

RESTRICCIÓN A LAS FACULTADES IMPOSITIVAS DEL ESTADO, LA GARANTÍA QUE FALTA EN LA CONSTITUCIÓN

Dolores Beatriz CHAPOY BONIFAZ

SUMARIO: I. Ausencia de límites a las facultades impositivas a nivel constitucional: 1. Condiciones para la constitucionalidad de la imposición; II. Necesidad de límites a nivel constitucional: 1. Cortapisas a la facultad impositiva, 2. Restricciones a la disposición de los recursos públicos, 3. Concatenación entre el sistema fiscal con los impuestos que lo integran y con la economía nacional; III. Conclusión; Bibliografía.

I. AUSENCIA DE LÍMITES A LAS FACULTADES IMPOSITIVAS A NIVEL CONSTITUCIONAL

El instrumento en el que se organizan las instituciones sociales dentro de las cuales los individuos van a interactuar, y en donde se determina el conjunto de reglas conforme a las cuales procederá esa interrelación es la Constitución; asimismo en ella se fijan las normas para que dicha actividad se mantenga dentro de la legalidad. Y es imperativo que en ella se establezcan también restricciones¹ al ejercicio de los poderes públicos.

¹ Limitaciones consistentes en relacionar tanto la recaudación total como el gasto total con algún agregado económico, como el ingreso o el producto nacional. Fue en California, en 1973, la primera vez que una proposición de este tipo fue presentada, y fue derrotada en un referéndum; pero en 1978 restricciones de este tipo fueron incorporadas en las Constituciones de Tennessee y Michigan.

El 6 de junio de 1978 se aprobó en California por abrumadora mayoría la Enmienda Jarvis-Gann, o Proposición Décimotercera, que redujo en dos tercios los niveles del impuesto predial al prohibir que la tasa excediera del 1% del valor fijado para fines fiscales y determinar que, por lo que hacía a la propiedad no transferida desde 1976, dicho valor no superaría el valor de mercado en ese año más el 2% compuesto anual, y que respecto a la trasladada con posterioridad dicho valor consistiría en el valor de mercado del año de la operación más el 2% compuesto anual. Asimismo se decretaron condiciones restrictivas para el establecimiento de nuevos gravámenes o el incremento de los existentes —excepto el impuesto predial—, para lo que se necesitaba la aprobación de las dos terceras partes de la legislatura estatal, y de las dos terceras partes del electorado en el caso de los tributos locales. Estas medidas redujeron el nivel de crecimiento de los

La potestad impositiva prácticamente no tiene límites. Por su naturaleza los ordenamientos fiscales están sujetos a cambios anuales; pero si lo que se modifica continuamente es la estructura de las leyes tributarias, y aun la del propio sistema fiscal, se dificulta la planeación a largo plazo y se condena a los contribuyentes a vivir en la inseguridad. Si en la Constitución se consignaran la estructura del sistema fiscal y la distribución relativa de la carga fiscal entre las personas y los grupos —quedando a la legislación ordinaria fijar los niveles de imposición y de gasto, y la división de los recursos fiscales entre los servicios que el Estado debe prestar— se limitaría el poder económico del gobierno incorporado en su facultad impositiva.

Si la necesidad de estas restricciones no fue evidente en 1857 —prácticamente las normas vigentes subsisten sin modificación desde entonces— y tampoco en 1917 porque los Constituyentes no pudieron prever la hipertrofia del Estado moderno, hoy es imprescindible.

1. *Condiciones para la constitucionalidad de la imposición*

De acuerdo con el criterio asentado en diversas ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,² el Constituyente no concedió al Estado en forma omnímoda la facultad de establecer las exacciones que a su juicio fueran convenientes, sino circunscrita a tres requisitos fundamentales: que los impuestos se destinen al pago de los gastos públicos —que por su forma de distribución deben beneficiar a todas las clases sociales dentro de la colectividad, elevando su nivel social—, que sean proporcionales y que sean equitativos. Para la validez constitucional de un impuesto es menester que concurren los tres requisitos, la falta de uno de ellos necesariamente hace al impuesto contrario al ordenamiento supremo.

gastos estatales y locales, y coartaron severamente el uso del impuesto predial como fuente de ingresos del gobierno.

En 1979 el *National Tax Limitation Committee* introdujo ante el Senado de Estados Unidos una enmienda diseñada para penalizar al gobierno por generar inflación, restringiendo el porcentaje de aumento en las tasas de gasto del gobierno federal al incremento en el producto nacional bruto de los años precedentes.

Brennan, Geoffrey y James M. Buchanan, *The Power to Tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 1980, p. 200; y Oakland, William H., "Proposition 13. Genesis and Consequences", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio, 1979, pp. 387.

² "AAR 3630/39, Arrigunaga Peón, Manuel de, 28 de agosto de 1990, t. LXV, p. 723"; "tesis 489, ap. t. LXXVI, p. 794", compiladas por Guerrero Lara, Ezequiel y Enrique Guadarrama López en *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, México, UNAM, 1984, t. I, pp. 938 y 1047 respectivamente.

A. Requisito de legalidad

Aplicando el principio de igualdad ante la ley en el campo impositivo, y siguiendo normas de equidad y justicia fiscal, la restricción mínima en materia tributaria para que el sistema opere dentro de límites cuando menos tolerables consiste en que todas las normas que impliquen imposición deben ser generales y deben ser universalmente aplicables a todos los miembros de la comunidad política que se encuentren en los supuestos consignados en la ley, estén o no en el grupo que toma las decisiones. Un tratamiento uniforme para todas las personas respecto a las cuales se cumplan las condiciones establecidas en cada ley fiscal constriñe las acciones del gobierno, que no puede discriminar entre distintos grupos y personas, lo que no implica que la carga del impuesto sea igual para todos los contribuyentes, ya que varía de acuerdo con numerosas circunstancias personales.

El criterio de la Corte³ a este respecto es que a la luz del sistema general que establecen las disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, la necesidad de que para la validez constitucional de un gravamen la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley significa no sólo que el acto creador del impuesto debe emanar del Poder Legislativo —ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes los que determinen las cargas fiscales que deben soportar—, sino que en ella se defina cuales son los elementos y supuestos de la obligación que va a nacer: el sujeto, las exenciones y los casos de no causación; el objeto y las deducciones; la base, las tasas y los procedimientos para computar y pagar el impuesto; para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente, y que éste pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación, como del estado y del municipio en los que resida.

³ "AAR 5605/43, Hernández Reyes Ramos, 20 de septiembre de 1944, t. LXXXI, p. 5763"; "AAR 5332/75, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, vols. 91-96, primera parte, pp. 90 y 92"; "AAR 6141/59, Tipográfica Comercial, S. A., 25 de abril de 1974, vol. 64, primera parte, p. 90"; "AAR 7784/39, Menchaca Melchor, 4 de abril de 1940, t. LXX, p. 4740"; compiladas por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.*, t. II, pp. 1099, 1719, 1666; y t. I, p. 970, respectivamente.

Lo mismo que la facultad de decretar las leyes fiscales corresponde también al Congreso la de derogarlas y reformarlas, y no puede delegar en el Ejecutivo la facultad de suprimir, modificar o adicionar las disposiciones que hubiera establecido. Los preceptos contenidos en las leyes fiscales sólo pueden ser eliminados, alterados o ampliados por una ley, nunca por un reglamento.

Satisfacer con la formalidad de que el impuesto esté establecido en una ley en la que se determinen todos sus elementos no plantea ningún problema ni a las autoridades hacendarias que redactan la iniciativa de la ley, ni a los legisladores que la discuten y aprueban; y en caso de que no se respetara este requisito hay factores objetivos que permiten fácilmente demostrar que se ha omitido su cumplimiento.

B. Requisitos de proporcionalidad y equidad

Asimismo sostiene ese Tribunal que las condiciones de proporcionalidad y equidad⁴ deben ser calificadas por las legislaturas o las autoridades que acuerden los gravámenes *estimado todos los factores económicos y sociales* que deban tomarse en cuenta para ajustarlos a la Constitución federal. En tanto se graven de manera general y en forma igual a todos los sujetos que realicen el mismo género de actividades, obtengan la misma cantidad de ingresos, posean el mismo tipo de bienes o adquieran la misma clase de productos —o sea, que realicen el mismo hecho imponible—, de tal suerte que no se afecte en forma diferente a individuos dentro de la misma categoría de contribuyentes, no se viola el principio de igualdad contributiva.

A fin de que el impuesto sea proporcional y equitativo debe entenderse además, que el límite constitucional a la facultad para decretar un impuesto es no acabar, *jamás destruir*, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilar el sistema económico del país.⁵

Pero las cualidades de proporcionalidad y equidad son enteramente subjetivas, por lo que difícilmente ha habido un impuesto que no haya sido tachado por los afectados de desproporcionado e inequitativo, sin

⁴ "AAR Goribar de Zaldivar María, 10 de abril de 1918, t. II, p. 1135; tesis 500, ap. t. LXXVI, p. 817"; "AAR 4109/60, Eugenio Arriaga, 22 de septiembre de 1970, vol. 21, primera parte, p. 43", compilados por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.* t. I, pp. 51 y 1048, y t. II p. 1611 respectivamente.

⁵ "Impuestos, Proporcionalidad y Equidad de los", varios precedentes, Sala Auxiliar, *Informe de labores de la Suprema Corte*, 1969, p. 53.

que ninguno haya sido capaz de comprobar la ausencia de estos requisitos en los numerosos juicios de amparo que durante los siete decenios de vigencia de la Constitución se han promovido.⁶

Un obstáculo adicional es que la Constitución decreta⁷ que los tribunales federales tienen competencia para resolver las controversias que se susciten por las leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales, y dentro del capítulo en el que las establece no existe ningún precepto que limite específicamente la facultad impositiva del Estado. El Poder Judicial no puede velar más que porque los procedimientos y normas fiscales se ajusten a la Constitución⁸ y si en ésta no hay nada que restrinja las facultades del ejecutivo, se ve impedido para actuar.

Lo anterior originó que a las demandas de los contribuyentes que solicitaron la protección de la Suprema Corte, entre 1918 y 1943, ésta respondiera alternadamente que carecía de competencia para tutelar sus intereses, y afirmando como principio que sí la tenía, sin que esto implicara la concesión del amparo.

- a) Ejecutorias en las que la Suprema Corte se declaró incompetente para resolver sobre la proporcionalidad de los impuestos

Expuesto en forma articulada el contenido de las ejecutorias⁹ en las que la Suprema Corte se declaró incompetente para juzgar sobre la pro-

⁶ En ocasiones de la redacción de los sumarios puede deducirse que se concedió el amparo por falta de proporcionalidad; pero estudiando el texto de las sentencias se encuentra que se otorgó por falta de generalidad o legalidad. El caso en el que más se aproximó la Corte a conferir el amparo por falta de proporcionalidad es el que se refiere a Refrescos Pascual, S. A. —AAR 5274/48, 28 de octubre de 1948, t. XCVIII, p. 861— protegido contra la aplicación de la Ley del Impuesto a la Producción de Aguas Envasadas, porque delegaba en el ejecutivo la fijación y extensión de la obligación de modificar las instalaciones para permitir el control del volumen de producción, materia del impuesto; y por no considerar el margen de pérdida por la destrucción e inutilización del producto elaborado. Si bien es cierto que al no permitirse la deducción de las mermas se incrementaba la base gravable y por lo tanto se causaba un mayor tributo, esto se debía a una falta en el procedimiento para determinar la base y no propiamente a la desproporción entre ésta y el gravamen, aunque dicho defecto se reflejara, como apropiadamente juzgó el alto tribunal, en un impuesto excesivo.

⁷ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 103.

⁸ *Id.*, artículos 103, fracción I; 104, fracción I-B, y 107.

⁹ "AAR Goribar de Zaldívar María, 10 de abril de 1918, t. II, p. 1135"; "AAR 1951/39, 16 de agosto de 1939, t. LXI, p. 2724"; "AAR 998/40, 7 de noviembre de 1941, t. LXX, p. 2276"; "AAR 7375/41, 22 de abril de 1942, t. LXXXII, p. 1989"; "AAR 1713/43, 16 de junio de 1943, t. LXXXVI, p. 4836"; compilados por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.*, t. I, pp. 51, 853, 966, 979 y 1027, respectivamente.

porcionalidad y equidad de las leyes fiscales, el criterio de ese tribunal fue que la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes es el enunciado de un principio de economía financiera que, en términos de la doctrina hacendaria, se refiere a que las contribuciones se establezcan por el legislador en condiciones tales que graven al causante en relación con su capacidad económica o con la importancia del hecho o acto que las causa, y a que los arbitrios del Estado graviten sobre distintas fuentes de riqueza y no sobre una determinada. No es un mandato que limite al legislador —cuya facultad impositiva está contenida en el artículo que señala las facultades del Congreso— y no constituye una garantía individual, por lo que no puede dar margen a la concesión del amparo.

La facultad del Poder Legislativo es absoluta excepto donde la Constitución le ha impuesto límites —cosa que no ocurre respecto a las características de los impuestos—, de modo que el que establezca contribuciones antieconómicas, exorbitantes y ruinosas no puede ser remediado por el Poder Judicial federal, que sólo puede impedir la ejecución de una ley cuando esté en conflicto con la Constitución.

La protección dentro de los límites constitucionales contra esas contribuciones está en una apelación a la justicia y al patrimonio de los representantes del pueblo; si ésta falla, el pueblo en su capacidad soberana puede corregir el daño mediante el sufragio electoral llevando a las legislaturas a ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal francamente garantizada y progresiva de la comunidad. Los tribunales federales no pueden asumir los derechos de la representación popular, aventurándose con ella en un certamen de opiniones sobre puntos de derechos, razón y conveniencia.

La Suprema Corte no tiene pues facultad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos, 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.

a') Eficacia del proceso electoral para coartar la potestad tributaria del Estado

Cierto es que la posibilidad de una derrota electoral, si el programa político no coincide con el deseo de la mayoría, puede hasta cierto punto controlar las acciones de quienes tienen la representación popular; pero

precisamente porque los procesos electorales comprometen a actuar de acuerdo con lineamientos políticos, puede resultar que en un ejercicio fiscal dado la carga tributaria de ciertos contribuyentes sea establecida arbitrariamente por un grupo contrario a sus intereses. También es cierto que la democracia es preferible a la dictadura, porque impide que una élite en el poder disponga despóticamente de todos los recursos; pero en un modelo de genuina democracia basta el consentimiento de la mayoría de los miembros de una asamblea representativa para que la legislación sea válida, lo que implica que una coalición de mayoría puede explotar a una minoría. El proceso electoral puede restringir apropiadamente la proclividad al abuso del Estado sólo cuando existen límites explícitos al poder gubernamental establecidos a nivel constitucional.

b) Ejecutorias en las que la Suprema Corte se ha declarado competente para resolver sobre la proporcionalidad de los impuestos

En el conjunto de los conceptos manifestados en las ejecutorias¹⁰ en las que la Suprema Corte ha reivindicado como principio que sí es competente para resolver sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos, se afirma que aunque corresponde al Poder Legislativo decretarlos, esto no implica que omnímodamente puede decidir sobre lo que es proporcional y equitativo.

Al respecto razona que, aunque la jurisprudencia sentada por la Corte en ejecutorias anteriores fue que la falta de proporcionalidad y equidad de los impuestos no puede remediarse recurriendo al juicio de amparo, es conveniente modificarla estableciendo que, cuando en cada caso especial el Poder Judicial federal considere que un impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido de sus facultades constitucionales, sí está capacitado para revisar sus decretos o actos, ya que si bien los requisitos de proporcionalidad y equidad de los impuestos no están consignados en el capítulo relativo a las garantías individuales, la falta de esas condiciones transgrede las que dentro de él se refieren a que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente

¹⁰ "AAR. Maldonado Aurelio, 20 de octubre de 1925, t. XVII, p. 1013"; "AAR. Urrutia Tomás, 29 de enero de 1929, t. XXV, p. 391"; "AAR. 7177/36, 15 de enero de 1937, t. LI, p. 332"; "AAR. 3568/39, 18 de agosto de 1939, t. LXI, p. 2922"; "AAR. 6428/30, de 21 de septiembre de 1940, t. LXV, p. 3830; Tesis de Ap. 543. Ap. 17-54, p. 1004"; compiladas por Guerrero y Cuadarrama, *op. cit.*, t. I, pp. 184, 236, 762, 854, 939, y t. II, p. 1338, respectivamente.

que funde y motive la causa legal del procedimiento conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho.¹¹

Si la Suprema Corte sostuviera que el Poder Judicial no está capacitado para subsanar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la facultad que le confiere la Constitución de conceder el amparo cuando se infringe una ley, precisamente cuando lo que se contraviene es no un ordenamiento cualquiera sino la ley suprema.

Pero para que la Corte pueda hacer la declaración de que un impuesto es desproporcionado e inequitativo, es indispensable que el quejoso presente las pruebas que demuestren la falta de proporcionalidad y equidad.

c) Eficacia del amparo para delimitar la potestad tributaria del Estado

Aunque desde 1943 la Suprema Corte se ha mantenido firme en su postura y ha hecho prevalecer su interpretación de los preceptos constitucionales en el sentido de que en principio sí es competente para juzgar sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos, esto no implica que haya ejercido su prerrogativa de socorrer a los quejosos ni que el Tribunal en Pleno haya precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto deja de cumplir los requisitos que aseguran la justicia tributaria —aunque de las tesis sustentadas se desprende el criterio de que se vulnera la equidad cuando no se trata del mismo modo a los iguales y que se viola la proporcionalidad cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso—. ¹² Y aun si hubiera otorgado su protección, por las características del amparo el auxilio que la Suprema Corte puede proporcionar a los contribuyentes es muy limitado.

La sentencia de amparo se ocupa en forma particular del agraviado que para un caso concreto ha solicitado la intervención de la justicia federal, sin que implique una calificación general respecto de la ley o el acto que la motiva. Aun respecto de la misma persona que ha obtenido el amparo, su eficacia protectora se extiende exclusivamente al asunto especial sobre el que versó la queja, sin abarcar los casos similares que se susciten en periodos subsecuentes a aquél en el que pidió el auxilio de los tribunales federales; de tal modo que si con posterioridad a la ejecutoria que declaró la inconstitucionalidad de la ley que establece

¹¹ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 14 y 16.

¹² "AAR. 6188/63, 12 de febrero de 1974, vol. 62, primera parte, p. 31;" y compilada por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.* t. II, p. 1664.

el tributo impugnado la autoridad hacendaria sostiene la continuidad y permanencia del gravamen, puede válidamente exigirle su cobro. Lo contrario colocaría al contribuyente amparado en una situación de privilegio y exención contraria al principio de generalidad de las leyes.¹³

C. Indefensión de los contribuyentes frente a la atribución impositiva del Estado

Tal como está establecida actualmente, la condición de proporcionalidad y equidad de los impuestos descansa en consideraciones puramente subjetivas, discutibles hasta el infinito; pero que no proporcionan al contribuyente elementos matemáticos que prueben la desproporción e inequidad de los gravámenes, ni a la Suprema Corte criterios objetivos que le permitan proteger a los contribuyentes contra la eventual hiperactividad impositiva del Estado. En tanto se mantenga esta situación, una vez satisfecho el requisito formal de que estén contenidos en una ley tanto los procedimientos de administración y control, como los elementos de cada impuesto, el legislador podrá continuar ejerciendo facultades omnímodas en cuanto al contenido de las leyes fiscales.

Aunado lo anterior a la circunstancia de que no se considera como confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas,¹⁴ y a la de que el hecho de que un impuesto contravenga una sana política tributaria o los principios de una buena administración fiscal no lo hace inconstitucional, porque no existe en la carta magna ninguna disposición que establezca las condiciones a las que debe ajustarse la política tributaria, ni las normas que debe seguir la administración fiscal, colocan al contribuyente en un estado de indefensión respecto al Estado —de hecho su única garantía es la esperanza de que el gobierno será lo suficientemente razonable como para no agotar su fuente de recursos.

Siendo el proceso electoral y la protección judicial inefectivos como medio de moderar la conducta del gobierno en el sentido que los gobernados desean, se hace necesario tomar medidas que reduzcan el gasto público,¹⁵ reglamenten los aspectos en los que legítimamente puede gas-

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 107, fracción II, "Queja en materia administrativa 200/52, 9 de marzo de 1953, t. CXVII, p. 1178;" compilada por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.*, t. II, p. 1295.

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 22, segundo párrafo.

¹⁵ Si bien por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos, si las autoridades

tar el gobierno, y restrinjan la proporción en la que el estado puede exigir recursos de sus gobernados para solventar sus erogaciones. Dado que estos límites a las facultades del Estado implican un cambio en las reglas del juego político-fiscal, sólo pueden ser establecidas en la Constitución.

II. NECESIDAD DE LÍMITES A NIVEL CONSTITUCIONAL

En última instancia el gobierno deriva su poder del consentimiento de los electores; pero la experiencia demuestra que cualquier facultad que se le haya asignado puede, en ciertas circunstancias, ser ejercida en forma diferente a la que corresponde a los intereses de los gobernados. La estructura del Estado está específicamente construida para que en momentos precisos el agente coercitivo autorizado —el gobierno— pueda utilizar su poder de ejercer coacción; pero para que no pueda hacerlo en forma arbitraria debe tener un radio de acción limitado, y es en la Constitución donde deben estar establecidas las restricciones de esta entidad política, porque una vez establecido el gobierno, más allá de los constreñimientos impuestos por dicho ordenamiento los ciudadanos no tienen control efectivo sobre él, y son los políticos-burócratas, interesados en elevar al máximo sus presupuestos y expandirse ilimitadamente, los que ejercen el poder discrecional en cuanto a la selección, diseño y aplicación de la política fiscal, utilizando sus instrumentos para generar presupuestos en exceso de lo que es estrictamente indispensable para financiar los niveles eficaces de los bienes y servicios públicos realmente útiles a la sociedad y que son queridos por la comunidad. De aquí que sea necesario un modelo tributario en el que se exija a las autoridades fiscales elevar al máximo su rendimiento dentro de límites a su facultad impositiva establecidos por la Constitución.

A nivel constitucional —para que queden fuera de la acción de cada periodo político y de cada ejercicio fiscal— deben establecerse reglas en las que se fije la estructura dentro de la cual han de ejercerse las facultades tributarias, señalando los límites respecto a cuál es el objetivo de la actividad gubernamental, cuáles actividades son legítimas, y la porción máxima del ingreso o del producto total de la economía que el gobierno puede absorber y gastar.

no satisfacen cumplidamente su cometido y no prestan eficientemente los servicios públicos que deben proporcionar, el juicio de garantías no es el medio para remediar la omisión. "AAR. 8402/40, Cabezut Alberto, 11 de julio de 1941, t. LXLX, p. 398;" y "AAR. 2575/35, García Luis, 30 de septiembre de 1935, t. XLV, p. 6119;" compilados por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.*, p. 959.

La opción por estas normas generales que han de regir la organización primigenia es muy diferente de la selección de las estrategias alternativas que conforme a ellas han de seguirse para solucionar —de acuerdo con preferencias que por circunstancias desconocidas al establecer el marco constitucional pueden diferir en cada periodo político— los asuntos relativos a la naturaleza de los servicios que han de suministrarse, a los gastos de transferencia que han de realizarse, a la cuantía de los recursos que en cada caso han de utilizarse, y al monto y a la naturaleza de los impuestos con los que han de financiarse.

Indudablemente con el tiempo las restricciones constitucionales podrían llegar a ser muy limitantes, y habría presiones para fijar bases más amplias y estructuras fiscales más flexibles vía la interpretación judicial o la reforma constitucional.

1. Cortapisas a la facultad impositiva

La batalla fiscal para determinar el adecuado volumen de las tareas gubernamentales y su financiamiento se libra en dos frentes, relacionado uno con determinar la cuantía agregada del gasto público y de carga tributaria total, y otro con dilucidar quién pagará y con cuánto ha de contribuir. Este último más sugestivo para los contribuyentes, que piensan más en términos de los impuestos específicos que los afectan que en las condiciones generales de la economía.

Ningún contribuyente se interesa por lo que el gobierno ocasiona a otros, sino por lo que causa a él, y lo que le hace es cobrarle impuestos. Aunque la colectividad exige servicios gubernamentales, los individuos que la integran no están dispuestos a costearlos, especialmente cuando —como ocurre necesariamente en un sistema redistributivo— no hay coincidencia entre quien paga el tributo y quien recibe el servicio. La reacción es eludir —cuando no evadir— los gravámenes, y si esto no es posible, trasladarlos.

Porque la capacidad de acción colectiva¹⁶ para proporcionar bienes públicos depende de la aptitud de la autoridad para obtener recursos, independientemente de la disposición de los gobernados para pagarlos, la tributación —la manifestación más habitual de la potestad del Estado— es necesariamente coercitiva. Pero siendo la facultad impositiva un poder independiente del consentimiento de los contribuyentes y careciendo

¹⁶ Brenna, Geoffrey y James Buchanan, "The Logic of Tax Limits: Alternative Constitutional Constraints on the Power to Tax", Columbus, Ohio, *National Tax Journal*, vol. XXXII, núm. 2, Suplemento, junio 1979, p. 12.

el Estado de la obligación de emplear lo recaudado en los fines que aquéllos deseen, para prevenir que eventualmente el gobierno pueda tomar acciones que el proceso electoral no puede impedir, deben existir restricciones independientes del proceso político normal que sí puedan evitarlo.

Si las instituciones tributarias se califican de buenas o deseables es porque los individuos acuerdan que lo son; por eso los juicios de valor respecto a la distribución de las cargas impositivas defendidas por diferentes grupos sociales son necesariamente excluyentes. Como a largo plazo, proyectándose hacia un lapso indefinido en el futuro nadie puede prever con certeza sus circunstancias económicas y sus preferencias respecto a los servicios públicos, y por lo tanto difícilmente puede identificar el costo que bajo ningún esquema fiscal en particular le representaría financiarlos, hay en esa situación más posibilidades de que cada individuo elija una cantidad de bienes públicos suficiente para la comunidad y de que opte por las instituciones fiscales que generen la cantidad suficiente para costearlos. Por eso la única posibilidad de arreglo descansa en la existencia de normas externas, superiores y anteriores al sistema fiscal, que especifiquen de acuerdo con las características que pueden hacerlo justo la carga que cada contribuyente debe soportar.

Las restricciones pueden establecerse respecto al monto de la recaudación, considerándola como la participación del Estado en el resultado de la actividad económica; a las materias que pueden ser gravadas; y a las tasas fiscales, prohibiendo que sobrepasen un tope determinado.¹⁷

A. Límites al monto de la recaudación

El tamaño del gobierno puede precisarse señalando un máximo al rendimiento que puede obtener de un impuesto en particular o del sistema fiscal; dicho tope puede consistir en una magnitud absoluta o en una proporción de algún agregado económico, como el producto nacional bruto o neto.¹⁸

¹⁷ Brennan, Geoffrey y James Buchanan, *The Power to Tax. Analytical Foundations of a fiscal Constitution*, Cambridge, Cambridge University Press, 1980, pp. 14-21.

¹⁸ Para medir el funcionamiento de la economía se emplea el concepto de producto nacional neto, que desde el punto de vista del consumo es la suma del valor monetario total del flujo de productos y servicios *finales* de la comunidad; de la inversión neta —o formación neta de capital: la adición neta a los edificios, equipos e inventarios existentes—; y de los gastos en bienes y servicios del gobierno menos los pagos de transferencia —pensiones, e intereses de la deuda pública, que no son pagos por bienes y servicios corrientes—. La única diferencia con el producto nacional bruto —que también se calcula sumando el consumo personal y gubernamental en bienes y servicios finales,

B. Límites a la base imponible total

La facultad tributaria del Estado se restringe remplazando un sistema integral de base amplia —que engloba todas las actividades que los contribuyentes pueden realizar— por una base tributaria apropiadamente reducida —de modo que la cobranza a la máxima tasa aplicable sea exactamente la requerida para proporcionar el nivel de bienes públicos que los gobernados desean—. Empleando impuestos determinados con bases bien definidas se limita la recaudación tributaria, especialmente si las actividades gravadas pueden ser sustituidas por las que no lo son, circunstancia esta última que provoca una carga fiscal excesiva.¹⁹

En teoría la base amplia da más eficacia al sistema fiscal porque con menor pérdida de bienestar para los contribuyentes puede obtenerse el mismo monto de recaudación; pero si no hay ninguna limitación para que el Estado incremente la cuantía de sus impuestos, nada impide que eleve el gasto público más allá de lo deseado por los electores, lo cual en última instancia lleva a una recaudación más elevada, a gastos públicos innecesarios para los gobernados, y a mayores niveles de explotación fiscal.

C. Límites a las tasas fiscales

La potestad impositiva del Estado se ve sometida a cortapisas cuando se establece un límite máximo a las tasas fiscales; pero en este caso, para asegurar sus recursos, el Estado puede recurrir a ampliar su base de tributación. Como ya se dijo, en teoría esto es provechoso porque con una tasa relativamente baja un sistema integral puede producir el rendimiento requerido para financiar el nivel de bienes públicos que los

así como el gasto en inversión— es que se considera el monto total de la inversión sin deducir la depreciación.

Desde el punto de vista de las utilidades el producto nacional neto es igual al total de las ganancias de los factores de producción —salarios, intereses, rentas y utilidades— que son los costos de producción de los bienes *finales* de la sociedad, más los impuestos indirectos —que son un gasto de producción—, y los gravámenes directos, que son un componente incluido en la retribución a los factores de la producción.

Samuelson, Paul A., *Economics*, 5a. ed. New York, McGraw-Hill, 1961, pp. 212 a 237.

¹⁹ Carga excesiva de un impuesto es la pérdida de bienestar social adicional al menoscabo que por pagar un tributo resienten los contribuyentes. Dicha carga es consecuencia de los efectos secundarios originados en la distinción introducida por el gravamen en la operación del sistema económico, al provocar que se seleccionen opciones económicas, no en razón del rendimiento que pueden producir, sino de la posibilidad de reducir el monto del impuesto.

governados exigen; pero nada impide que el Estado emplee la tasa máxima sobre cada una de las materias que a su libre arbitrio puede sujetar a imposición para mantener el crecimiento ilimitado del aparato gubernamental. Por sí mismos los límites a las tasas tampoco son efectivos para restringir la expansión del sector gobierno.

Para asegurar una recaudación con una carga excesiva mínima, se necesitan restricciones constitucionales que combinen ambos límites.

2. Restricciones a la disposición de los recursos públicos

Ni a nivel Constitución ni a nivel ley ordinaria habría alguien que consintiera en la imposición a menos que anticipara beneficios —para sí o para personas distintas— de los bienes y servicios que el gobierno debe financiar con ella. Pero ejercitando su facultad de coacción el gobierno puede cobrar los impuestos independientemente de la disposición a pagarlos.

Para el ciudadano ordinario la facultad impositiva es si bien no la única, sí la evidencia más familiar del poder de coerción del gobierno, por medio del cual lo obliga a entregarle recursos económicos que debe usar para financiar bienes públicos y para hacer las transferencias que los ciudadanos desean; pero dicha potestad no trae aparejada en sí la obligación de usar los recursos recaudados en ninguna forma en particular. El poder de gravar no implica ninguna obligación respecto a la naturaleza del gasto al que se destina la recaudación.

Un gobierno irrestricto no es una institución eficaz. En la medida en la que los tributos infligen una carga en exceso de la que representa la absorción de recursos, la transferencia de los contribuyentes a los político-burócratas implica un costo para la sociedad. Si no se le fija ninguna restricción, si no se establece una relación entre la porción de arbitrios destinados a sufragar servicios públicos y la recaudación, el gobierno puede tratar de elevar al máximo ésta y de conservar al mínimo aquélla. Para asegurar que la cobranza de impuestos se destina primordialmente al financiamiento de los bienes y servicios que los contribuyentes han convenido, y no a gastos superfluos y a ampliar ilimitadamente el contingente de burócratas, es necesario inducir al gobierno a emplear la mayor parte de sus haberes con aquel fin.

El único control a la proclividad al abuso del Estado lo constituyen las garantías establecidas en la Constitución limitando los poderes de las autoridades,²⁰ por lo que en dicho documento debería garantizarse que

²⁰ Brennan, Geoffrey y James Buchanan, *The Power to Tax...*, *op. cit.*, p. 135.

las transferencias de los ciudadanos al gobierno se destinaran primordialmente a las prestaciones de bienes y servicios y se minimizaran los gastos innecesarios y la expansión de la burocracia.

Para asegurar que la relación entre la parte de los recursos fiscales destinada a proporcionar bienes y servicios públicos y la recaudación sea positiva, la base tributaria a disposición del gobierno y la estructura de las tasas —de las que la recaudación es una función— deben ser variables y estar relacionadas con la cantidad de bienes y servicios públicos suministrados. La tendencia a elevar al máximo la cobranza de impuestos puede aceptarse sólo que haya una relación positiva entre la recaudación total y la porción que de ella se destine a la prestación de servicios públicos.²¹

Si se hace tanto énfasis en la proporción de impuestos destinada a sufragar el costo de los bienes y servicios públicos prestados por el Estado no es porque se desconozca que los egresos del gobierno no se limitan a éstos —incluyen también la provisión de emolumentos a los político-burócratas, sueldos de empleados— y gastos de transferencia— sino porque tan necesario es limitar la facultad del gobierno para retirar recursos del sector privado de la sociedad, como su libertad para disponer de ellos, y primordialmente han de destinarse a suministrar dichos bienes y servicios.

A. Efectos redistributivos del gasto público

En todos los sistemas fiscales modernos la distribución de los beneficios del gasto público sí es discriminatoria entre las personas y los grupos sociales. La igualdad nunca se ha considerado del lado del gasto porque opera el efecto redistributivo hacia la mayoría de escasos recursos.

Asignar el poder de redistribuir al gobierno implica que el diseño de las transferencias se hace según conceptos éticos de solidaridad social impuestos por la mayoría que toma las decisiones,²² lo que para los pudientes —que legalmente no están excluidos de la utilización de los servicios proporcionados por el gobierno— constituye una explotación a la minoría, pues según su concepto de moralidad el gasto público debería ser igualmente repartido entre todos los individuos.

²¹ *Id.*, p. 137.

²² Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "El *Tax-Appeal* de la Progresividad", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, año XXII, núm. 67, enero-abril de 1990.

3. *Concatenación entre el sistema fiscal con los impuestos que lo integran y con la economía nacional*

Para que exista una garantía efectiva para el contribuyente, en la propia Constitución debe consignarse una fórmula general para determinar la proporción que cada gravamen en particular debe guardar respecto al sistema fiscal. Para no crear inequidades todas las materias susceptibles de ser sometidas a imposición deben quedar comprendidas en la base imponible a disposición del gobierno, ya que sólo algunos contribuyentes —los de ingresos más altos y derivados del capital— tienen acceso a la opción entre actividades gravadas y no gravadas; pero asimismo debe limitarse la amplitud de dicha base para impedir que llegue a incluirse en ella el ingreso imputado,²³ y relacionar la cuantía de lo que ha de obtenerse gravando las bases establecidas para cada impuesto específico con el monto de la recaudación agregada.

Esa norma debe completarse señalando una relación obligatoria entre el sistema fiscal y la economía nacional, a modo que el porcentaje de aumento anual del ingreso fiscal y del gasto total no exceda del incremento en el producto nacional en *ejercicios precedentes*.

A. Modelo hipotético de límites a las facultades de imposición y gasto

A guisa de ejemplo se expone la siguiente fórmula,²⁴ que relaciona el gasto con la recaudación, de modo que la erogación en los bienes y servicios públicos exigidos por la ciudadanía sea una función directa de la percepción tributaria total:

$$G = (aR)$$

donde:

- G = monto del gasto en los bienes y servicios públicos deseados,
- a = proporción previsible de impuestos gastada en proporcionar los bienes y servicios deseados,
- R = recaudación agregada,

²³ El ingreso imputado incluye el valor de la producción para el propio consumo, el ahorro obtenido al vivir en casa propia, el beneficio de poseer bienes de consumo duradero; y, ¡hasta la ventaja de contar con tiempo de ocio!

²⁴ Brennan, Geoffrey y James Buchanan, "The Power to Tax", pp. 38-39.

Obviamente en cada ejercicio fiscal la recaudación deberá proporcionar la cantidad suficiente para cubrir los servicios de acuerdo con nuevos costos; pero el monto de los servicios que se suministren debe depender de la proporción previsible de impuestos que se gastará en financiarlos.

R será escogida de modo que $ar = \bar{G}$

donde:

R = recaudación agregada,

a = proporción previsible de impuestos que se gastará en proporcionar los bienes y servicios deseados,

r = estructura de las tasas aplicable a la base tributaria disponible para el gobierno,

$\bar{G}$ = gasto público ajustado a los nuevos costos estimados.

Asimismo debe considerarse que la recaudación máxima que puede obtenerse del sistema fiscal es una función de la base tributaria del gobierno y de la estructura de tasas que le es aplicable:

$$R = R^*(b, r)$$

donde:

R = recaudación agregada,

R^* = recaudación máxima que puede rendir el sistema fiscal,

b = base tributaria del gobierno,

r = estructura de tasas aplicable a la base tributaria.

Tomando en cuenta lo anterior, tanto la base tributaria como la estructura de las tasas deben seleccionarse de modo que en cada ejercicio presupuestal la recaudación máxima sea igual al cociente de dividir entre la proporción previsible de impuestos que se gastará en suministrar los bienes y servicios deseados, el gasto público ajustado al nuevo costo estimado,

$$R^*(b, r) = \frac{\bar{G}}{a}$$

donde:

$R^*(b,r)$ = recaudación máxima, entendida como la función de la base tributaria y de la estructura de las tasas,

$\bar{G}$ = gasto público ajustado a los nuevos costos estimados,

a = proporción previsible de impuestos gastada en proporcionar los bienes y servicios deseados.

B. Conexión entre impuestos y gastos específicos

No siempre una materia gravable presenta una estrecha conexión con un determinado bien o servicio público y la recaudación que origina es suficiente para financiarlo; pero sobre todo en circunscripciones pequeñas donde la ciudadanía puede percatarse de si se destina efectivamente al fin previsto, en los casos en los que existe esa relación debe aprovecharse y destinar el impuesto a fines específicos,²⁵ completándolo con fondos de la imposición general. Es el caso del impuesto predial empleado para financiar los servicios que incrementan el valor de la propiedad del área en la que es recaudado; de los impuestos sobre compraventa de vehículos, llantas, gasolina y lubricantes, así como de las cuotas por uso de supercarreteras que pueden destinarse a la construcción y mantenimiento de la red de caminos; y de los impuestos sobre tabaco, alcohol y refrescos canalizados a alguna campaña específica de salud pública.

III. CONCLUSIÓN

Tanto el gobierno como los ciudadanos están revaluando actualmente el papel del sector público —en qué debería gastar y cómo debería financiar tal erogación—. Dado que la estabilidad social requiere siquiera un mínimo de servicios públicos que mantengan satisfecha a la mayoría, no se trata de reducir los niveles de prestación de aquéllos, sino de controlar la distribución de los recursos económicos restringiendo la facultad del gobierno para usar un alto porcentaje del producto nacional en sostener una burocracia hipertrofiada que persigue presupuestos cada vez más elevados para promover aún más su crecimiento.

La modificación de las condiciones económicas, sociales y políticas que a nivel mundial y nacional han ocurrido en el lapso transcurrido desde la promulgación de la Constitución hasta el momento presente, hacen necesario que ésta se enriquezca para adecuarse a las circuns-

²⁵ *Id.*, p. 50.

tancias actuales. No sería la primera vez que la Constitución fuera reformada; sólo que las reformas anteriores han ido ensanchando el ámbito de acción del Estado, y en ésta se trataría de restringirlo. Es de esperarse que no se contará en absoluto con la buena disposición del gobierno.

No se pretende que las reflexiones recogidas en las páginas anteriores bosquejen siquiera los nuevos ordenamientos que en estas materias habrían de establecerse, éstos obviamente tendrían que surgir de profundos estudios multidisciplinarios que con base en las condiciones reales del país, y tomando en consideración los puntos de vista de todas las partes afectadas conciliaran sus intereses, lo cual no es empresa fácil.

Lo que se ha querido es simplemente destacar el problema y señalar que sí existen medidas para resolverlo. Si siquiera a nivel puramente teórico empieza a analizarse la posibilidad de una reforma, si la idea penetra en grupos interesados en que ésta exista, y si en los distintos sectores sociales comienzan a plantearse y discutirse el tenor de las posibles modificaciones, se abre la posibilidad de que limitando las atribuciones fiscales del Estado, algún día la Constitución garantice la seguridad económica de los contribuyentes del país para evitar que puedan ser expoliados.

BIBLIOGRAFÍA

- BOSKIN, Michael J., "Some Neglected Economic Factors Behind Recent Tax and Spending Movements", Columbus, Ohio. *National Tax Journal*, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- BRENNAN, Geoffrey y James M. BUCHANAN, *The Power to Tax. Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge, Mass., Cambridge University Press, 1980.
- BRENNAN, Geoffrey y James, M. BUCHANAN, "The Logic of Tax Limits: Alternative Constitutional Constraints on the Power to Tax", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- BUCHANAN, James M. y Marilyn R. FLOWERS, *The Public Finances*, Irwin Inc. Homewood, 6a. ed., Illinois, 1987.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, "El Tax-Appeal de la Progresividad", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, año XXII, núm. 67, enero-abril de 1990.

- GUERRERO LARA, Ezequiel y Enrique Guadarrama López (compiladores), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, México, UNAM, 1984.
- OAKLAN, William H., "Proposition XIII, Génesis and Consequences", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- REID, Joseph D. jr., "Tax Revolts in History Perspective", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- SAMUELSON, Paul A., *Economics*, Fifth Ed., New York, McGraw-Hill, 1961.
- SHAPIRO Perry, David Puryear y John Ross, "Tax and Expenditure Limits in Retrospect and Prospect", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- SIMMS, Margaret C., "Fiscal Retrenchment: Toward what End?", *National Tax Journal*, Columbus, Ohio, vol. XXXII, núm. 2, suplemento, junio 1979.
- "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época.