos jurisdiccionales restringieron la capacidad de recaudación del gobierno desde los años de hegemonía del PRI, el gobierno no desarrolló una capacidad jurídica para confrontar estos procesos con argumentos que fortalecieran su causa ni buscó cambios legales para redefinir las reglas del juego y evitar una SCJN tan intervencionista. Finalmente, el ámbito jurídico se encontraba limitado a pocos actores y el poder político podía ser utilizado en los casos extremos para presionar al contribuyente, o bien para obtener una sentencia favorable a sus intereses o incluso una interpretación para una ley específica en casos de enorme interés político.

Cuando la separación de poderes se hace una realidad, la capacidad de los contribuyentes de protegerse a través del sistema judicial aparentemente se incrementa.²⁵ Estudios posteriores deberán evaluar la dimensión empírica del problema, es decir, la manera en que ha ido evolucionando el litigio entre contribuyentes y autoridades fiscales en la medida que se consolida la división de poderes.

Si en los años previos a la genuina separación de poderes un caso importante podía ser frenado por la autoridad, ésta ya no tiene mecanismos de presión sobre el contribuyente o sobre el juez para buscar modificar sus conductas. Ahora necesita litigar ante el poder Judicial federal, para lo cual no sólo enfrenta una interpretación constitucional favorable al contribuyente construida en los últimos 40 años, sino un pobre desarrollo de sus propios instrumentos de litigio, el cual no ha mejorado de forma significativa. Darle claridad a la SCJN sobre qué busca el legislador en materia tributaria no es políticamente sencillo,

dado que una reforma constitucional requiere de mayorías difíciles de alcanzar con la actual distribución del poder.

La situación mexicana es muy distinta a las dos tradiciones jurídicas aquí analizadas, Estados Unidos y España. En estos dos países, se han establecido límites a los tribunales constitucionales en lo que hace al análisis de normas fiscales. En Estados Unidos el margen que se le da al Legislativo para negociar el establecimiento de contribuciones y al Ejecutivo para cobrarlas es mayor que en el nuestro. La limitación al gobierno desde el punto de vista de la constitucionalidad de las leyes fiscales sólo se reserva para casos extremos. Se entiende que el Legislativo es soberano para decidir qué impuestos establecer, y sólo si hay una violación evidente a algún principio fundamental interviene el poder Judicial, actuando siempre bajo el principio de autolimitación.

En el caso español, los medios de impugnación para conseguir una declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria están restringidos para los particulares, quienes únicamente pueden solicitar su interposición de manera indirecta (y sólo en lo que hace a las cuestiones de inconstitucionalidad). De este modo, existe un filtro que pretende evitar el abuso de los medios de impugnación por parte de los particulares para alcanzar la declaratoria de inconstitucionalidad de normas fiscales. Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha limitado los efectos de las sentencias en las que se declara la inconstitucionalidad de normas fiscales, con el fin de no deteriorar la hacienda pública.

La comparación del caso mexicano con los de Estados Unidos y España muestra que la SCJN de nuestro país ha ido, en materia tributaria, más allá de lo que en otras latitudes sucede con los tribunales constitucionales. De hecho, en nuestro país no se ha puesto reparo alguno en este tema. El resultado ha sido un poder Judicial de la Federación que ha frenado al Legislativo, órgano a quien compete en exclusiva el ejercicio del poder financiero del Estado federal, así como un papel central en la determinación de las características que en una democracia deben tener las contribuciones a cargo de los ciudadanos.

El objetivo final de este trabajo es señalar la necesidad de que el Estado mexicano, pero sobre todo la SCJN, quien se caracteriza por ser el principal actor en este asunto, idee mecanismos y realice reflexiones más detenidas sobre los alcances y las consecuencias

de la interpretación constitucional en lo que hace a la materia fiscal, a fin de que tanto los contribuyentes como el poder Legislativo y las autoridades hacendarias tengan una certeza sobre el contenido de las normas que rigen su actuar.

En otros términos: se trata de dilucidar qué tan *justiciable* es la política fiscal, y a la inversa, es decir, qué tanto la política fiscal puede eludir el análisis de la jurisdicción constitucional. No se trata de resolver si la SCJN puede declarar la inconstitucionalidad de las leyes fiscales, para lo cual obviamente sí tiene atribuciones, sino demostrar la imperante necesidad de que dichas facultades no las asuma con irresponsable liberalidad y, mucho menos, sin tomar en cuenta que a través de sus sentencias se involucra, e incluso se sustituye, en definiciones de política fiscal, que en muchos casos son de la competencia exclusiva del Congreso federal. La interpretación constitucional no puede sustituir la facultad de legislar que compete al Congreso.

La doctrina y la jurisprudencia contemporánea han llegado a la conclusión, sobre la cual existe consenso de que “la *interpretación constitucional* no puede equipararse a las de las restantes normas jurídicas, aun cuando pertenezca al mismo género, pues dicha interpretación, además de atribuir facultades muy amplias de valoración a los jueces constitucionales, les confiere una función política muy vigorosa puesto que influye de manera significativa en la toma de decisiones por parte de los otros dos órganos del Estado”.²⁶ La historia de cómo se interpretó el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el cual de no ser materia de amparo pasó a ser una pieza central en la protección de los derechos del contribuyente, es ilustrativa de este hecho.

Los órganos del Estado, incluida la SCJN, son responsables de la subsistencia del mismo. También la población, como elemento esencial del Estado, y en especial los sujetos de derecho calificados como contribuyentes, participan de esa misma responsabilidad y, por ende, tienen la obligación de aportar una parte de su patrimonio a la satisfacción del gasto público. Ésta es la génesis y justificación de la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual, por consiguiente, no es un postulado hipotético de lo que debe ser, sino un planteamiento pragmático de lo que el Estado realmente es y necesita para su existencia.

Sin recursos, el Estado nada puede hacer, simplemente no es. O como lo ha señalado Edmund Burke: “Los ingresos del Estado son el Estado. En efecto, todo depende de ellos, tanto por lo que respecta a su

sostenimiento como por lo que toca a su reforma.” Bajo esta óptica, la existencia real –no meramente normativa– del Estado depende de los recursos económicos a su disposición, los cuales sólo pueden extraerse del patrimonio de los particulares.

Sería paradójico e inconcebible que las decisiones de la SCJN ocasionaran la erosión de los ingresos del Estado, y, por ende, de sí misma. De ahí la responsabilidad de que sus decisiones tengan que tutelar tanto los ingresos públicos como la propiedad privada, buscando equilibrios que garanticen la subsistencia del Estado en dos vertientes inescindibles desde la perspectiva de la hacienda pública: ingreso-gasto del Estado y garantías individuales de los gobernados.

El privilegiar a la hacienda pública sobre la propiedad privada prohiere la existencia de un Estado confiscador, al tiempo que induciría la desaparición gradual de la propiedad privada, con el consecuente decaimiento de los ingresos públicos. Decisiones de ese tipo serían la génesis de un proceso involutivo de la hacienda pública y autodestructivo del Estado. Por otro lado, una interpretación ambivalente e irreflexiva del artículo 31 como garantía individual no sólo puede atentar contra la separación de poderes, sino también erosionar la capacidad de recaudación del Estado.

Actualmente, la SCJN tiene la última palabra sobre el contenido y los alcances del artículo 31 y, por consiguiente, el poder de construir una hacienda pública “justa” o de descomponerla, o bien, de destruir el patrimonio de los gobernados. Estos efectos implican la necesidad de que el poder Judicial de la Federación asuma una visión de Estado en la materia hacendaria y que decida con una metodología clara en qué supuestos la SCJN puede inmiscuirse en las decisiones de política tributaria tomadas por el poder Legislativo.

El privilegio constitucional de la SCJN para revisar la constitucionalidad de las leyes fiscales no puede tenerse por irrestricta y carente de límites en cuanto a su determinación y alcances. El primero de esos límites es que esa revisión debe tener como propósito fundamental la subsistencia del Estado de derecho, que implica la supervivencia del Estado mismo, del cual el poder Judicial constituye uno de sus órganos. Las decisiones de éste, por lo tanto, difícilmente pueden suponer la anulación o inaplicación de las leyes tributarias, cuya racionalidad política ha sido analizada por el Congreso, en su carácter de órgano constitucional competente para ello. Si las decisiones de política tributaria corresponden en exclusiva al Legislativo, la SCJN está obligada a definir en qué casos ex-

tremos ella se encuentra facultada para declarar su inconstitucionalidad.

En este aspecto, el cuidado con que la Corte deba emitir sus sentencias en materia de constitucionalidad de leyes fiscales no es una mera propuesta teórica, sino que debe verse como un reflejo de la responsabilidad con que aquélla, como órgano límite de interpretación constitucional, debe revisar la validez de las leyes sometidas a su escrutinio. Si la SCJN es el órgano que en todos los casos tiene la última palabra sobre la determinación de los contenidos y los alcances del texto constitucional, es una responsabilidad inherente al ejercicio de sus funciones que éstas las ejerza en forma tal que asegure la vigencia del Estado de derecho. Una forma de lograrlo es a través de la autoimposición de límites en los juicios en que estén incluidas decisiones de política fiscal por parte del Legislativo. Es necesario que el poder Judicial revise la necesidad de fijarse reglas que se traduzcan en límites, al resolver los juicios que son planteados ante él en contra de leyes fiscales emitidas por el Congreso federal, al igual que se hace en países como Estados Unidos y España, y como se hizo en México desde la época de Ignacio L. Vallarta y durante la primera mitad del siglo xx.

Como árbitro último de toda disputa, la SCJN reaparece con un protagonismo en materia tributaria. Reaparece, no aparece. Esta distinción es importante dado que hoy trae consigo la jurisprudencia de los años en que era una de los pocos contrapesos para el Ejecutivo y el Legislativo. En los años en los que su papel era poco visible, se fue desarrollando una interpretación de los derechos de los contribuyentes particularmente amplia, pues éstos eran los únicos que litigaban con atención; el Ejecutivo rara vez lo hacía. Con la actual distribución del poder es difícil pensar que se puede dar marcha atrás a esta versión desde el Legislativo, con una reforma constitucional. Más bien, así como en un momento dado un mismo artículo fue reinterpretado, es momento de repensar el alcance que debe tener la interpretación hasta ahora dominante.

Ahora que el manto del poder presidencial se ha retirado con el surgimiento de una democracia plural, donde el partido en el poder no tiene la mayoría en ninguna de las Cámaras del Congreso y donde la SCJN tiene los recursos económicos y jurídicos para hacer valer su independencia, resultaría desaconsejable que aquélla adquiriese un poder superior al que es de esperarse en una democracia que en sus orígenes mismos se organizó en torno a la facultad del

poder Legislativo de decidir quién y cómo se pagan los impuestos.

- 1 Vallarta, Ignacio L., *Obras*, tomo II-Votos II, Editorial Porrúa, México, 1989, pp. 31-35.
- 2 Ver tesis intitulada "Impuestos", *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo XVII, Pleno, p. 1014.
- 3 Tesis intitulada "Impuestos, proporcionalidad y equidad en los", *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXV, Segunda Sala, p. 3831.
- 4 Tesis intitulada "Impuesto, proporcionalidad del", *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXII, Segunda Sala, p. 1989.
- 5 *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo LXXIX, Segunda Sala, p. 6012.
- 6 *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, tomo CIX, Segunda Sala, p. 545.
- 7 Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVII, Pleno, p. 144.
- 8 Tesis P./J. 4/1990, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, tomo IV, primera parte, Pleno, p. 143.
- 9 Tesis P. CXXXIX/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo VI, Pleno, p. 207.
- 10 Tesis P./J. 31/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo V, Pleno, p. 59.
- 11 Tesis P. CXX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XII, Pleno, p. 99.
- 12 Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XII, Pleno, p. 35.
- 13 Tesis P. CIV/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo X, Pleno, p. 15.
- 14 Tesis P./J. 1/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, tomo VII, Pleno, p. 114.
- 15 Tesis P./J. 10/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo III, Pleno, p. 38.
- 16 Tesis P. XCIV/92, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, tomo LX, Pleno, p. 35.
- 17 Tesis P./J. 151/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XV, Pleno, p. 6.
- 18 Tesis: 2a./J 57/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVII, Segunda Sala, p. 570.
- 19 El artículo primero, octava sección, cláusula Primera de la Constitución de los Estados Unidos de América dispone: "El Congreso tendrá facultad: para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos."

- ²⁰ <http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/08.html#1>.
- ²¹ Citado por La Roche, Humberto J., *El control jurisdiccional de la Constitucionalidad en Venezuela y los Estados Unidos*, Universidad de Zulia, Facultad de Derecho, Maracaibo, 1972, p. 46.
- ²² Citado por Fernández Segado, Francisco, *La jurisdicción constitucional en España*, Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo, Bogotá, 1999, pp. 27 y 28.
- ²³ Por medio del recurso de inconstitucionalidad es posible impugnar normas generales y sólo podrá ser promovido por "el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados, cincuenta Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas", tal como lo establece el artículo 162.1.a de la Constitución española. Por su parte, las cuestiones de inconstitucionalidad serán promovidas por jueces o tribunales, dentro de algún proceso, en términos del artículo 163 constitucional. En lo que toca a este último recurso, los particulares podrán solicitar al órgano judicial que plan-

tee la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, dejando así abierta una posibilidad de participación indirecta de los individuos.

- ²⁴ Gallego Peragón, J. M., *Los principios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, pp. 213 a 214.
- ²⁵ La ausencia de una teoría constitucional construida por parte de la SCJN, no sólo para efectos fiscales sino integrales en México, es sostenida por Cossío Díaz, José Ramón, *Teoría Constitucional de la Suprema Corte de Justicia*, Fontamara, México, 2004.
- ²⁶ Datos muy crudos parecen indicar esto. Para septiembre del 2004 la SHCP tenía 158 689 millones de pesos en litigios con contribuyentes. En los nueve primeros meses de 2004, la SHCP enfrentó casi 40 mil disputas en primera y segunda instancias. Perdió 57% de los casos. La información de la SHCP no detalla el monto perdido, pero datos de algunas empresas en Bolsa indican pérdidas cuantiosas. Coca-Cola-Femsa, Bimbo, Cintra, Grupo TMM y su filial TFM, ganaron en litigios contra la SHCP de cerca de 12 500 millones de pesos. *Reforma*, 4 de diciembre de 2004.

EstePaís
TENDENCIAS Y OPINIONES

¡Esta navidad regale una suscripción!

\$450.00 m.n. en México
\$95.00 usd en USA, \$100 .00 usd Asia y Europa

Forma de pago

• Depósito en cuenta:
No. 0443280527 Sucursal 41 Coyoacán
BBVA Bancomer, SA de CV
A nombre de DOPSA, SA de CV
Anexar fichas de depósito y/o enviar por fax

• pague con cheque No...
Banco: ...
A nombre de DOPSA, SA de CV

• en efectivo, comuníquese a:
5658•2326 5659•8360

estepaissuscripciones@prodigy.net.mx
DOPSA, SA de CV. Dulce Olivia No. 71 Col. Villa
Coyoacán, México 04000 DF

EstePaís
TENDENCIAS Y OPINIONES



Datos de entrega

Nombre _____
Compañía _____
Calle _____ No. _____
Colonia _____ C.P. _____
Ciudad _____ Estado _____
Tel _____ Fax _____
e-mail _____

Facturar a nombre de:

Nombre o compañía _____
Calle _____ No. _____
Colonia _____ C.P. _____
Ciudad _____ Estado _____
Tel. _____ Fax _____
RFC _____