NÚMERO 13

CARLOS ELIZONDO, LUIS MANUEL PÉREZ DE ACHA

Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes

DICIEMBRE 2005

CIDE

www.cide.edu

Las colecciones de **Documentos de Trabajo** del **CIDE** representan un medio para difundir los avances de la labor de investigación, y para permitir que los autores reciban comentarios antes de su publicación definitiva. Se agradecerá que los comentarios se hagan llegar directamente al (los) autor(es).

• D.R. ® 2005. Centro de Investigación y Docencia Económicas, carretera México-Toluca 3655 (km. 16.5), Lomas de Santa Fe, 01210, México, D.F.
Tel. 5727•9800 exts. 2202, 2203, 2417
Fax: 5727•9885 y 5292•1304.
Correo electrónico: publicaciones@cide.edu
www.cide.edu

Producción a cargo del (los) autor(es), por lo que tanto el contenido así como el estilo y la redacción son su responsabilidad.

Resumen

Este artículo analiza cómo evolucionó el papel de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en dotar de protección al contribuyente, con qué bases e implicaciones. Si bien el texto constitucional respectivo no ha variado desde la Constitución de 1857, se observa como fue fortaleciendo de forma notable sus atribuciones en la materia. Por lo menos desde la década de los sesenta, sus sentencias han acotado el poder en materia tributaria del Ejecutivo y del Legislativo. Su activismo, sin embargo, no es producto de una doctrina clara y consistente.

Un papel tan activo de la SCJN en esta materia dista mucho de ser la norma en otros países. 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. En estos dos sistemas los Tribunales Supremos intervienen mucho menos que el nuestro en materia de inconstitucionalidad de leyes fiscales. 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

Abstract

The article analyzes how has the role of the Supreme Court of Justice of Mexico (SCJM) evolved in providing protection to the taxpayer in Mexico, the logic behind it, and its implications. Although the constitutional framework related to this topic has remained unchanged since the Constitution of 1857, it is shown how its role in fiscal issues has been gradually and consistently strengthened. At least since the 1960s, the SCJM´s resolutions have limited the power of the Executive and the Legislative in fiscal issues. This active role, however, is not a product of a clear and consistent doctrine.

The vigorous role of the Mexican Supreme Court on tax issues is far from being the norm elsewhere. The article compares the role of the SCJM with equivalent Courts in two countries. The first one is the United States, which has a presidential regime like Mexico, but with common law, a different legal tradition than Mexico. The other one is Spain, with a parliamentary regime, but a legal system derived from Roman law, like Mexico. The Supreme Courts of these two countries interfere much less in issues related to the unconstitutionality of fiscal law. The conclusions of the article elaborate on the causes which could help explain the active role of the SCJM in interpreting fiscal law and the implications of it.

Introducción

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 este papel fue estático. Este artículo busca analizar cómo evolucionó el papel de la SCJN en dotar de protección al contribuyente, con qué bases y con qué implicaciones.

Iniciamos con un análisis del papel que la SCJN ha tenido en esta temática desde la Constitución de 1857. En materia de garantías individuales, la Constitución mexicana de 1917 es heredera clara de la Constitución de 1857. 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 individuales que otorga la Constitución, podría ser suspendida a petición del agraviado, en tanto el Poder Judicial determinase si la presunta violación existía. De presentarse a juicio del juez esa violación, la acción del gobierno quedaría anulada; de lo contrario éste podría ejercer su acción.

El juicio de amparo es una protección efectiva, en la medida en que posibilita, en determinados supuestos, la suspensión de los actos reclamados. 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, hacía 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. Con el tiempo, el juicio de amparo ha ampliado su ámbito de protección a prácticamente todos los espacios en los que el Poder

Judicial presuponga la existencia de actos de autoridad violatorios de garantías individuales.

El amparo ha llevado a una justicia particularmente complicada donde las incidencias procesales se multiplican. Ha llevado también a abusos y situaciones absurdas. Bajo el mecanismo del juicio de amparo, por ejemplo, circulan taxis no registrados ante la autoridad competente, convirtiéndose así en un recurso utilizado por taxistas que no tienen documentos y que sólo buscan evitar la regulación de la autoridad. Los quejosos han encontrado intersticios para hacer que los juicios de amparo se tramiten en distintos juzgados, con lo que el juego judicial es casi infinito.

La Constitución de 1917, y la fuerte tradición garantista que viene de la Constitución de 1857, siempre estuvo vigente y desde antes de alcanzar esa condición de "nuevo actor", el Poder Judicial Federal desempeñaba ya un papel fundamental en diversos ámbitos de la vida pública. Los particulares podían buscar su protección y la obtuvieron en varios ámbitos cruciales, como por ejemplo en la protección de la propiedad en los primeros años de la reforma agraria. Tan importante era esta protección, que cuando el gobierno quería evitar litigios e intromisiones del Poder Judicial Federal, mejor optaba por modificar la Constitución, para no hacer objeto del juicio de amparo los asuntos donde buscaba amplia libertad. Tal fue el caso en los conflictos vinculados a la reforma agraria y a los procesos electorales.

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 Poder 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 la proactividad 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.[1]

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

[1] La explicación del sistema de distribución de competencias en materia de amparo amerita un mayor desarrollo, pues existen supuestos en los que la segunda instancia de los juicios de amparo en contra de leyes fiscales, no es resuelta por la SCJN sino por los Tribunales Colegiados de Circuito. No obstante, es válida nuestra afirmación de que la SCJN es la que en última instancia determina la validez o la inconstitucionalidad de las leyes fiscales.

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.

Estos dos sistemas tienen un punto de coincidencia, la existencia, en mayor o menor medida, de una limitación por parte de sus tribunales constitucionales al momento de declarar la inconstitucionalidad de leyes fiscales. En el caso norteamericano, sólo por excepción -en casos singularmente particulares-, la Corte Suprema ha declarado la inconstitucionalidad de leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo.

A diferencia de lo que la experiencia demuestra que en múltiples ocasiones ha sucedido en nuestro país, en los Estados Unidos rige el principio general, sustentado en un principio de deferencia hacia las atribuciones originarias del Legislativo, de que las leyes fiscales gozan de una sólida presunción de validez constitucional. En España, por su parte, el Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias, sin embargo esto ha sido a través de recursos distintos al amparo, y a la fecha ha mantenido la limitación en cuanto a la procedencia del recurso de amparo en esta materia.

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.

1. La SCJN de México

El papel de la SCJN en nuestro país en lo que hace a la materia tributaria, ha tenido una evolución importante. Fundamentalmente, han sido dos los temas materia 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 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.*

1.1. 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 Poder 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.

Las anteriores ideas constituyen lo que se denomina la tesis "Vallarta-Marshall", respecto de la cual está ampliamente arraigada la idea de que Ignacio L. Vallarta sostuvo que el juicio de amparo nunca era procedente contra las leyes tributarias. Sin embargo, esa impresión es inexacta, según se desprende de los textos escritos por él y que a continuación de transcriben:

> *Es, pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expoliación de su propiedad, conculcando no solamente los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sin las más claras regla de la justicia [...].*
>
> *[...]*
>
> *He dicho que la razón pura recomienda y apoya esas teorías, y debo probarlo. Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo,*

que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc., etc. [...]. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial [...].

[...]

Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido [...]. Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos o propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que en el pueblo [sic] tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del poder Legislativo.

[...]

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra la opresión.[2]

[2] Vallarta, Ignacio L. (1989), *Obras*, Tomo II-Votos II, Editorial Porrúa, S.A., México, pp. 31 a 35.

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 y, a diferencia de los casos de excepción propuestos por Vallarta, en forma radical excluyó las facultades de la SCJN para revisar la constitucionalidad de las leyes en materia tributaria. En dicha tesis se sostuvo lo siguiente:

> *CONTRIBUCIONES DE LOS ESTADOS. Las que éstos decreten para el pueblo de su territorio, y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por el Poder Federal, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las Legislaturas ciudadanos ecuánimes y patriotas, que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad.*[3]

De manera concomitante, en el mismo asunto el Pleno de la SCJN emitió otra tesis en la que se estableció que los requisitos de proporcionalidad y equidad debían ser calificados únicamente por el Poder Legislativo, en los siguientes términos:

> *IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. Los relativos a la proporción y equidad de los que se decreten, deben ser calificados por las respectivas legislaturas, o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustarlos a la Constitución General.*[4]

Para el año de 1925, la SCJN emitió una sentencia que introducía algunas variantes que matizaron los criterios sustentados en 1918 anteriormente transcritos, 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. Se trata del caso identificado como Aurelio Maldonado, que por su importancia se transcribe a continuación:

> *IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el*

[3] Tesis intitulada "CONTRIBUCIONES DE LOS ESTADOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo II, Pleno, pp. 1136, (Registro número 291,658).
[4] Tesis intitulada "IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo II, Pleno, pp. 1136, (Registro número 811,648).

impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.[5]

El tema central abordado en esta ejecutoria fue que la SCJN sí podía revisar las leyes emitidas por el Poder Legislativo en materia fiscal, bajo los supuestos antes descritos, los cuales eran coincidentes con las ideas sustentadas varias décadas antes por Ignacio L. Vallarta. Sin embargo, la aseveración de que el juicio de amparo era procedente para impugnar contribuciones, debía contar con un fundamento de carácter sustantivo que justificara la resolución de estos temas. Por ello, en un primer momento la SCJN tuvo que manifestarse en el sentido de que si bien los principios 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.

Posteriormente, en el año de 1937, la Segunda Sala de la SCJN retomó el criterio contenido en la tesis de 1925 y argumentó que el Poder Legislativo no era el único que podía pronunciarse sobre el tema de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, pues era el Poder Judicial quien, en los supuestos aceptados en la propia tesis de 1925, estaba facultado para revisar dichos asuntos.[6] En igual sentido se pronunció la Segunda Sala en el año de 1940.[7]

[5] Tesis intitulada "IMPUESTOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XVII, Pleno, pp. 1014, (Registro número 810,759).

[6] Tesis intitulada "IMPUESTOS, PROPORCIÓN Y EQUIDAD DE", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LI, Segunda Sala, pp. 333, (Registro número 333,175).

Como se señaló previamente, la ejecutoria emitida en el asunto de Aurelio Maldonado 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. Dicha discusión versaba sobre si debía hacerse referencia al artículo 31, fracción IV constitucional, lo que suponía que se aceptaba que tal artículo establecía garantías individuales, o bien, si la violación materia del juicio de amparo recaía en los artículos 14 y 16 del mismo ordenamiento. En un primer momento, la SCJN continuó sosteniendo 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 derechos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales.*[8]

Sin embargo, a partir de 1941 la SCJN introdujo algunas variantes al criterio antes transcrito, para afirmar 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. Es un enunciado de un principio de economía financiera."[9]

Con posterioridad, la Segunda Sala 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."[10] La importancia de este criterio radica en el hecho de que, por su conducto, la SCJN puso fin a una importante etapa en la que se consideró al 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.

[7] Tesis intitulada "IMPUESTOS, FACULTADES DEL PODER JUDICIAL PARA INTERVENIR EN MATERIA DE", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, Segunda Sala, pp. 3830, (Registro número 329,118).

[8] Tesis intitulada "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, Segunda Sala, pp. 3831, (Registro número 329,119).

[9] Tesis intitulada "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXX, Segunda Sala, pp. 2278 (Registro número 327,651).

[10] Tesis intitulada "IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD DEL", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXII, Segunda Sala, pp. 1989, (Registro número 326,630). En este mismo sentido véanse las tesis intituladas: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", publicadas en diversos Semanarios Judiciales de la Federación, todos de la Quinta Época, con registros número 324,983; 324,988; 324,562; y, 324,329).

Este criterio restrictivo, últimamente citado, fue ratificado en el año de 1944, mediante la tesis que a continuación se transcribe:

> *IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, LA SUPREMA CORTE, NO TIENE FACULTAD PARA CALIFICARLOS. Es verdad que la jurisprudencia que dice: "Contribuciones de los Estados. Las que los Estados decreten, para el pueblo de su territorio y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por medio del amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las legislaturas respectivas, ciudadanos ecuánimes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad"; ha sido contrariada a partir de la ejecutoria pronunciada en el amparo promovido por Aurelio Maldonado, publicada en la página 1013 del Tomo XVII, de la Quinta Época del Semanario Judicial; pero también lo es que no ha prevalecido ese criterio, pues en los tocas 7375-41-1a., Oralia Guerrero viuda de Villarreal; 5757-43-1a. Rodolfo Teutle Tello, y 5607-143. Jorge Ahumada, se ha resuelto: "Proporcionalidad y equidad del Impuesto. La Suprema Corte de Justicia no tiene 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, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal."*[11]

Los anteriores criterios no se mantuvieron por mucho tiempo, y fue en 1946 que la SCJN nuevamente cambió sus razonamientos, admitiendo en ciertos supuestos la procedencia del juicio de amparo. Así, se planteó como regla general que el juicio de amparo no era el medio para impugnar disposiciones legales que establecieran impuestos a los contribuyentes, aunque aceptando la existencia de casos de excepción, como se señala a continuación:

> *IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. No debe hacerse en el juicio de garantías la crítica de la proporcionalidad del impuesto, cuando la falta de proporción o de equidad sea opinable o dudosa o cuando, aun siendo cierta, pueda estimarse leve, la Corte sólo puede otorgar la protección constitucional cuando evidentemente haya una notable desproporción en la cuota fiscal, de suerte que el tributo resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio.*[12]

[11] Tesis intitulada "IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, LA SUPREMA CORTE, NO TIENE FACULTAD PARA CALIFICARLOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXIX, Segunda Sala, pp. 6012, (Registro número 324,099).

[12] Tesis intitulada "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XC, Segunda Sala, pp. 944, (Registro número 321,480). En este mismo sentido véanse también las tesis publicadas en diversos Seminarios Judiciales de la Federación, todos de la Quinta Época, intituladas: "IMPUESTOS, EXORBITANTES, AMPARO EN CASO DE", Registros número 806,617 y 321,263;

En el año de 1951, la Segunda Sala de la SCJN 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.[13]

En el año de 1962, este último criterio culminó constituyendo jurisprudencia del Pleno de la SCJN, en los siguientes términos:

> *IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular [...].*[14]

De esta forma, en un contexto político donde ciertamente el Congreso no era resultado de una expresión libre y donde el sufragio electoral existía únicamente de manera formal, la presión de los contribuyentes y la poca preocupación del gobierno al respecto llevó a 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 en contra de las 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 31, fracción IV constitucional sí constituye

"IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", Registro número 321,611; "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", Registro número 320,857.

[13] Tesis intitulada "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo CIX, Segunda Sala, pp. 545, (Registro número 319,226).

[14] Tesis de jurisprudencia intitulada "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HO, Tesis 385, Pleno, pp. 357, (Registro número 389,838).

una garantía individual. Con este avance se dio inicio a la creación de jurisprudencia en materia tributaria en torno a dos principios estructurales: proporcionalidad y equidad.

1.2. Concepto y alcances de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias

Los principios de proporcionalidad y equidad como requisitos de las contribuciones, se encuentran establecidos en el artículo 31 constitucional 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 Federal 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. A continuación presentamos un análisis de los mencionados principios, a la luz de algunos casos relevantes conocidos por el Máximo Tribunal de nuestro país, señalando, así mismo, los casos en que su interpretación no ha sido estable.

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 cual señala lo siguiente:

> *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. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una*

> *naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona 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.*[15]

Sin embargo, 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, ya que resulta incorrecto afirmar que una tarifa progresiva sea la única forma de atender este principio. Asimismo, dicho criterio no resulta aplicable para el caso de otros gravámenes como son los derechos, las contribuciones de mejoras y las aportaciones de seguridad social.

Así, existen diversas corrientes con respecto a la proporcionalidad del impuesto. Algunos autores consideran que se debe fijar una tasa porcentual que obligue a los sujetos a pagar una parte proporcional de su ingreso, utilidad o rendimiento. Bajo este supuesto, todos los sujetos están obligados a pagar un porcentaje determinado que, dependiendo de su nivel de ingreso, fijará el monto de su contribución. Otra corriente considera que la tasa porcentual debe ser progresiva por lo que la tasa del impuesto deberá ser menor para los contribuyentes de ingresos inferiores a determinado límite, y deberá aplicarse una tasa mayor cuando el sujeto obligado tenga ingresos superiores al mismo.

El primer criterio establecido por la SCJN respecto a la proporcionalidad, permitió vincularlo con el concepto de capacidad financiera del gobernado. Sin embargo, este criterio fue posteriormente matizado al admitir que tratándose de tributos distintos del Impuesto Sobre la Renta, considerado impuesto directo:

> *[...] no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.*[16]

[15] Tesis P./J. 10/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Pleno, pp. 144, (Registro número 184,291).
[16] Tesis P./J. 4/1990, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IV, Primera Parte, Pleno, pp. 143, (Registro número 205,939).

En el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Pleno resolvió que la tasa general de 15% sí satisface el principio de proporcionalidad:

> *[...] dado que el conforme al sistema que rige al impuesto al valor agregado, al que doctrinalmente se le puede clasificar como 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 del quince por ciento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.*[17]

Así mismo, en 1997, la SCJN resolvió que la tasa fija del 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."[18]

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:

> *[...] tal reclasificación atiende a un fin extrafiscal, que lo es el inducir al uso racional del agua, sin que lo anterior transgreda el principio de proporcionalidad [...] pues para así considerarlo debe demostrarse que el aumento respectivo resulta exorbitante, es decir, 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.*[19]

Equidad

Respecto al principio de equidad, en esencia, dice el Pleno de la SCJN en jurisprudencia del 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,*

[17] Tesis P.CXXXIX/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Pleno, pp. 207, (Registro número 197,680).
[18] Tesis P./J. 31/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Pleno, pp. 59 (Registro número 198,695).
[19] Tesis P. CXX/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Pleno, pp. 99, (Registro número 191,354).

> *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.*[20]

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, tal como lo ha sostenido el propio Pleno de la SCJN en la tesis que se transcribe:

> *La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.*[21]

Tal como lo señalamos al inicio de este apartado, 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,[22] para cambiarlo después en forma radical y declarar su inconstitucionalidad por violación al principio de equidad tributaría.[23]

Haciendo referencia concretamente al principio de equidad, existen otros pronunciamientos de la SCJN en torno a lo que considera equitativo o no. Por ejemplo, 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, en la Octava Época el Pleno de la SCJN declaró que tal distinción era violatoria del principio de equidad, argumentando que:

[20] Tesis P./J. 24/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, Pleno, pp. 35, (Registro número 192,290).
[21] Tesis P. CIV/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo X, Pleno, pp. 15 (Registro número 192,744).
[22] Tesis P./J. 1/91, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Pleno, pp. 114 (Registro número 205,837).
[23] Tesis P./J. 10/96, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Pleno, pp. 38 (Registro número 200,115).

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 causación, 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 [...].[24]

Posteriormente, en la Novena Época, el propio Pleno de la SCJN declaró que la citada 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 [...].[25]

Es decir, 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.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, en sendas jurisprudencias de la Novena Época, se declara la mecánica del acreditamiento del impuesto como violatoria del principio de equidad y del de proporcionalidad. Por lo que hace a la inequidad de dicho sistema, la SCJN establece:

[...] viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento

[24] Tesis P. XCIV/92, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tomo 59, Pleno, pp. 35, (Registro número 205,610).
[25] Tesis P./J. 151/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Pleno, pp. 6, (Registro número 187,926).

previsto en el artículo reclamado (consistente en aplicar el total del impuesto acreditable [...]).[26]

Para el caso de los derechos por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, el Pleno de la SCJN consideraba hasta el año 2000, que con base en el principio de equidad y dado que el agua no se encuentra en cantidades iguales en todo el país, había sustento para aumentar el pago de derechos en aquellas zonas donde la cantidad hubiere disminuido. Se argumentó al respecto:

El principio de equidad tributaria consiste, básicamente en que se dé un trato igual a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, de modo que, tratándose de la disponibilidad de aguas del subsuelo para su uso o aprovechamiento, como es un hecho notorio que el agua no se encuentra en igual cantidad en todo el país [...] es por ello que el legislador [...] estableció cuotas diferenciales en relación con el agua disponible [...]. En consecuencia [...] se justifica objetivamente que se le reclasifique en una zona de disponibilidad superior (lo que no quiere decir que haya más agua utilizable, sino precisamente lo contrario, esto es que ha disminuido la cantidad de agua, y por ende, que deba aumentarse el pago de derechos) pues se les da un trato igual a los que se encuentran en igualdad de condiciones [...].[27]

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 con el siguiente argumento:

[...] el artículo 21 bis-8 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Nuevo León, al establecer que en el caso de predios baldíos el impuesto predial se determinará, liquidará y pagará, aplicando a su base una tasa del 6 al millar anual, si se encuentran ubicados en los Municipios de Apodaca, Escobedo, Guadalupe, Monterrey, San Nicolás de los Garza, San Pedro García y Santa Catarina, y de 3 al millar anual, si se encuentran ubicados en los demás Municipios del Estado, viola los referidos principios constitucionales, pues no obstante que los contribuyentes tienen las mismas características objetivas (ser propietarios o poseedores de esa clase de bienes) y realicen un mismo hecho generador del gravamen, lo que hace que constituyan una misma categoría, el legislador local injustificadamente les otorga en dicho precepto un tratamiento desigual, por el solo hecho de la ubicación de esos inmuebles; aunado a que la

[26] Tesis P./J.81/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Novena Época, Pleno, pp. 90, (Registro número 191,432).
[27] Tesis P. CXXI/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Novena Época, Pleno, pp. 98.

> *desproporcionalidad de este gravamen también es producto de desatender a la real capacidad contributiva del obligado.*[28]

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 asuntos donde la violación constitucional parece más evidente. Pongamos el caso del impuesto especial a la fructuosa, el cual saca completamente del mercado a este edulcorante. Sin embargo, la SCJN, en este caso, negó el amparo bajo el siguiente argumento:

> *[...] esta distinción obedece a que el legislador protege a la industria azucarera nacional, pues de ella depende la subsistencia de un gran número de mexicanos. Por tanto, al existir una justificación objetiva para hacer esa distinción, dicho numeral no transgrede el principio constitucional de referencia, toda vez que da el mismo trato a todos aquellos que utilicen edulcorantes distintos al azúcar de caña, pero diferente respecto de aquellos que utilicen ésta.*[29]

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. Ambos son conceptos muy vagos que han sido definidos de forma contradictoria y un poco caprichosa por la SCJN. 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, como veremos en un momento, ésta es fundamentalmente una atribución del Poder Legislativo, no del Judicial. En general, las implicaciones de las decisiones de la SCJN no parecen ser centrales en las justificaciones utilizadas. Más que el efecto, en la realidad domina una discusión de tipo más escolástico, y la conclusión del debate puede terminar en un sentido o en otro en función de las condiciones específicas de cada litigio.

2. Derecho Comparado

2.1. Estados Unidos de América

El papel de la SCJN de México en materia tributaria contrasta con la actuación de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América. El régimen político

[28] Tesis: 1a. XLI/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Primera Sala, pp. 294, (Registro número 183,231).
[29] Tesis: 2a./J 57/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Segunda Sala, pp. 570.

mexicano y la propia Constitución están fuertemente inspirados en la de dicho país, aunque la tradición jurídica es muy distinta. La nuestra 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.

En el sistema jurídico de los Estados Unidos, la Suprema Corte tiene un papel activo en dotar de sentido a las leyes. Sus decisiones van sentando precedente y limitando la actuación del Congreso, muchas veces ante el enojo de los legisladores.

En la tradición de derecho romano como la nuestra, por lo menos en la interpretación post-revolución francesa, se espera una división de poderes clara, donde los jueces sólo deben utilizar la ley para sus sentencias y no los razonamientos de otros jueces. De esta forma lo ha argumentado Merryman al comparar ambas tradiciones legales: "Una expresión extrema del dogma de la estricta separación del poder legislativo y judicial era la noción de que los jueces no debían interpretar legislación incompleta, contradictoria o poco clara. Tenían siempre que referir estas preguntas a la legislatura para una interpretación autorizada."[30]

Paradójicamente, en el caso que nos ocupa, la función interpretativa de la SCJN de México es más amplia que en los Estados Unidos, pues en este país la Suprema Corte se ha orientado a restringir y confinar su propia jurisdicción (el llamado *self-restraint*) en lo que atañe a las cuestiones constitucionales. La reflexión de la Suprema Corte en lo que hace a la materia tributaria, tiene su punto de partida en las facultades que la propia Constitución de los Estados Unidos de América le concede al Congreso en materia tributaria, las cuales difieren del caso mexicano.

Así, el Artículo Primero, Octava Sección, Cláusula Primera de la Constitución de aquel país 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.

Posteriormente, con motivo del debate generado en torno a la inconstitucionalidad del Impuesto Sobre la Renta, declarada en decisión dividida por parte de la Suprema Corte en 1895,[31] fue necesaria una enmienda para dejar en claro que este impuesto no violentaba la Constitución. En dicho caso, la Suprema Corte sostuvo que ese impuesto se establecía sobre un ingreso uniforme en todo el país, por lo que, al tratarse de un impuesto

[30] Merryman, John Henry (1985), *The Civil Law Tradition*, Stanford University Press, pp. 36. La traducción de ésta y de todas las citas subsecuentes es nuestra.

[31] Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment16/01.html#1.

directo, sólo podía ser establecido por el Congreso tomando como referencia el número de la población. Para salvar esa interpretación, la enmienda 16 de la Constitución dispone:

El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.

Como se aprecia, a diferencia de lo que sucede en México, en el texto de la Constitución de los Estados Unidos no se hace referencia alguna al trato equitativo o proporcional en el pago de los impuestos. La protección equitativa, definida en la enmienda 14, sección primera, no tuvo por objetivo limitar las capacidades tributarias del Estado, sino otorgarle a todos los ciudadanos mismos derechos frente a los poderes federales o locales.[32] Esta enmienda ha sido interpretada en materia tributaria con precisión por la Suprema Corte, en los términos que se transcriben a continuación:

> *En las decisiones sobre protección equitativa, esta Corte ha enfatizado que las opciones de política económica y social incorporadas en la legislación tributaria no deben ser alteradas con ligereza. Las clasificaciones legislativas que no atentan contra derechos fundamentales o discriminan por razones de clase deben mantenerse si están relacionadas racionalmente a un propósito gubernamental legítimo. En materia de imposición, aun más que en otros ámbitos, la Corte ha sostenido que las legislaturas necesariamente poseen la más amplia libertad de clasificación. Si una legislatura concluye que "el interés público se ve beneficiado" al cobrar un impuesto diferencial, "a un negocio puede no cobrarse un impuesto y al otro sí, con el fin de promover al primero o para restringir o suprimir al segundo." Carmichael v. Southern Coal & Coke Co., 301 U.S. 495, 512 (1937). Una legislatura no viola los requisitos de protección equitativa al adoptar un régimen que obligue a un segmento industrial al pago de impuestos aun cuando exenta a otros "negocios semejantes." Steward Machine Co. v. Davis, 301 U.S. 548, 584 (1937).*[33]

De este modo, la conclusión es que la Suprema Corte no exige al Congreso que sustente, en el caso citado, la decisión de gravar de distinta forma a la industria del juego cuando se trata de casinos flotantes frente al gravamen que impone para el caso de carreras. En palabras de la Suprema Corte en la misma sentencia: "[l]a legislatura *pudo haber* concluido que los botes ofrecen una mayor atracción para el turismo que el estado desea promover, o que tienen mayor movilidad, o que tienen mayores costos de producción y que requieren de impuestos bajos para ser competitivos dentro del mercado."[34]

[32] http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/08.html#1.

[33] Supreme Court of the United States No. 02-695, Michael Fitzgerald, Treasurer, State of Iowa, Petitioner vs. Racing Association of Central Iowa, *et. al.*

[34] Nótese el tiempo verbal: "pudo haber", no necesariamente "lo hizo"; pero no importa, esa es la facultad del Poder Legislativo.

En suma, la Suprema Corte concluyó que la decisión del Tribunal de Iowa de declarar inconstitucional estos impuestos diferenciados "usurpó la función legislativa." Dice la Suprema Corte en dicha sentencia lo siguiente:

Esta Corte ha sostenido constantemente que la Cláusula de Protección Equitativa no impone una norma rígida de equidad impositiva y que seleccionar una categoría en particular para fines impositivos no infringe la Constitución [...]. Las provisiones sobre los ingresos de una industria específica reflejan las opciones políticas tomadas por el Congreso en sus atribuciones constitucionales que le permiten "imponer y recaudar impuestos para el pago de la deuda y la promoción de la defensa del bienestar general en los Estados Unidos." (Artículo 1° de la Constitución de los Estados Unidos Americanos).

Reconociendo la atribución constitucional originaria del Congreso para determinar y poner en práctica las políticas tributarias y sociales, la Suprema Corte de los 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."[35]

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."[36] Tampoco un impuesto es "constitucionalmente sospechoso porque sea retroactivo. La práctica rutinaria de hacer los impuestos retroactivos para el año entero de la sesión legislativa en que es puesto en vigor ha sido sostenida por la Corte, hay incluso casos donde se ha permitido la retroactividad para uno o dos años anteriores."[37]

En este sentido, la solución adoptada por la Suprema Corte se da, salvo casos excepcionales, en favor de la acción legislativa, y en consecuencia, el acto legislativo debe ser convalidado. Ello implica la aplicación del principio antes aludido de autorestricción (*self-restraint*), el cual, conforme a 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 que hayan cometido un error tan claro que se encuentre fuera de toda pregunta racional."[38]

En relación a lo anterior, Bushrod Washington señala que: "Cualquier ley es aprobada por el respeto a la sabiduría, a la integridad y al patriotismo del cuerpo legislativo [...] se presume la validez de la ley hasta que la violación a la Constitución es probada más allá de toda duda razonable." De esto se deriva que si la cuestión constitucional gira en torno a aspectos que no sean

[35] Nordlinger v. Hahn, 505 U.S. 1, 11 [1992], http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/f192.

[36] http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/08.html#1.

[37] http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/f22.

[38] 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, Venezuela, 1972, pp. 46.

estructurales, sino circunstanciales, la Suprema Corte debe confirmar la validez de las leyes, incluyendo las de naturaleza tributaria.

En cuanto a la injerencia de la Suprema Corte en los temas políticos, el Juez John Marshall sostuvo que el deber de aquélla consiste en decidir sobre los derechos de los individuos de acuerdo con los principios establecidos por los órganos políticos de la nación. En relación con los derechos de los individuos, su opinión fue que el Poder Judicial se encuentra deslindado del gobierno y las políticas gubernamentales referidas a la sociedad civil se encuentran establecidas en leyes, las cuales deben ser incluso obedecidas por los tribunales. Marshall siempre negó la posibilidad de que la Suprema Corte pudiera inmiscuirse en las decisiones políticas determinadas por las entidades de gobierno competentes para ello.[39]

La Suprema Corte de los Estados Unidos, consciente de los peligros aparejados con la judicialización de la política, trata de evitar las llamadas cuestiones políticas, que siempre tienen el riesgo de provocar un conflicto entre poderes, sobre todo cuando las decisiones políticas son tomadas por el Legislativo, que es una institución política con legitimidad democrática directa.

En la medida que la separación de poderes ha sido más efectiva en los Estados Unidos que en México, la interpretación de la Suprema Corte de aquel país sobre 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; entendió que no sólo se trataba de tener autonomía, sino de definir con mucha claridad hasta dónde llegaba 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 los impuestos: el Congreso.

2.2. 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.

Diferentes autores se pronuncian a favor de un autocontrol por parte de dicho Tribunal en el ejercicio de sus funciones, el cual se traduce en el establecimiento de límites a la materia objeto de revisión y los alcances o

[39] Esta síntesis ha sido elaborada de acuerdo con las ideas que sobre el particular son desarrolladas por Kenneth Faulkner, Robert (1968), *The jurisprudence of John Marshall*, Princeton University Press, New Jersey, pp. 66- 67.

repercusiones de índole política, derivadas de la práctica del control de constitucionalidad.

Al respecto, Martín Cubas ratifica la idea de la autolimitación (*self-restraint*) de la jurisdicción constitucional en su relación con las decisiones políticas contenidas en las leyes emitidas por el Legislativo.[40] Sin embargo, según Schneider, aunque se ha intentado definir ese autocontrol, es claro que habrá que ver la actuación concreta de los Tribunales Constitucionales para juzgar los casos específicos, pues la autolimitación judicial no es "[...] una suerte de componente subjetivo y extraño añadido a la esencia de la Constitución, sino algo querido por razón de la específica estructura normativa de la Constitución. Si concebimos en este sentido la *prudencia* como un principio de la interpretación asegurador de la operatividad funcional de la Constitución, como tarea inmediata se nos planteó a renglón seguido 'operacionalizar' el mandato de autolimitación, traducirlo en figuras argumentativas practicables y plausibles, y elaborarlo en forma de una concepción metódica concluyente."[41]

Respecto al tema del control de constitucionalidad de leyes ejercido por el Tribunal Constitucional español, Pérez Royo señala que los motivos por los que dicho control es objetivamente un problema para el Estado constitucional democrático, tienen su origen en tres cuestiones básicas: (i) las relaciones entre política y derecho en el marco del Estado constitucional, esto es, hasta dónde se puede llevar la juridificación de la política cuando el Estado es la forma de manifestación del poder político; (ii) la legitimidad del control de un órgano democráticamente constituido por otro que no lo está o, al menos, no lo está de manera tan inmediata y directa, además de no ser responsable política y jurídicamente ante nadie; y (iii) la posibilidad misma de que la decisión del órgano que ejerce el control de constitucionalidad pueda ser tomada en muchas ocasiones jurídica y no políticamente.[42]

En relación con este tema, las consideraciones formuladas por Pérez Royo ameritan transcribirse en su integridad:

> *[...] ni es posible juridificar la política estatal al cien por cien, ni se puede argumentar lógicamente a favor del control de un órgano democrático por otro que no lo es o lo es mucho menos, ni se puede dudar de que la "jurisdicción" constitucional es de por sí justicia política. En consecuencia, en la medida en que la Justicia Constitucional supondría extender los límites de la juridificación de la actividad política más allá de donde puede llevarse, lo haría con un déficit de legitimación democrática*

[40] Martín Cubas, Joaquín (1996), *La democracia y el tribunal constitucional*, Ediciones Alfons el Magnanim, Valencia, España, pp. 140-141.

[41] Véase Schneider, H.P. (1987), "Continencia judicial y estructura normativa abierta al Derecho Constitucional", en López Pina (coord.), *División de poderes e interpretación*, Editorial Tecnos, Madrid, España, pp. 73 y 77.

[42] Pérez Royo, Javier (1988), *Tribunal Constitucional y División de Poderes*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, España, pp. 17-19.

importante y tendría necesariamente que adoptar decisiones políticas, el final del razonamiento sólo podría consistir en que el Estado constitucional y la Justicia constitucional están en contradicción entre sí y en que, por lo tanto, la Justicia constitucional no debería existir [...]. Este es motivo por el que la literatura especializada sobre la Justicia constitucional [...] sea una literatura sobre los límites de la misma.

[...] puesto que una vez que existe un Estado constitucional digno de tal nombre, el problema de los límites del poder político acaba siendo siempre un problema de interpretación de la Constitución, se comprende perfectamente el porqué de la insistencia en los límites de la Justicia constitucional. Puesto que en todo Estado se tiene que poner fin en algún momento a un control de tipo externo, si no hay un sistema de control de constitucionalidad de la ley, es el órgano legislativo el que tiene que autolimitarse al interpretar la Constitución bajo el control difuso de la opinión pública. Si existe un tal sistema, el legislador puede acabar estando sometido a un control externo, pero es entonces el Tribunal Constitucional el que tiene que autolimitarse al interpretar el texto constitucional, para no transformar la prerrogativa de la interpretación de la Constitución en un monopolio de hecho e interferir indebidamente en la competencia de los otros órganos del Estado.[43]

Rubio Llorente se expresa en este mismo sentido, al afirmar 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."[44]

Las anteriores consideraciones no pueden ser aplicadas de manera análoga para el caso mexicano, pues debe señalarse que en nuestro país, el control de constitucionalidad es realizado por la SCJN, un órgano que forma parte del Poder Judicial, mientras que en el caso español, el Tribunal Constitucional es independiente de los Poderes Judicial, Legislativo y Ejecutivo, siendo él, el intérprete supremo de la Constitución, tal como lo establece el Título IX de la Constitución Española de 1978. En lo que hace a su composición, también es importante destacar que de sus doce miembros, ocho son propuestos por el Congreso y el Senado, y el resto por el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial, en la misma proporción. De este modo, el papel prioritario que juega el Poder Legislativo en la conformación de dicho Tribunal, puede ser una de las razones por las que aquél haya optado en ciertos casos por el autocontrol. Sin

[43] *Idem*, pp. 22- 23.

[44] Citado por Fernández Segado, Francisco (1999), *La jurisdicción constitucional en España*, Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo, Bogotá, Colombia, pp. 27- 28.

embargo, no es posible afirmar que este autocontrol sea una regla general, pues el Tribunal Constitucional español ha resuelto importantes casos en los que ha declarado la inconstitucionalidad de diversas normas tributarias

Ahora bien, en lo que hace a la materia tributaria, debe señalarse que la procedencia del recurso de amparo para la impugnación de dichas normas es diferente en el caso español y el mexicano. De acuerdo con los artículos 161 y 53.2 de la Constitución Española, el Tribunal Constitucional es competente para conocer del recurso de amparo únicamente por violaciones a los derechos fundamentales y a las libertades públicas. De esta forma, se encuentra excluida la posibilidad de impugnar por este medio violaciones al artículo 31 de la Constitución española, el cual establece tanto el deber de contribuir, como el principio de igualdad para la materia tributaria, que va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, en los siguientes términos:

> *1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*
>
> *2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.*
>
> *3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.*

A diferencia de lo que ha sucedido en México, donde a lo largo 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.

No obstante el papel restrictivo del Tribunal Constitucional, se han presentado casos en los que los particulares ha intentado promover recurso de amparo en contra de normas fiscales, aludiendo al artículo 14 constitucional que establece el principio de igualdad y no discriminación de manera general, y no al artículo 31 del mismo ordenamiento que prevé el principio de igualdad pero de manera específica para la materia tributaria. Ante estos planteamientos, dicho Tribunal ha intentado mantener una separación entre las dos expresiones del principio de igualdad constitucional, tarea no fácil de alcanzar. En estos términos puede observarse la Sentencia 159/1997 de 2 de octubre, que se transcribe a continuación:

> *Ha de recordarse, en primer lugar, que no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la*

efectuada por el art. 14 C.E. Pues específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 C.E., como así lo ha declarado con rotundidad este Tribunal en diversas ocasiones [...]. Y si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar -como, por ejemplo, hizo en las SSTC 209/1988 y 45/1989- una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente «formal» del art. 14 C.E., en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 C.E., precepto éste que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del art. 53.2 C.E. y del art. 41.1 LOTC.

En segundo término, respecto al diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31.1 C.E. este Tribunal ha declarado que «la igualdad que se reclama en el art. 31 C.E. va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art. 14 C.E.»[45]

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

Resulta relevante señalar que de acuerdo con el derecho español, los particulares no se encuentran facultados para interponer dichos medios de impugnación, limitando así su capacidad para acudir de manera directa al Tribunal Constitucional para impugnar la constitucionalidad de las normas tributarias. Así, el recurso de inconstitucionalidad, por medio del cual es posible impugnar normas generales, 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, cuando éstos consideren, dentro de algún proceso, "que un norma con rango de ley, aplicable al caso, [y] de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución", en términos del artículo 163 constitucional. Es importante señalar que para el caso de este último recurso, los particulares pueden

[45] Sentencia número 159/1997, de 2 de octubre, Recurso de Amparo, Boletín Oficial del Estado número 260. Ver también la Sentencia 54/1993, de 15 de febrero, Recurso de Amparo, Boletín Oficial del Estado número 69.

solicitar al órgano judicial que plantee la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, dejando así abierta una posibilidad de participación indirecta de los individuos.

Los recursos de inconstitucionalidad y las cuestiones de inconstitucionalidad tendrán efectos generales, tal como lo establece el artículo 164.1 de la Constitución Española.[46] Así, cuando el Tribunal conozca de algún medio de impugnación en materia tributaria de este tipo, sus resoluciones tendrán efectos generales, lo cual no necesariamente ha limitado a dicho órgano a declarar la inconstitucionalidad incluso de aspectos medulares de ciertos impuestos, pero sí lo ha llevado a acotar el alcance de sus sentencias.

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.

El poder establecer efectos relativos de sus declaratorias de inconstitucionalidad, le ha permitido al Tribunal español ser más audaz al momento de resolver, pues se encuentra menos condicionado por las consecuencias de sus sentencias. Al respecto resulta interesante transcribir parte de lo resuelto por el mencionado Tribunal en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, en los siguientes términos:

> *En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39. 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.*

[46] El artículo 164.1 de la Constitución española establece: "Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos."

Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.[47]

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. Así, los principios constitucionales tributarios han sido aplicados *de iure* por parte del Tribunal Constitucional, por lo que se refiere a sus declaraciones de inconstitucionalidad legislativa, "[...] pero los ha olvidado *de facto*, en cuanto a la solución final y teóricamente reclamada por algunos sectores [...] sin alcanzar los resultados que, en términos de justicia tributaria se sigue de su aplicación [...]."[48]

[47] Sentencia número 45/1989, de 20 de febrero, Cuestión de Inconstitucionalidad, Boletín Oficial del Estado número 52. Ver también la Sentencia número 137/2003, de 3 de julio, Recurso de Inconstitucionalidad.

[48] Gallego Peragón, J.M., *Los principios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, pp. 213- 214.

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 se convirtió en 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.

La SCJN no es un ente neutral que simplemente encuentra la verdad detrás de los preceptos constitucionales. Es un cuerpo colegiado que interpreta nuestra ley suprema de acuerdo con la ideología de sus integrantes y en función del contexto político en el que opera. Por ello, un mismo artículo constitucional puede ser interpretado de forma distinta, y hasta contraria, en función del momento histórico y de la composición de sus miembros.

Si bien la SCJN no puede sencillamente dictar sentencia, ya que debe basarse en las leyes y casos disponibles, 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.[49] 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 que sirven para orientar las decisiones del propio Poder Judicial de la Federación, así como para la emisión de las leyes fiscales por parte del Poder 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 tengan no sólo en las finanzas públicas, sino también en el patrimonio de los gobernados. Tampoco se ha reflexionado acerca de los

[49] 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 (2004), *Teoría Constitucional de la Suprema Corte de Justicia*, Distribuciones Fontamara, S.A., primera edición, México.

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 SCJN ha trascendido de tal forma, que ha llevado a que en numerosas ocasiones el juicio de amparo permita cometer abusos y situaciones absurdas que finalmente resultan perjudiciales para el Estado en general.

Como todo principio jurídico, los preceptos que derivan de las disposiciones en la materia no son absolutos. Los llamados fines extrafiscales pueden o no ser más importantes que éstos y la SCJN así lo ha determinado en algunas ocasiones, pero sin que haya un criterio claro *ex ante*.

A pesar de existir contradicciones en la doctrina, con el tiempo se fue desarrollando un conjunto de reglas que permite a un grupo de contribuyentes cierta protección frente a los actos recaudatorios del gobierno. El grupo de contribuyentes protegidos en la práctica es probablemente una minoría, aunque en este artículo no hacemos un análisis de los datos existentes para poder probar o no esta afirmación.

En el sistema jurídico mexicano, la declaración de inconstitucionalidad de las leyes a través del juicio de amparo sólo beneficia a aquellos que buscan la protección de la justicia, dada la llamada fórmula Otero. El amparo es un proceso oneroso, que si bien en teoría es asequible a todos los contribuyentes, a él sólo tienen acceso real aquellos contribuyentes con amplios recursos y cuyos asuntos involucran grandes montos fiscales potenciales en disputa. Para ellos, el costo de invertir en un amparo se justifica por la ganancia que pueden obtener.[50]

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,[51] se estimuló el utilizar la ruta jurídica, dado que el premio esperado podía ser muy alto. Los abogados suelen cobrar de entrada sólo los costos

[50] Dice Miguel Carbonell, citando a Eduardo Buscaglia: "Los altos costos de una buena asistencia jurídica y los derivados del propio desarrollo de un proceso impiden en la realidad que la mayoría de la población solucione sus problemas acudiendo a los tribunales. Incluso, una vez que se llega a ellos, las desigualdades sociales tienden a reproducirse, de forma que las personas de menos ingresos normalmente se ven sometidos a procesos más lentos y costosos en comparación con aquellas que cuentan con mayores posibilidades económicas." Carbonell, M. (2002), *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales*, UNAM, México, pp. 134 y 135. El gobierno sabe el alto costo para los ciudadanos de acudir a los tribunales y muchas veces hace reformas legales, que sabe serán declaradas inconstitucionales, porque le permite gravar por un tiempo a los muchos contribuyentes para los cuales la ruta judicial es muy cara y compleja.

[51] El caso más conspicuo es la solicitud de la SCJN de regresar a productores de jugos el IVA cobrado. El impuesto había sido pagado por los consumidores y no había forma de regresárselo. Una reforma posterior impediría en el futuro la devolución de un impuesto como éste.

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 judiciales 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 intervensionista. 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.[52] 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 si se compara con las dos tradiciones jurídicas aquí analizadas, Estados Unidos y España. En estos dos países, se han

[52] Datos muy crudos parecen indicar esto. Para septiembre del 2004 la SHCP tenía 158 mil 689 millones de pesos en litigios con contribuyentes. En los nueve primeros meses del 2004, la SHCP enfrentó casi 40 mil disputas en primera y segunda instancia. Perdió el 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 mil 500 millones de pesos. Ver Periódico Reforma, del 4 de diciembre de 2004. Se requiere un análisis empírico más cuidadoso para poder validar esta aparente tendencia.

establecido límites a los tribunales constitucionales en lo que hace al análisis de normas fiscales. En los Estados Unidos el margen que se le da al Poder 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 constitucionalidad de las leyes fiscales sólo se reserva para casos extremos. Se entiende que el Legislativo es soberano para decidir qué impuestos imponer, 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.[53] El resultado ha sido un Poder Judicial de la Federación que ha frenado al Poder 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 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 acción.

En otros términos: se trata de dilucidar qué tan *justiciable*[54] es la política fiscal, y a la inversa, es decir, qué tanto la política fiscal puede eludir el

[53] El cuestionamiento sobre los límites que los tribunales constitucionales deben autoimponerse al pronunciarse sobre la regularidad constitucional de las leyes, no queda reducida al ámbito tributario, sino a todo tipo de materias reguladas por el Derecho: electoral, agrario, telecomunicaciones, energía eléctrica y competencia económica, entre otras. En este texto desarrollamos únicamente la relación entre contribuyente y gobierno, la más básica de todas estas relaciones.

[54] Si bien el término *justiciable* no está reconocido en la lengua castellana, gradualmente se ha introducido en el léxico jurídico de nuestro país y en algunos otros de habla hispana.

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 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."[55] 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.

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. Esta es la génesis y justificación del artículo 31, fracción IV 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 Edmunde 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."[56] 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. El petróleo es un regalo limitado de la naturaleza, privilegio de unos cuantos gobiernos.

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

[55] Fix-Zamudio, H. (1993), *Justicia Constitucional. Ombudsman y Derechos Humanos*, CNDH, México, pp. 518.
[56] Burke, Edmund (1996), *Textos políticos,* Fondo de Cultura Económica, México, pp. 239.

la Hacienda Pública: ingreso-gasto del Estado y garantías individuales de los gobernados.

El privilegiar a la Hacienda Pública sobre la propiedad privada prohijaría 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, fracción IV constitucional 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, fracción IV constitucional 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 Federal, en su carácter de órgano constitucional competente para ello. Si las decisiones de política tributaria corresponden en exclusiva al Poder Legislativo, la SCJN está obligada a definir en qué casos extremos ella se encuentra facultada para declarar su inconstitucionalidad.

En este aspecto, el cuidado con el que la SCJN debe 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 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 las ejerza para asegurar la vigencia del Estado de Derecho. Una forma de lograrlo es a través de la autoimposición de límites en los juicios en que estén involucradas decisiones de política fiscal por parte del Poder Legislativo. Es necesario que el Poder Judicial de la Federación revise la necesidad de fijarse reglas que se traduzcan en límites, al resolver los juicios

que ante él sean planteados en contra de leyes fiscales emitidas por el Congreso Federal, al igual que se hace en países como los Estados Unidos de América y España, y como se hizo en México desde la época de Ignacio L. Vallarta y durante la primera mitad del siglo XX.

El Ejecutivo Federal ya no tiene poder para frenar sentencias del Poder Judicial. Éste, a su vez, tiene la legitimidad suficiente para exigir que se cumplan sus resoluciones. Hay un reconocimiento de todos los actores de que la división de poderes debe ser respetada y la certidumbre laboral que tienen ya los jueces asegura su independencia.

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 poder 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 esperado 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.

Referencias

Burke, Edmund (1996), *Textos políticos,* Fondo de Cultura Económica, México, 372 pps.

Carbonell, M. (2002), *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales,* UNAM, México, 189 pps.

Cossío Díaz, José Ramón (2004), *Teoría Constitucional de la Suprema Corte de Justicia,* Distribuciones Fontamara, S.A., primera edición, México, 241 pps.

Fernández Segado, Francisco (1999), *La jurisdicción constitucional en España,* Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo, Bogotá, Colombia, 133 pps.

Fix-Zamudio, H. (1993), *Justicia Constitucional. Ombudsman y Derechos Humanos,* CNDH, México, 531 pps.

Gallego Peragón, J.M. (2003), *Los principios materiales de justicia tributaria,* Editorial Comares, Granada, España, 248 pps.

Kenneth faulkner, Robert (1968), *The jurisprudence of John Marshall,* Princeton University Press, New Jersey, 307 pps .

La Roche, Humberto J. (1972), *El control jurisdiccional de la Constitucionalidad en Venezuela y los Estados Unidos,* Universidad de Zulia, Facultad de Derecho, Maracaibo, Venezuela, 278 pps.

Martín Cubas, Joaquín (1996), *La democracia y el tribunal constitucional,* Ediciones Alfons el Magnanim, Valencia, España, 373 pps.

Merryman, John Henry (1985), *The Civil Law Tradition,* Stanford University Press, 304 pps.

Pérez Royo, Javier (1988), *Tribunal Constitucional y División de Poderes,* Editorial Tecnos, S.A., Madrid, España, 106 pps.

Schneider, H.P. (1987), "Continencia judicial y estructura normativa abierta al Derecho Constitucional", en López Pina (coord.), *División de poderes e interpretación,* Editorial Tecnos, Madrid, España, 220 pps.

Vallarta, Ignacio L. (1989), *Obras,* Tomo II-Votos II, Editorial Porrúa, S.A., México, 456 pps.

PUBLICACIONES PERIÓDICAS

Diversas sentencias citadas en diversos números de Recurso de Amparo, Boletín Oficial del Estado.

Diversas Tesis aparecidas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diversas Épocas.

SITIOS DE INTERNÉT

Para el caso de Estados Unidos las sentencias se obtuvieron de la siguiente página electrónica:

http://supreme.lp.findlaw.com/

http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment16/01.html#1

http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/08.html#1

http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/f192.

http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/f22.

Novedades

División de Administración Pública

Arellano Gault y Vera-Cortés Gabriela, *Institutional Design and organization of The Civil Protection National System in Mexico: The case for a decentralized and participative policy network*, AP-162

Cabrero Enrique, López Liliana, Segura Fernando y Silva Jorge, *Acción Municipal y desarrollo local ¿Cuáles son las claves del éxito?*, AP-163

Rowland, Allison, *A Comparison of Federalism in Mexico and the United States*, AP-164

Sour, Laura, *Tax Compliance & Public Goods: Do They Really* Get *Alone?* AP-165

Sour, Laura, *Crime, Punishment or... Reward? Testing the Crowding-In Effect in the Case of Tax Compliance*, AP-166

Bonina Carla, *Tecnologías de información y Nueva Gestión Pública: experiencias de gobierno electrónico en México*, AP-167

Merino Mauricio y Macedo Ignacio, *La política autista. Crítica a la red de implementación municipal de la Ley de Desarrollo ...*, AP-168

Merino Mauricio, *El desafío de la transparencia. Una revisión de las normas de acceso a la información pública...* AP-169

Sour Laura y Girón Fredy, *Evaluando al gobierno electrónico: realidades concretas sobre el progreso del federalismo digital en México*, AP-170

Sánchez Reaza Javier, *Productividad ventajas comparativas reveladas y competitividad sectorial en México.* AP-171

División de Economía

Rosellón Juan, *Regulation of Natural Gas Pricing in Mexico*, E-337

Rosellón Juan, Sophie Meritet, Alberto Elizalde, *LNG in the Northwestern Coast of Mexico: Impact on Prices of Natural Gas in Both Sides of the US-Mexico Border*, E-338

Mayer Foulkes, Peter Nunnenkamp, *Do Multinational Enterprises Contribute to Convergence or Divergence? A Disaggregated Analysis of US FDI*, E-339

Smith Ramírez Ricardo, *Introducing Soil Nutrient Dynamics in the Evaluation of Soil Remediation Programs. Evidence form Chile*, E-340

Coady David P., Parker Susan W., *A Cost-Effectiveness Analysis of Demand-and Supply-Side Education Interventions: The Case of PROGRESA in Mexico*, E-341

Carreón-Rodríguez Víctor G., Jiménez Armando, Rosellón Juan, *The Mexican Electricity Sector: Economic, Legal and Political Issues*, E-342

Musacchio Aldo, Gómez Galvarriato Aurora, *Bonds, Foreign Creditors, and the Costs of the Mexican Revolution*, E-343

Cermeño Rodolfo y Vázquez Sirenia, *Technological Backwardness in Agricultura:*

Is it Due to Lack of R&D Human Capital and Openness to international Trade? E-344

Arellano Rogelio, Hernández Trillo Fausto, *Challenges of Mexican Fiscal Policy,* E-345

Smith-Ramírez Ricardo y Lichtenberg Eric, *Program Participation Under Means-testing and Self-selection Targeting Methods,* E-346

División de Estudios Internacionales

González Guadalupe, Minushkin Susan y Shapiro Robert (editores), *Mexican Public Opinion and Foreign Policy,* EI-120

González Guadalupe, Minushkin Susan, Shapiro Robert y Hug Catherine (editores), *Comparing Mexican and American Public Opinion and Foreign Policy,* EI-121

González Guadalupe, Minushkin Susan y Shapiro Robert (editores), *Opinión pública y política exterior en México,* EI-122

González Guadalupe, Minushkin Susan, Shapiro Robert y Hug Catherine (editores), *Opinión pública y política exterior en México y Estados Unidos: un estudio comparado,* EI-123

Meseguer Covadonga, *What Role for Learning? The Diffusion of Privatisation in the OECD and Latin American Countries,* EI-124

Sotomayor, Arturo, *The Unintended Consequences of Peacekeeping Participation in the Southern Cone of South America,* EI-125

Odell S. John and Ortiz Mena L.N. Antonio, *Getting to "No": Defending Against Demands in NAFTA Energy Negotiations,* EI-126

López Farfán Fabiola y Schiavon Jorge A., *La política internacional de las entidades federativas mexicanas,* EI-127

Sotomayor, Arturo, *Tendencias y patrones de la cooperación internacional para el desarrollo económico,* EI-128

Sotomayor, Arturo, *La participación en Operaciones de Paz de la ONU y el control civil de las fuerzas armadas: los casos de Argentina y Uruguay,* EI-129

División de Estudios Jurídicos

Pásara Pazos, Luis, *Reforma y desafíos de la justicia en Guatemala,* EJ-3

Bergman S., Marcelo, *Confianza y Estado de Derecho,* EJ-4

Bergman S., Marcelo, *Compliance with norms: The Case of Tax Compliance in Latin America,* EJ-5

Pásara, Luis, *Cómo sentencian los jueces en el D. F. en materia penal,* EJ-6

Pásara, Luis, *Reformas del sistema de justicia en América Latina: cuenta y Balance,* EJ-7

Posadas, Alejandro, *Canada Trade Law & Policy after NAFTA and the WTO,* EJ-8

Hernández, Roberto, *Alcances del "juicio oral" frente a la Reforma Integral a la Justicia Penal propuesta por presidencia,* EJ-9

Magaloni, Ana Laura, *El impacto en el debate sobre la reforma judicial de los estudios empíricos del sistema de justicia: el caso del estudio del Banco Mundial sobre le Juicio Ejecutivo Mercantil*, EJ-10

Bergman, Marcelo, *Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement*, EJ-11

Pazos, María Inés, *Sobre la semántica de la derrotabilidad de conceptos jurídicos*, EJ-12

División de Estudios Políticos

Marván Laborde, Ignacio, *¿Cómo votaron los diputados constituyentes de 1916-1917.* EP-170

Schedler Andreas & Sarsfield Rodolfo, *Democrats with Adjetives Linking Direct and Indrect Measures of Democratic Support*, EP-171

Langston, Joy, *After the End: México's PRI in the Aftermath of the 2000 Presidential Defeat*, EP-172

Schedler Andreas, *Patterns of Interparty Competition in Electoral Autocracies*, EP-173

Schedler Andreas, *Mapping Contingency*, EP-174

Langston Joy, *The Search for Principals in the Mexican Legislature: The PRI's Federal Deputies*, EP-175

Lehoucq Fabrice, Gabriel Negretto, F. Javier Aparicio, Benito Nacif y Allyson Benton, *Political Institutions, Policymaking Processes, and Policy Outcomes in Mexico*, EP-176

Langston Joy, *Why Hegemonic Parties Rupture, and Why Does it Matter?*, EP-177

Murillo, María Victoria y Martínez Gallardo Cecilia, *Policymaking Patterns: Privatization of Latin American Public Utilities, EP-178*

Schaffer Frederic and Schedler Andreas, *What is Vote Buying? The limits of the Market Model*, EP-179

División de Historia

Sauter, Michael J., *Clock Watchers and Stargazers: Berlin's Clock Between Sciencie, State and the Public Sphere at the Eighteenth Century's End*, H-26

Pipitone, Ugo, *Desigualdades. (Segundo capítulo de* Caos y Globalización*)*, H-27

Bataillon, Gilles, *Formas y prácticas de la guerra de Nicaragua en el siglo XX,H-28*

Meyer, Jean, *Pro domo mea: "La Cristiada" a la distancia*, H-29

Meyer, Jean, *La iglesia católica en México 1929-1965*, H-30

Meyer, Jean, *Roma y Moscú 1988-2004*, H-31

Pani, Erika, *Saving the Nation through Exclusion: The Alien and Sedition Acts and Mexico´s Expulsion of Spaniards*, H-32

Pipitone, Ugo, *El ambiente amenazado (Tercer capítulo de* El Temblor...), H-33

Pipitone, Ugo, *Aperturas chinas (1889,1919,1978)*, H-34

Meyer, Jean, *El conflicto religioso en Oaxaca*, H-35

Ventas

DIRECTAS:

57-27-98-00 Ext. 2603 y 2417
Fax: 57-27-98-85

INTERNET:

Librería virtual:	**www.e-cide.com**
Página web:	www.cide.edu
e-mail:	publicaciones@cide.edu

LIBRERÍAS DONDE SE ENCUENTRAN DOCUMENTOS DE TRABAJO:

- LIBRERÍAS GANDHI Tel. 56-6110-41
- LIBRERÍA CIDE/F.C.E. Tel. 57-27-98-00 EXT. 2906
- SIGLO XXI EDITORES S.A. DE C.V. Tel. 56-58-75-55
- UAM AZCAPOTZALCO Tel. 53-18-92-81
- ARCHIVO GENERAL DE LA NACIÓN Tel. 51-33-99-00