

# Justicia Ordinaria: Legalidad

México enfrenta hoy día problemas políticos y sociales que se ven agravados por la situación económica mundial. Diversos obstáculos han impedido la adopción de los acuerdos necesarios en temas fundamentales, como es el caso de las reformas estructurales que se demandan para lograr la consolidación del desarrollo sustentable del país.

El tema fiscal no escapa a este panorama. La recaudación tributaria alcanza apenas niveles del 11%. México se sitúa muy por debajo del promedio de recaudación de los países que integran la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE) que es de 34.82%, lo que hace necesario examinar el sistema de leyes fiscales para hacer coincidir la exigencia de fortalecer las finanzas públicas con la generación de confianza en los contribuyentes a través de disposiciones tributarias sencillas y fáciles de cumplir que le permitan al pagador de impuestos advertir en su vida cotidiana que las contribuciones que paga son justas, no sólo porque atienden a su capacidad o potencialidad contributiva sino porque se aplican equitativamente a todos los destinatarios, reconociendo las peculiaridades objetivas en las que determinados grupos socio-económicos de contribuyentes se encuentran.

El presente documento busca evaluar la situación que viven en México los contribuyentes en su acceso a la justicia, desde la procedencia de los recursos administrativos hasta el juicio constitucional, para explorar si efectivamente la justicia fiscal está garantizando la igualdad de trato ante la ley en todos los sentidos, sin privilegios ni favores.

La nueva Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) tiene como misión garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, de ahí la relevancia de comenzar con este análisis.

## 1. Defensa Administrativa

Los recursos administrativos presentan diversos problemas para el acceso a la "justicia fiscal" (se utiliza el

término fiscal en su sentido conceptual más amplio), entre los que destacan:

- Poca efectividad para revocar los actos de autoridad.
- Diversidad de plazos para su presentación.
- Incertidumbre ante el concepto de actos definitivos.
- Imposibilidad para ofrecer nuevas pruebas.

La poca efectividad de los recursos administrativos demuestra que la administración no ha sido capaz de depurar en sede administrativa sus actos. Al no ser vistos los recursos como un medio eficaz de auto-revisión de las irregularidades que puedan presentarse en el procedimiento administrativo, las autoridades pierden esa gran oportunidad de auto-regulación y control de legalidad por lo que, en la misma medida, se origina mayor carga en las labores de los órganos jurisdiccionales.

### *a) Diversos plazos de interposición:*

Existe diversidad de plazos para el ejercicio de los recursos administrativos en materia de contribuciones federales.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT) establecen sus propios medios de defensa con plazos que oscilan desde los 10 hasta los 45 días según sea el tipo de acto impugnado.

La regla general para la interposición del recurso de revocación establecido en el CFF es de 45 días; sin embargo, existen reglas especiales con plazos distintos, como es el caso de la impugnación de las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución, donde se cuenta con 10 días posteriores a la publicación de la convocatoria a remate. Esta regla general admite, sin embargo, las excepciones previstas en el primer párrafo del artículo 127 del CFF.

En el caso del embargo a terceros el recurso de revocación puede, en cambio, hacerse valer en cualquier tiempo.

Por su parte, el recurso de inconformidad previsto por la LSS y por el Reglamento respectivo dispone un plazo de 15 días para interponerlo. El propio Reglamento, en su artículo 31, prevé otro recurso denominado "recurso de revocación" que procede dentro del trámite de la inconformidad y cuyo plazo es de 3 días.

En cuanto al recurso de inconformidad ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), la Ley y el Reglamento relativo establecen un plazo de 30 días para los trabajadores o sus beneficiarios y de 15 días para los patrones.

Los diversos plazos de presentación son en parte consecuencia lógica de los distintos procedimientos administrativos que las diversas autoridades fiscales instauran.

#### **b) Actos definitivos**

El recurso de revocación, según lo dispone el artículo 117 del CFF, procede contra resoluciones definitivas, pero también en contra de actos que no tienen ese carácter.

Por su parte, el recurso de inconformidad regulado en el artículo 294 de la Ley LSS, procede únicamente contra actos definitivos. Tratándose del recurso de inconformidad ante el INFONAVIT, la Ley no utiliza ese concepto de actos definitivos sino que intenta una enumeración de los impugnables.

La distinción entre actos definitivos y aquellos que no tienen ese carácter provoca ambigüedad, forzando al pagador de impuestos a recurrir a un tercero que cuente con la calidad de asesor profesional, excluyendo la posibilidad de un acuerdo directo entre Administración y contribuyente antes de la judicialización del asunto.

#### **c) Imposibilidad para ofrecer nuevas pruebas**

El recurso de revocación establecido en el CFF otorga al contribuyente la posibilidad de anunciar, dentro del mes siguiente a la presentación del recurso, pruebas adicionales. En cambio, los Recursos de Inconformidad ante el IMSS e INFONAVIT no establecen la posibilidad de ofrecer nuevas pruebas.

Concluyendo, los recursos administrativos deben verse como una oportunidad especialmente valiosa para resolver en sede administrativa la controversia entre Fisco y contribuyente; sin embargo, en nuestro sistema presentan diversas deficiencias como lo son su exagerado tecnicismo y sus formalidades procedimentales, que impiden que se concrete o se facilite un acuerdo o "arreglo" entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

La complejidad de los recursos administrativos y la poca disposición que existe de las autoridades a efectuar una verdadera revisión y depuración de sus actos antes de que los conozca el órgano jurisdiccional, constituye una dificultad estructural para: "garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal", como lo dispone el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

## 1.1 Defensa Contenciosa

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) surgió en 1936 como un tribunal de anulación de actos exclusivamente fiscales, sin embargo, actualmente es un órgano jurisdiccional con competencia material para resolver prácticamente cualquier controversia administrativa federal.

Es así que hoy día, al incrementarse su competencia, el TFJFA enfrenta una situación complicada para poder brindar al gobernado justicia pronta, como lo mandata el artículo 17 constitucional, pues su estructura orgánica no ha crecido en forma acorde con su nueva competencia, generando con ello que, en ocasiones, un juicio tarde hasta más de tres años en ser resuelto<sup>2</sup>.

De esta manera, el número de asuntos en trámite en el TFJFA se ha incrementado exponencialmente, a grado tal que de 1996 a 2010, el inventario final de expedientes en trámite pasó de 24,143 a 89,717<sup>3</sup>. La situación cobró mayor gravedad a partir de 2003<sup>4</sup>, cuando el número de demandas ingresadas al TFJFA ha sido superior al número de asuntos resueltos.

No obstante que el TFJFA ha instrumentado diversas medidas para abatir los altos números de expedientes con que cuenta, como por ejemplo el establecimiento de más Salas, la creación de nuevas plazas jurisdiccionales y estrategias para facilitar el trámite interno de los asuntos, aún tiene un largo camino por recorrer para reducir su inventario a los 15,513 asuntos en trámite reportados al 1º de noviembre 1995<sup>5</sup>, año previo a aquél en que adquirió competencia para conocer de las resoluciones recaídas a los recursos administrativos tramitados bajo la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA).

En forma paralela al incremento en el inventario de juicios, se ha menguado la especialización en la materia tributaria de las Salas Regionales, lo que conlleva que una Sala conozca tanto de un crédito fiscal como de un asunto de pensiones civiles, o de una resolución en materia de responsabilidades de servidores públicos.

La materia tributaria es profusa y altamente compleja por lo que sería deseable la creación de Salas especializadas que garanticen efectivamente al contribuyente su acceso a la impartición de una auténtica justicia fiscal.

En fecha reciente el TFJFA puso en marcha los juicios en línea y sumario. Estas instituciones representan un buen avance en el acceso a la justicia fiscal, sin embargo, tienen algunas debilidades.

Por ejemplo, en el caso del juicio sumario se advierte que implícitamente establece una carga para el justiciable de ser experto en derecho a efecto de poder determinar la procedencia de la vía, ya que la sumaria opera de manera obligatoria pero sólo en ciertos casos. Así, si el contribuyente presenta su demanda fuera de los 15 días que se prevén para el juicio sumario, su acción resultará extemporánea perdiendo el plazo general de 45 días establecido para el juicio contencioso administrativo, lo que genera estado de indefensión y produce el efecto contrario al de su teleología, pues complica el acceso expedito del contribuyente a la justicia fiscal.

Por lo que toca al novísimo juicio en línea, la intención original del legislador fue el fácil y rápido acceso a la justicia desde cualquier parte del país, incluso en horas y días inhábiles, utilizando las tecnologías de la información y la comunicación (TIC's).

Esta modalidad del juicio contencioso administrativo debió entrar originalmente en vigor el 13 de diciembre de 2010, sin embargo, tres días antes (el día 10) se publicó en el Diario Oficial de la Federación, su posposición por 240 días más, entrando en operación hasta el 7 de agosto de 2011; no obstante, según el Acuerdo Plenario de la Sala Superior de 21 de junio del propio año, el juicio en línea opera en tan sólo una Sala denominada "Sala Especializada en Juicios en Línea" con sede en el Distrito Federal, descartando así por el momento su puesta en marcha en el resto de las Salas del TFJFA, único medio por el que podrían lograrse y potencializarse los verdaderos objetivos del juicio en línea, que son la expansión y facilitación del acceso a la justicia fiscal.

# Defensa Constitucional

## 2. Cambio de paradigma en la procedencia de la defensa constitucional

a) **Antecedente:** la tesis Vallarta, fundamento de la improcedencia del juicio de amparo contra leyes fiscales.

Esta tesis sostuvo la improcedencia del amparo por violación de artículos constitucionales no consagrados en el capítulo de las garantías individuales. El Ministro Ignacio L. Vallarta, en el año de 1879, sostuvo, en el amparo contra la contribución impuesta a las fábricas de hilos y tejidos, la improcedencia del amparo porque consideraba que el control constitucional no procede en contra de tributos, aun cuando éstos se estimen injustos, ya que la única forma de oponerse a la imposición es mediante el sufragio para la elección de los legisladores que votan las leyes fiscales.

La tesis Vallarta se inscribe dentro de la teoría de la separación de poderes, conforme a la cual, la definición de la política tributaria corresponde a la soberanía popular, es decir, al Poder Legislativo de la Unión<sup>6</sup>. Consagrando así, el viejo aforismo de los integrantes de las Trece Colonias: *"No taxation without representation"*.

b) **Nuevos criterios para la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mantuvo la tesis Vallarta desde finales del siglo XIX hasta principios del XX, específicamente hasta 1925, año en el que, ante los reiterados embates de los contribuyentes<sup>7</sup> para lograr el reconocimiento de los principios de proporcionalidad y equidad como garantías individuales, el Ministro Urbina presentó el proyecto de sentencia que dio lugar a la tesis que permitió la procedencia del amparo en contra de los impuestos desproporcionados e inequitativos; inaugurando así en nuestro país el control constitucional de los derechos de los contribuyentes al postularlos e interpretar su contenido.

De 1925 a 1962 la SCJN se apartó de la tesis Vallarta de manera intermitente, admitiendo, primero, únicamente la posibilidad de impugnar la constitucionalidad de los impuestos exorbitantes y ruinosos, pero sin dejar de resolver casos donde los argumentos de Vallarta fueron sostenidos como criterio de improcedencia.

Fue hasta 1962 cuando la SCJN definió que el amparo sí constituye una alternativa a favor del contribuyente y que los principios de proporcionalidad y equidad sí deben considerarse garantías individuales.

De 1988 a 1995 se inició la especialización en materia tributaria aumentando de manera considerable el número de amparos y argumentos complejos relacionados con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Con la reestructuración del Poder Judicial de la Federación y de la SCJN, desde 1995 se han promovido por los contribuyentes cada vez más juicios de amparo, y se han producido múltiples declaraciones de inconstitucionalidad en materia impositiva lo que ha llegado incluso a considerarse como el auge del amparo fiscal<sup>8</sup>.

### 2.1 Los derechos del contribuyente y la política fiscal a la luz de la exégesis de la Corte

A raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes impositivas, la SCJN como tribunal constitucional ha dado vigencia a los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), específicamente en su artículo 31, fracción IV, al verificar la constitucionalidad de las disposiciones legales que establecen gravámenes y fijar el contenido y alcance de las garantías como parámetros a los que necesariamente debe ajustarse el legislador fiscal<sup>9</sup>.

Sin embargo, recientes resoluciones de nuestro Máximo Tribunal apuntan a un cambio de paradigma en el enfoque que se ha dado a los derechos del contribuyente, al contraponerlos con la facultad del

legislador mexicano para definir los criterios de política fiscal más convenientes al país. Esta tendencia se examinará a la luz de los principios que informan la justicia tributaria.

#### **a) Principio de proporcionalidad**

Tradicionalmente, la SCJN ha sostenido que la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, radica en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos, por lo que para determinar si una contribución cumple con el principio es necesario atender a su naturaleza, de tal forma que la consecuencia sea que pague más quien tiene mayor capacidad contributiva y concomitantemente menos, quien la tiene en menor proporción<sup>10</sup>.

El criterio de medir la capacidad contributiva ha sido reiterado por el Máximo Tribunal en el análisis de diversos impuestos directos, entre ellos: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Activo (IA) y, recientemente, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

En relación con el primero, la SCJN ha sostenido que el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del gravamen, no obstante, también dijo que las utilidades constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, por lo que debe entenderse que aun cuando existan ingresos pero no utilidades, el impuesto no se cubre, pues en tal virtud esos ingresos que no producen utilidades “están desgravados” y la pérdida fiscal sufrida en un ejercicio se compensa en uno posterior, por lo que la capacidad contributiva se respeta en la determinación de la utilidad a la que se llega a través del cómputo de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley<sup>11</sup>.

Por lo que se refiere al segundo, el IA, la SCJN sostuvo que los activos de las empresas constituyen el signo de capacidad contributiva elegido por el legislador como objeto del tributo, susceptibles de concurrir a la obten-

ción de utilidades. Al respecto, precisó que la justificación para el establecimiento de este gravamen se produce porque persigue dos finalidades, una, la fiscal: contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos y, otra, la extrafiscal: estimular la eficiencia de los mismos sujetos en el desarrollo de sus actividades económicas<sup>12</sup>.

Finalmente, respecto del IETU, la SCJN señaló que el objeto del referido gravamen son los ingresos brutos recibidos por las actividades gravadas y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados a contribuir al financiamiento de los gastos públicos, por ello, determinó que la previsión de deducciones es irrelevante para atender a la capacidad contributiva, ya que no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer “beneficios” tributarios<sup>13</sup>.

La SCJN ha significado, en el análisis de los gravámenes anteriores, que el examen de la proporcionalidad tributaria debe partir de la naturaleza de aquéllos, pues para determinar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, parte de la determinación del objeto del tributo en cuestión, de su estructura y de las finalidades (fiscales y extrafiscales) consideradas por el legislador en su recaudación<sup>14</sup>.

Es importante notar que la propia SCJN ha establecido que el objeto del ISR y del IETU es el mismo: ingresos del causante, empero, la misma SCJN ha dicho que en el primero las utilidades constituyen la base, por ello, la capacidad contributiva se respeta en la determinación de la utilidad a la que se llega a través del cómputo de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley. En cambio, por lo que toca al IETU la magnitud o cuantía en que se obtienen los ingresos es la base que revela la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al pago de los gastos públicos; así la previsión de deducciones no atiende a esa capacidad contributiva porque no tiene como finalidad determinar una utilidad gravable. Lo anterior evidencia la diferencia substancial que para efectos de exégesis constitucional ha marcado la SCJN entre estos dos

gravámenes en cuanto a la necesidad o no de que en el esquema de cada uno de los impuestos se establezcan deducciones o bien “beneficios” fiscales.

#### **b) Principio de equidad**

La SCJN ha reiterado que, en cuanto al principio de equidad, se requiere para su examen de los siguientes elementos objetivos: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, “sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional<sup>15</sup>, esto es, debe delimitarse si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual, pues encontrándose en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, la SCJN delimitó que el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación.

En cuanto a la restitución en el goce de la garantía individual violada, la SCJN ha señalado que cuando en un juicio de garantías se impugna una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes jurídicamente debieron considerarse iguales, “los efectos de la concesión de amparo se traducirán en hacer extensivo al agraviado el beneficio previsto en el precepto jurídico declarado

*inconstitucional.”<sup>16</sup>*

Los criterios sobre la garantía de equidad antes expuestos fueron retomados parcialmente por la SCJN en su exégesis constitucional del IETU, al destacar en el caso de las “inversiones que el trato diferenciado que se otorga a los contribuyentes que hubiesen realizado inversiones a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, frente a los que hubiesen efectuado antes de su vigencia, situación que determina la deducibilidad total e inmediata de dichas erogaciones en el primer supuesto, o bien, un tratamiento específico de aminoración tributaria en el segundo caso” no transgrede el principio de equidad tributaria “en tanto que aquél obedece a la exigencia de que los gastos por inversiones realizadas durante la vigencia de esa Ley se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los derivados de inversiones anteriores al 1o. de enero de 2008, en que entró en vigor, no pueden considerarse deducibles para efectos del impuesto, precisamente por referirse a ejercicios en los que aún no tenía vida legal”, ello porque la estructura del propio gravamen se erige sobre una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones proceden en el momento en que realmente se realizan los pagos; lo que explica, por un lado, que la regulación de la contribución contemple la deducibilidad total de las inversiones efectuadas a partir de su entrada en vigor, en el ejercicio en que se lleven a cabo y, por otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impidan que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a que dicha regulación tuviera vida legal no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles, precisamente porque el ejercicio en el que fueron erogados es anterior a esa vigencia.”<sup>17</sup>

Como se advierte de lo anterior, la SCJN aplicó el criterio tradicional antes señalado relativo a la justificación del trato diferenciado a sujetos que no se ubican en la misma situación de hecho, para llegar a la conclusión de que los contribuyentes que invirtieron antes de la entrada en vigor de la norma en comento, no se ubican en el mismo supuesto de causación respecto de los que lo hicieron en el momento de su entrada en vigor, se trata entonces de un trato desigual a contribuyentes

que se ubican en situaciones disímiles, por ello, para el primer grupo de sujetos obligados se prevén consecuencias jurídicas diferenciadas respecto del segundo grupo y en la misma medida el impacto financiero es disímil.

Sin embargo, el criterio antes destacado (tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales) no fue utilizado al examinar el diferente tratamiento otorgado por la citada ley impositiva a sujetos que se encuentran en la misma situación ya advertida por la SCJN, esto es, haber realizado inversiones con anterioridad a la vigencia del gravamen en comento: *“a pesar de que ambos tipos de contribuyentes están en la misma situación jurídica respecto del impuesto empresarial a tasa única”* (la Corte reconoció expresamente la igualdad jurídica en que se ubican los sujetos), sin embargo, sentenció: que *“la causa a la que se atendió para distinguir el trato que debía darse a contribuyentes con inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de 2007, respecto del concedido a quienes tuvieran inversiones efectuadas en los últimos diez años anteriores a la vigencia de la ley,”* consistió en establecer una medida para evitar que *“se frenara la inversión durante los meses de septiembre a diciembre de 2007, es decir, durante el periodo que faltaba para que el gravamen entrara en vigor,”* de tal modo que *“si los gastos por inversiones son deducibles en su totalidad en el ejercicio en que se realizan y, en cambio, las erogaciones por inversiones anteriores a su vigencia no son deducibles, resulta genuina y lógica la preocupación del legislador respecto al freno que podrían sufrir las inversiones nuevas en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto, por lo que decidió privilegiar a quienes efectuaran inversiones de ese tipo con una deducción adicional, frente a quienes tuvieran inversiones sin esa característica, realizadas del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, a los que sólo les concedió un crédito fiscal.”<sup>8</sup>*

Lo anterior implica, en palabras de la propia SCJN, que la desigualdad de trato en el caso expuesto entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, se justifica de manera objetiva y razonable aun cuando la correspondencia con las consecuencias jurídicas que ello genera no sean idénticas, pues la medida tomada por el legislador, para la SCJN, es adecuada y proporcional debido a que el resultado que produce y el fin

pretendido superan un juicio de equilibrio en sede constitucional para no frenar las inversiones nuevas en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto. Claramente puede advertirse que la Corte está validando un criterio de política fiscal empleado por el legislador para el trato diferenciado.

Además, la SCJN no utilizó igual rasero para contribuyentes que ella misma consideró se ubicaban en similar situación jurídica respecto del gravamen en comento, ya que la diferencia de trato la justificó con base en aspectos particulares o subjetivos de los causantes como su conocimiento de que la Ley entraría en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Se puede por tanto concluir que hay un cambio de dirección en los criterios de equidad manejados por la SCJN, ya que los mismos se advierten influidos por consideraciones que derivan no de una estricta exégesis constitucional sino de la ponderación de la política fiscal más adecuada o conveniente a un impuesto determinado, lo que conduce a reflexionar sobre la ubicación y alcance de los derechos del contribuyente consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, frente a las planeaciones económico-impositivas del Estado.

### c) Deducciones como beneficios fiscales

Desde hace algunos años se viene hablando de la utilización del impuesto no sólo con fines fiscales sino también extrafiscales tales como económicos, sociales e incluso, financieros. Como consecuencia, las deducciones que se otorgan en esos términos han sido consideradas por la SCJN como “beneficios” concedidos por el legislador para reducir la base impositiva y estimular o promover los objetivos fijados.<sup>19</sup>

En relación con dicho tema, la Primera Sala de la SCJN ha desarrollado la teoría constitucional de los “beneficios” que hace derivar de una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), al distinguir dos tipos de erogaciones:

• Estructurales: Identificadas con las necesarias para generar los ingresos del contribuyente. La Primera Sala

ha dicho que éstas son reconocidas por el legislador y no se equiparan con concesiones graciosas pues inciden en el reconocimiento del principio de proporcionalidad en materia tributaria, ya que se vinculan a la capacidad contributiva que se tiene para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos equiparándose con la renta neta de los causantes. Son "normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden."

• "No estructurales o "beneficios": Son figuras "sustractivas" que inciden en la base imponible con el objetivo de conferir o crear situaciones ventajosas o bien obtener alguna finalidad específica que puede ser de política fiscal o de carácter extrafiscal, orientadas a la política económica o social y justificadas en razones de interés público<sup>20</sup>.

Ejemplo de este tipo de erogaciones, ha sostenido la SCJN, son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas o ciertos gastos de consumo. Debe destacarse aquí la gravedad de que nuestro Máximo Tribunal, a través de la Primera Sala, haya podido considerar que los honorarios médicos y gastos hospitalarios, entre otros, no constituyen una deducción estructural de las personas físicas sino un beneficio o situación de ventaja concedida por la ley fiscal. Efectivamente, es difícil encontrar alguna erogación que resulte más indispensable a la persona humana que los gastos que tienen que realizar para recuperar o conservar su salud.

En el caso del IETU, como antes se dijo, la SCJN, siguiendo la doctrina de la Primera Sala, precisó en jurisprudencia definida que debido a que el objeto del referido impuesto son los ingresos brutos en base de efectivo recibidos por las actividades gravadas en la magnitud o cuantía en que se obtengan los ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al gasto público, "la

realización de erogaciones que pudieran proyectarse con el efecto de alguna aminoración tributaria en la mecánica del impuesto o de otras situaciones resulta intrascendente para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto"<sup>21</sup>, debido a que las deducciones señaladas en la citada Ley no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer "beneficios" tributarios.

En relación con los beneficios otorgados que disminuyen el entero del gravamen, la SCJN ha dicho, en el caso del subsidio acreditable previsto en la LISR, que es una figura que no conforma la estructura del referido impuesto porque no tiene relación con la tarifa aplicable ni con la base del tributo, actuando sobre el impuesto a pagar, por lo que no se incorpora a los elementos esenciales de la contribución, ni forma parte de la estructura del referido gravamen sin que le resulten aplicables los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional<sup>22</sup>.

Esto significa que, bajo la lógica de la SCJN, si el legislador introduce los beneficios en comento, es decir, excepciones a la regla u obligación tributaria general, puede hacerlo de manera diferenciada y discrecional porque se trata de un privilegio que no incide en la capacidad contributiva del contribuyente y porque atiende a fines extrafiscales, económicos o sociales a los que no se aplican los principios superiores de justicia fiscal, lo que se estima constituye una grave exclusión del control constitucional de los derechos de los contribuyentes.

Bajo esa óptica, es fundamental que la SCJN fije los alcances de la generalizada utilización del impuesto con fines extrafiscales, económicos, financieros o sociales como instrumento de política económica, porque la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, al menos como premisa, es la cobertura del gasto público con base en la capacidad contributiva de los sujetos obligados y no la estabilidad económica ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones.



# Perspectivas de la Justicia Tributaria con Base en los Criterios de la Corte

## 3. La Observancia del Mínimo Vital como Derecho Fundamental del Contribuyente

La SCJN, último bastión de la justicia fiscal, ha delimitado la obligación constitucional de los causantes de contribuir a los gastos públicos atendiendo a su capacidad contributiva y ha definido, a la par, el umbral mínimo para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la CPEUM.

En la tesis respectiva, la SCJN sostiene que el respeto al contenido esencial de ese derecho exige que no se pueda equiparar irreflexivamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, sobre todo respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas, esto es, la SCJN reconoce el derecho humano fundamental al mínimo vital como límite del Estado en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir<sup>23</sup>.

El examen anterior por parte de los jueces, agrega la SCJN, no implica intromisión alguna en la esfera legislativa en la configuración de la hipótesis tributaria, dado que, por una parte, dicha facultad no es ilimitada porque corresponde a la SCJN la verificación del apego a las exigencias constitucionales y, por la otra, no es pretensión de la SCJN que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que servirá de punto de partida en la imposición, sino que únicamente se reconozca un patrimonio mínimo protegido a efecto de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto, toda vez que dichos montos o conceptos se vinculan a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

Sin embargo, si bien es notable que la SCJN reconozca un límite a la potestad impositiva del Estado, bajo la premisa de la justicia tributaria expresada en la proporcionalidad como capacidad contributiva, la SCJN parece conformarse en su control constitucional con que este *"patrimonio mínimo protegido"* de la persona humana sea fijado unilateralmente por el legislador fiscal. Así pues, aunque la Corte habla de las *"exigencias humanas más elementales"*, lo cierto es que, como ya se comentó en el apartado anterior, el propio Tribunal no reconoce como exigencia humana elemental los honorarios médicos y gastos hospitalarios, es decir, que implícitamente adopta la tesis de que el mínimo vital alcanza para subvenir a esas exigencias y deja la delimitación de ese mínimo vital fuera del control constitucional impuesto por la justicia tributaria.

En septiembre pasado la SCJN resolvió una serie de juicios de amparo interpuestos en contra de lo dispuesto en el artículo 177 y la derogación del numeral 178, ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de octubre de dos mil siete. En dichos amparos se suscitó, precisamente como tema principal, la delimitación del derecho al mínimo vital.

En primer término, la SCJN señaló que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia, mientras que en lo estrictamente fiscal se presenta únicamente como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria atendiendo a la potencialidad de cada contribuyente para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. En esa medida —se sostuvo— el mínimo vital se configura como un principio que orienta el accionar del Estado.

En ese contexto, atendiendo al mínimo vital como límite a la actuación del legislador tributario, la SCJN

precisó que el aludido derecho permea a toda la materia tributaria y no se limita al ámbito laboral, basándose en lo dispuesto en la fracción IV de artículo 31 constitucional; es decir, se trata de una garantía constitucional de la que gozan todas las personas físicas, y no una conquista laboral que únicamente beneficiaría a los trabajadores que perciben el salario mínimo, en los términos en los que lo preceptúa el artículo 123 constitucional.

Así, la SCJN afirmó que si la proporcionalidad implica que los particulares deben tributar en función de su respectiva capacidad contributiva, entonces es válido afirmar que quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación y, en su caso, que la tributación se gradúe atendiendo precisamente al signo de capacidad que se manifieste; todo ello, a fin de que no vea mermados los recursos con los que apenas cuentan para subsistir.

Al establecer la definición de lo que debe comprenderse como mínimo vital, la SCJN señaló que se trata de un derecho por virtud del cual el legislador tributario debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado introducirse, por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.

Asimismo, la decisión de la Corte estableció que el derecho al mínimo vital debe atender a cuestiones particulares, como son el tipo de ingreso que se percibe y la forma en la que se genera el mismo. Además, se señaló que el respeto del derecho al mínimo vital no implica un deber para el legislador tributario, en el sentido de establecer específicamente una exención, una deducción o algún mecanismo en particular, ya que cuenta con un margen de libre configuración legislativa para el diseño del sistema fiscal, pero que es a través de figuras como éstas que se puede salvaguardar el derecho al mínimo vital.

Concretamente, el Pleno de la Corte resolvió que la Ley del Impuesto sobre la Renta no resulta inconstitucional, toda vez que, a través de la interacción de exenciones, deducciones y subsidios, los recursos necesarios para la subsistencia de los gobernados, quedan libres de gravamen o ven disminuida la carga tributaria correspondiente.

Como punto de partida, conviene destacar que la Suprema Corte haya reconocido que el fundamento del derecho al mínimo vital es el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no el diverso artículo 123 de la Ley Fundamental, pues tal decisión le da una proyección más amplia al mismo; igualmente, debe resaltarse la manera en la que la Corte conceptualiza el derecho al mínimo vital.

Y entre las consideraciones de la decisión adoptada por nuestro más Alto Tribunal, debe tomarse en cuenta que se reconoció el valor que tienen las deducciones llamadas “personales” —entre las que se cuentan, por citar un ejemplo, la de gastos médicos, hospitalarios y funerarios, tanto del contribuyente, como de sus dependientes económicos— en el conjunto de mecanismos que permitirían salvaguardar el derecho al mínimo vital. En efecto, en decisiones anteriores, al distinguir a las deducciones propias de la mecánica del impuesto sobre la renta de aquéllas que no lo son —las denominadas deducciones “estructurales” y “no estructurales”—, la Suprema Corte incluyó a las personales entre las segundas, con lo cual se pudo haber interpretado que este tipo de deducciones no tienen trascendencia en el esquema global del tributo. Con esta nueva decisión, la Corte revalúa a las deducciones personales, pues sin pronunciarse sobre su carácter “estructural” o “no estructural”, está reconociendo su importancia y lo esencial de su establecimiento, a fin de que no se vulnere el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues las mismas resultarían esenciales para que se libere del gravamen a los recursos necesarios para la subsistencia de la persona, postulado esencial del derecho al mínimo vital.

La decisión de la Corte puede ser correcta en tanto que dichos mecanismos efectivamente pueden ser útiles para dejar libre de gravamen a un determinado monto de recursos, o bien, para aminorar el impacto de aquél, pero no puede dejar de apuntarse, por un lado, la insuficiencia de dichos mecanismos para que auténticamente se salvaguarde el derecho al mínimo vital y, por el otro, acusar que existen determinados supuestos en los que el efecto de dichas exenciones, deducciones y subsidios se ve reducido.

A nuestro juicio, la SCJN tuvo la oportunidad de definir con mayor precisión los límites del derecho al mínimo vital como expresión de la garantía de proporcionalidad tributaria, pero limitó su pronunciamiento a la revisión de los mecanismos existentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta y otros ordenamientos, sin tomar en cuenta que la afectación a los derechos de los contribuyentes puede derivar no solo de lo que la Ley establece, sino también de lo que no dice, como en el caso sucede, al no contemplarse mecanismos que de manera específica posibiliten que los contribuyentes puedan contar con un patrimonio mínimo que pueda quedar excluido de la carga fiscal, no como prebenda o concesión graciosa, sino porque los recursos respectivos resultan necesarios para subsistir y llevar una vida digna y decorosa, tanto para el propio contribuyente, como para las personas que dependen económicamente de él. Lo anterior constituye el derecho fundamental por excelencia de las personas.

En este sentido, si bien está al alcance de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente entender que la técnica del juicio de amparo no necesariamente autoriza declarar la inconstitucionalidad de normas por las omisiones en las que incurre su autor, y comprender las complejidades inherentes a la fijación de un monto que pudiera representar el mínimo vital para la generalidad de los causantes personas físicas, ello no es obstáculo para emitir juicios sobre la insuficiencia del pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal, que no dio la debida importancia al hecho consistente en que no todos los contribuyentes tienen acceso a las medidas que avalaron la constitucionalidad de las disposi-

ciones combatidas en el juicio de amparo.

Consecuentemente, es opinión de esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que, contrariamente a lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, existen mecanismos específicos que de mejor manera tutelan el derecho al mínimo vital, como puede ser una exención general o una deducción general, que en definitiva dejen libre de gravamen los montos que requieren los causantes para su subsistencia, sin reparar en el régimen particular de tributación o en el monto de los ingresos que se obtengan. Y en el contexto del nuevo artículo 1o. constitucional, esta Procuraduría estima que la protección más amplia a los derechos de los contribuyentes es la que deriva de una deducción general o de una exención general, y no la que corresponde a las figuras que consideró la Corte, concepción ésta que podría haber sido aceptable bajo un paradigma de simple no afectación a los derechos de los particulares, pero que resulta a todas luces insuficiente cuando lo que se propugna es la cobertura más amplia.

Máxime que hoy día existen regímenes tributarios en los cuales el legislador fue omiso en establecer los mecanismos necesarios para garantizar el principio fundamental del mínimo vital, como es el caso de las personas físicas que únicamente obtienen ingresos por intereses reales inferiores a \$100,000.00, y cuyas retenciones por quienes les pagan dichos intereses son consideradas por el artículo 160 de la LISR como pago definitivo<sup>24</sup>, teniendo como consecuencia que a estos contribuyentes no se les reconozca ninguna deducción o acreditamiento (*ni siquiera el ajuste por inflación propio del cálculo de los intereses reales*), no obstante que la ley tampoco les otorga alguna exención, tratamiento favorable, distribución de recursos, asignación directa o subsidio, que les permita asegurar un patrimonio que satisfaga las exigencias más elementales de toda persona y el cual, se insiste, constituye el principio del mínimo vital que debe garantizar todo Estado, según determinación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### Comentario Final

En el Diario Oficial de la Federación del 6 de junio del 2011, se publicó una importante reforma constitucional por la que se modifica, entre otros, el artículo 107 para establecer una nueva figura de control abstracto de nuestra Carta Magna, a través de la declaratoria general de inconstitucionalidad de la SCJN mediante jurisprudencia por reiteración en la resolución de juicios de amparo y siempre que haya habido mayoría calificada de ocho votos.

Sin embargo, en el párrafo cuarto de la fracción II del propio precepto, se establece que la declaratoria general de inconstitucionalidad no será aplicable a normas generales en materia tributaria, es decir, se está excluyendo del control general de constitucionalidad a las leyes fiscales y en consecuencia se propicia inequidad en el trato general a los contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis jurídico-tributaria pero que no acudieron al amparo.

Lo que significa que la materia de defensa fiscal constitucional es la única en que prevalece el sistema actual que sólo permite la restitución de las garantías individuales con la aplicación de la fórmula Otero.