

# Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México

JUAN CARLOS UPEGUI MEJÍA\*

*“Y estando en estas pláticas vinieron unos indios del mismo pueblo muy de prisa a decir a todos los caciques que allí estaban hablando con Cortés cómo venían cinco mejicanos que eran los recaudadores de Montezuma, y desde lo oyeron se les perdió el color y temblaban de miedo; y dejan solo a Cortés y los salen a recibir; y de presto les enraman una sala y les guisan de comer y les hacen mucho cacao, que es la mejor cosa que entre ellos beben (...) Y después que hubieron comido mandaron llamar al cacique gordo y a todos los demás principales y les riñeron que por qué nos habían hospedado en sus pueblos, y qué tenían agora que hablar y ver con nosotros, e que su señor Montezuma no será servido de aquello, porque sin su licencia y mandado no nos habían de recoger ni de dar joya de oro (...)”.*

Bernal Díaz del Castillo, Capítulo XLVI, Historia Verdadera de la Conquista de la Nueva España.

## Introducción

La revisión somera tanto de la Constitución de la República de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, como de la Constitución de la República de Colombia de 1991, sobre las disposiciones rectoras de la Hacienda Pública y, en especial, del Derecho Tributario, no nos enfrenta a una situación de extrema novedad en la manera como el constitucionalismo occidental ha diseñado algunos de sus institutos. Por su parte, la presencia de los principios teóricos de la fiscalidad de la obra clásica de

Adam Smith (“...de la riqueza de las naciones”) en algunos de los manuales de derecho fiscal, tanto mexicanos<sup>1</sup> como colombianos<sup>2</sup>, permite ubicarnos en una coordenada histórica y cultural común. Las voces de la eficiencia, la certidumbre y la justicia, como elementos que deben caracterizar el sistema tributario, fungen desde la obra de Smith como la demanda de una fatalidad a la que los diseños estatales de las nacientes repúblicas americanas difícilmente podrían escapar.

No obstante esa fatalidad que caracteriza el mestizaje, la innegable influencia de la

\* Abogado de la Universidad Externado de Colombia., Magíster en Derecho Público de la misma Universidad, investigador invitado del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México durante 2006. Docente de pregrado y posgrado del Departamento de Derecho Constitucional de la Universidad Externado de Colombia.

1 Así por ejemplo en Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1986, pp. 61 y ss., así como en Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 1999 pp. 179 y ss. Aquí es importante aclarar que los referidos autores intitulan el tema como “principios teóricos del impuesto” o como “principios doctrinarios de la obligación tributaria” respectivamente, aunque de manera seguida hagan referencia al texto de la Constitución mexicana pertinente.

2 Así por ejemplo en Restrepo Juan Camilo, *Hacienda Pública*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 5ª ed, 2000, pp. 142 y ss. A propósito de tales “reglas de Adam Smith”, este autor propone la idea de unos ciertos “principios rectores de la tributación” como un ejercicio simplemente teórico, pero que después aterrizará en su capítulo sobre los “principios de tributación” aplicados a la descripción de los textos pertinentes de la Constitución colombiana.

cultura europea, y la recepción definitiva de muchos de sus elementos empezando por la lengua, la religión y el derecho, la sensación (o la creencia) de que algunas de las ideas más emblemáticas de la cultura europea ostentan un valor universal (y casi absoluto) se puede diluir fácilmente con un ligero recurso a la historia.

Adam Smith fue también hijo de su tiempo, de los florecientes vientos del racionalismo, del antropocentrismo, del individualismo, de la emergencia de una burguesía, de la entronización del capitalismo, de la construcción de esa maravilla cultural que es el Estado de Derecho. Nada de eso existía en la primera mitad del siglo XVI, cuando el flamante imperio de Carlos V veía los albores de su esplendor; y para efectos totales las prácticas

tributarias y la definición de las haciendas públicas eran solo posibles por referencia al *ius commune* tanto en la metrópoli, como en las colonias<sup>3</sup>. Y ni que hablar de las prácticas tributarias en la mesoamérica prehispánica; Bernal Díaz del Castillo, uno de los cronistas más memorables del encuentro del mundo castellano (con sus vertientes), y el indígena americano (y sus múltiples matices), nos permite algunos tímidos indicios<sup>4</sup> de lo que podía ser el caso a efectos de describir, por ejemplo, las relaciones del pueblo “mexica” con los cerca de treinta pueblos que habitaban los bastos alrededores del valle del Anáhuac, en el corazón del imperio azteca<sup>5</sup>.

Revisamos el paso por tres momentos históricos y culturales diferentes: la mesoamérica prehispánica del siglo XVI, el imperio de

3 Clavero Bartolomé, *Tantas personas como estados. Por una antropología política de la historia europea*, Madrid, Tecnos, 1986, en especial el capítulo III “Hispanus fiscus, persona ficta: concepción del sujeto político en la época Barroca”. Clavero nos ofrece con claridad el planteamiento de su problema en las primeras líneas: “*Hispanorum regis tributa et reditus in quibus consistant?*”, era cuestión que había de resultar del máximo interés aun en el exterior de la monarquía católica o hispánica, llamando ya en su época poderosamente la atención la existencia de un fisco o de una hacienda que, desde la base castellana de tal monarquía, podía extender de diverso modo su presencia a los distintos territorios de su dilatado dominio político: territorios españoles de Aragón, Valencia, Cataluña, Navarra y Portugal, islas mediterráneas de Baleares, Cerdeña y Sicilia, territorios italianos de Nápoles, Milanesado y Finale, más lejanamente Flandes y, en diversa dirección, territorios africanos, más todavía ya bien distantes, las posesiones americanas y asiáticas (...). De hecho.. la monarquía, por su parte [no] contaba con un derecho propio más general que pudiera definir las: la determinación de tales principios, de tales formas y de tal concepto esencial que habrían de regir la propia percepción y disposición de sus ingresos, debía resolverse mediante la jurisprudencia del *ius commune*, de texto romano y tradición medieval, anterior y superior a la misma monarquía”.

4 Bernal Díaz del Castillo, *Historia verdadera de la conquista de la Nueva España*, México, Editores Mexicanos Unidos, 1999.

5 Para el año de 1519, a la llegada de Hernando Cortés a tierras mesoamericanas, existía una relación tributaria, como hecho bruto, entre los diversos pueblos “tonacas” y el poder imperial de Tenochtitlan en cabeza de Moctezuma. A la par de economías de producción agrícola y comercio se adelantaba una boyante economía de guerra y tributo. Ahora bien, describir esos hechos con las categorías jurídicas actuales sería una aproximación imperdonable, pero salvando esta tentación, sí es posible sugerir algunas ideas que puedan ser al menos indicativas. Veamos. Para el imperio *mexica* la tributación tenía una doble finalidad: ser el sustento material del imperio, especialmente de su ejército y de la riqueza y hábitos suntuarios de sus dirigentes; y ser también su sustento espiritual, en la medida en que la tributación permitía mantener los rituales de sacrificio para los dioses, y de esta forma asegurar la continuidad del mundo. La tributación estaba fundamentada en una dinámica de política exterior mezclada con elementos mágicos propios de su cosmovisión. En este sentido es que se afirma que existía una economía de guerra y tributo característica de los poderes imperiales, en donde (la aristocracia de) un pueblo dominante, supervive gracias a la acumulación que le permite la producción y generación de bienes y servicios de los pueblos dominados.

Carlos V a mediados del mismo siglo XVI, y la irrupción del pensamiento económico liberal en el siglo XIX tanto en Europa como en América; éstos y estas tres, a la luz de la idea de la fiscalidad, nos permiten afirmar una idea de relatividad del evanescente fluir de las culturas, de las ideas y de los hombres. Nos ofrecen también la idea de que en ese fluir de las culturas, de las ideas y de los hombres, México y Colombia se encuentran, como Estados y formas artificiales, y como pueblos y formas vivas, inmersos en una cultura que difícilmente se puede separar de los influjos europeos, de eso que se insiste en llamar “cultura occidental”. Entre estos comunes influjos compartimos la idea del constitucionalismo, ese gran invento inglés<sup>6</sup> que caracteriza ahora la forma de organización política de la mayoría de los pueblos de Occidente, constitucionalismo que implica la idea de Estado de derecho, de libertad individual y de propiedad privada; y que de manera reciente ha empezado a implicar también la idea de justicia constitucional y de protección efectiva de derechos fundamentales de diversa índole.

Pero bueno, lo que nos ocupa ahora es la tarea de comparar los principios constitucionales del Derecho Tributario en México y en Colombia hoy. Esta tarea nos conduce a la tentación pragmática de adelantar ese estudio a partir del derecho positivo, del derecho vigente: los textos pertinentes de las constituciones y, si es del caso, algunos pronunciamientos de los tribunales competentes en la materia, así como las voces de algunos doctrinantes. Por su parte, esta inusual introducción se podría justificar como

plataforma. La similitud entre México y Colombia está determinada por unas herencias o unas imposiciones comunes: ser estados constitucionales, proteger derechos individuales, revestir de poderes a un gobierno, asumir el principio de legalidad como dogma político-jurídico, encarnar la moral capitalista y requerir de un aparato fiscal en estas coordenadas. No comparamos ordenamientos jurídicos separados por la diferencia de la cultura; por el contrario, la comparación se hará fácil porque las diferencias son de detalle y las similitudes portentosas.

En el presente trabajo indicaremos los textos normativos en los cuales se consagran los llamados principios del Derecho Tributario, revisaremos la interpretación que de los mismos se ha presentado, y señalaremos las particularidades de cada sistema tributario en su conjunto. Mientras esta labor se adelanta, expondremos los puntos de encuentro entre los dos ordenamientos, y haremos notorias las diferencias más importantes.

### **El problema de identificar “los principios” constitucionales del Derecho Tributario y las perplejidades de la expresión “principio”**

Sea lo primero decir que no existe un listado único de principios constitucionales del Derecho Tributario, ni propio de un ordenamiento jurídico como el mexicano o el colombiano, ni arquetípico desde un punto de vista meramente teórico. Esta afirmación se sustenta en dos circunstancias. La primera, relacionada con el concepto mismo de principio, y de principio constitucional en

<sup>6</sup> Sobre la idea del constitucionalismo como un invento inglés, véase Clavero Bartolomé, *Happy Constitution*, Madrid, Trotta, 2001.

particular, como una noción analíticamente conflictiva<sup>7</sup>. Esto se pone de manifiesto en que, por la forma indeterminada con la que se escriben las cláusulas constitucionales, sumado a su consideración propiamente sistémica, muchas de las disposiciones constitucionales podrían ser consideradas como parte integrante de un eventual listado de esta índole; ante el riesgo de superarbarcar la Constitución como fundamento del Derecho Tributario, la voz principio no deja de ofrecer riesgos innecesarios. La segunda razón está relacionada con la concurrencia de lo que podríamos llamar el *Derecho Tributario desde los individuos*, y el *Derecho Tributario desde las instituciones*. Con esto queremos significar que, desde la perspectiva de los individuos, la Constitución reconoce una serie de importantes garantías individuales con la virtud de determinar la forma como se define y configura el sistema tributario; y desde la perspectiva de las instituciones, la Constitución establece normas concretas que estructuran orgánicamente el sistema tributario. En esta medida, podría decirse que, por ejemplo, la garantía de prohibición de impuestos confiscatorios o incluso la garantía de no prisión por deudas (de origen fiscal), serían susceptibles de ser tratados como principios constitucionales del Derecho Tributario, en el mismo plano que el principio de legalidad de los impuestos o que el principio de no retroactividad en materia tributaria, lo cual, como se ve, no deja de presentar problemas para el tratamiento sistemático del tema.

Esta perplejidad se advierte sobre todo en el caso del ordenamiento jurídico mexicano, y de la forma como sus intérpretes y doctrinantes enfrentan el caso. Así por ejemplo, José de Jesús Piña<sup>8</sup> indica como “*bases constitucionales en materia fiscal*” las siguientes: “*garantía de legalidad, principio de igualdad, proporcionalidad y equidad, prohibición de impuestos que limiten el desarrollo libre del trabajo, prohibición de la retroactividad, garantía de audiencia, derecho de petición, confiscación de bienes, prohibición de costas judiciales, prohibición de exención de impuestos*”, entre otros. Una situación similar ocurre en la obra de Narciso Sánchez Gómez<sup>9</sup>, en la cual al lado de los principios de proporcionalidad y equidad se encuentra el “*principio de derecho de petición*” el “*principio que prohíbe los impuestos que limitan el libre ejercicio del derecho al trabajo*” y el “*principio de audiencia*”. Como puede verse en este último caso, el uso indiscriminado de la expresión principio (para designar al mismo tiempo una regla de prohibición y una disposición sobre derechos) sumado a la doble mirada sobre el régimen jurídico tributario (desde los individuos y desde la estructura del sistema) nos permite sumar argumentos sobre la imposibilidad de un listado único de los principios constitucionales en esta materia, y para el caso, sobre la dificultad de adelantar un trabajo comparativo más concreto.

7 Por ejemplo, Riccardo Guastini afirma que “la operación consistente en atribuir valor de principio a una disposición que no se autocalifica expresamente como tal es fruto de la discrecionalidad, por el hecho, ciertamente obvio, de que los rasgos caracterizadores de los principios están altamente controvertidos en la literatura” así en Guastini Riccardo, *Estudios de teoría Constitucional*, México, Doctrina Jurídica Contemporánea, 2003, p. 133.

8 Sánchez Piña José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, México, PAC, 1985, pp. 91 y ss.

9 Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 1999, pp. 139 y ss.

## Conformación y justificación de un listado *ad hoc* de principios constitucionales del Derecho Tributario

Ahora bien, si es tan difícil la conformación de una lista completa y definitiva en la materia que ahora nos concierne, solo nos resta optar por un plan aproximativo. En esta medida restringiremos nuestro estudio a sólo seis principios constitucionales del Derecho Tributario, a saber: legalidad, igualdad, progresividad, equidad, no retroactividad y eficiencia. La selección de estos principios estuvo guiada por las siguientes razones: primero, por atender a la idea orgánica (en el sentido constitucional) del sistema tributario en ambos ordenamientos (es decir por estar preponderantemente orientada a la concepción institucional del Derecho Tributario); segundo, por estar inspirados de cierta forma en las ideas del pensamiento clásico sobre el deber ser de los tributos, en especial, las ya referidas reglas generales de la tributación de Adam Smith, lo cual nos permite activar la dimensión propiamente teórica de tales principios; y tercero, por las especiales identidades que se evidencian a primera vista sobre esos conceptos entre los ordenamientos jurídicos colombiano y mexicano.

Por otra parte, los textos constitucionales de los que nos valdremos para este trabajo comparativo son más bien pocos; en el caso mexicano al igual que en el caso colombiano no abundan las disposiciones clave en la materia. De hecho, este estudio bien podría orientarse por la comparación de los desgloses respectivos de los artículos 31 fracción IV y 14 inciso primero de la Constitución mexicana (en adelante CM), y 334 inciso primero y 363 de la Constitución Colombiana (en adelante CC). Sin embargo, en atención a que el trabajo comparativo lo adelantamos

en función de los principios constitucionales ya indicados, a medida que desarrollemos sus contenidos específicos se sumarán otras disposiciones constitucionales con el fin de darles un entendido cabal. Sea pues esta circunstancia también afín la que nos permita ir verificando la tesis de la estrecha similitud entre los diseños constitucionales de los dos Estados.

Las disposiciones constitucionales referidas son las siguientes:

*Artículo 31 (CM). Son obligaciones de los mexicanos:*

(...)

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

*Artículo 14 (CM). A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

*Artículo 338 (CC). En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*Artículo 363 (CC) El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Con las anteriores aclaraciones entramos en materia.

## Desarrollo de los principios constitucionales del Derecho Tributario

### 1. El principio de legalidad

Por beber de una cultura jurídica similar no es necesario explicar cómo el principio primordial en materia tributaria, en ambos estados, es el principio poliédrico de legalidad. Sus caras son las mismas en la medida en que la herencia constitucional es idéntica: a) *la representación efectiva*, b) *la reserva de ley*, c) *la certidumbre sobre los elementos de los tributos*, y d) *la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas*. Miremos más de cerca estas cuatro caras del principio de legalidad en perspectiva comparada.

#### a) Principio de legalidad: la representación efectiva

En el caso mexicano, frente a la faceta del principio de legalidad consistente en la ‘representación efectiva’ los doctrinantes consultados guardan silencio. ¿Cómo probar ese silencio? y más aún, ¿cómo justificarlo? Sobre la primera cuestión invocamos la presunción de buena fe; frente a la segunda que se valgan dos ideas. La primera es el propio recurso a la ley; según esto, la faceta del principio de legalidad como *representación efectiva* no se advierte, porque simplemente se entiende comprendida ya en el concepto mismo de ley; la idea de ley en nuestra cultura constitucional supone necesariamente la idea de la representación popular. Esta

explicación podría dar cuenta también del tratamiento de la figura en el caso colombiano. La segunda de las ideas está relacionada con las fuentes colombianas (...) y he aquí la maravilla de la comparación. La experiencia colombiana nos enfrenta a la sensación de lo exótico. Veamos.

Juan Camilo Restrepo<sup>10</sup> inicia la explicación del principio de legalidad de los tributos con la referencia al aforismo clásico *no taxation without representation*, y sigue su presentación citando a Lucy Cruz que a su vez se da el lujo de un vuelo histórico. Surge de nuevo la idea de una cultura heredada, impuesta y asumida. Dice la abogada Cruz

*“[El principio de legalidad] ...históricamente concebido como una garantía a favor de los contribuyentes frente a los regímenes monárquicos absolutistas, hoy día puede decirse que, además de un derecho ciudadano a no pagar sino los impuestos que sean legalmente establecidos por el Parlamento, constituye también un reconocimiento al deber de pagar prestaciones de contenido económico para el sostenimiento de las cargas públicas”<sup>11</sup>.*

La referencia a los tiempos monárquicos sugiere la sensación de un pasado común: la de que fuimos alguna vez parte de una monarquía, ¿pero de qué forma? Los aristócratas de la colonia del virreinato de la Nueva Granada (o de la Nueva España) no eran los caballeros ingleses en pugna constante con su rey. Colombia ha nacido libre de las tentaciones monárquicas e imperiales y México

10 Restrepo Juan Camilo, *Hacienda Pública*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 5ª ed, 2000, p. 303.

11 Citada por Restrepo Juan Camilo, *Hacienda...*, cit., p. 303.

se ha sacudido estruendosamente cuando éstas se asomaron. Pero la herencia es innegable, es de Inglaterra, como es Smith, como es la nuez del Estado Constitucional. Eso explica que a nuestro modo veamos el principio de legalidad de los tributos como el cuento fantástico que se resume en el famoso aforismo inglés.

Por otra parte, la vigencia del aforismo no parece contestarse; al menos así sucede en Colombia. En efecto, la Corte Constitucional colombiana en una decisión histórica (Sentencia C-776 de 2003) decidió declarar inexecutable una norma aprobada por el Congreso, en una decisión también histórica, que pretendía gravar con el IVA los bienes y servicios de consumo básico. El tejido de la decisión es tan complejo como la innecesaria extensión del fallo. Pero rescatamos del ejercicio argumentativo de la Corte la fuerza normativa revitalizada del principio de legalidad, bajo su faceta *“no tributación sin representación”*. En el referido caso la Corte consideró que:

*“(…) la decisión de gravar bienes o servicios de primera necesidad exigía una ‘previsión razonada y ecuaníme’. Este mínimo de racionalidad deliberativa busca asegurar no solo la efectividad del principio material de no tributación sin representación, sino además que la autonomía del Congreso en esta materia, se refleje en que, respecto de cada decisión impositiva hay claridad sobre la legitimidad constitucional del fin buscado y sobre la adecuación de los medios para alcanzarlos, dentro del respeto a los principios constitucionales, en especial los de equidad, eficiencia y progresividad*

*que rigen el sistema tributario. Se trata de una cuestión de fondo atinente al principio democrático y al ejercicio de las competencias del Congreso como titular del poder impositivo”*<sup>12</sup> (resaltado fuera de texto).

Este extracto jurisprudencial nos ubica en un horizonte totalmente extraordinario acerca del posible entendimiento del año principio de no tributación sin representación. En Colombia el contexto es diferente por al menos tres razones: el reconocimiento del valor normativo de la Constitución, la acción pública de inconstitucionalidad y el funcionamiento de una Corte Constitucional autónoma. Pero, la situación es más interesante aún. En primer lugar, se trata de un juez colombiano, que de cara a un problema jurídico de connotaciones sociales y económicas de importantes magnitudes, le otorga contenido práctico y operatividad a un principio nacido tiempo ha, en territorios lejanos y en circunstancias totalmente disímiles. Eso de cara a la cultura. En segundo lugar, a partir de una aproximación jurídica, se concluye que ha operado una resignificación del principio, bajo la idea de que la Corte lo considera un *principio material*, es decir, no es un asunto estrictamente formal atinente al procedimiento legislativo (si la iniciativa legislativa estuvo bien o no presentada, si los debates pertinentes se cumplieron, si las modificaciones fueron debidamente autorizadas o si los textos fueron conciliados); en efecto, la Corte le da una entidad normativa material al principio, lo amarra con el principio democrático y con el contexto del sistema tributario dispuesto por la Constitución, y lo emplea como una razón

<sup>12</sup> Corte Constitucional colombiana, sentencia C-776 de 2003, Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda, consideración 4.5.6.1.

para la decisión de inexecutable. Y en tercer lugar, desde el punto de vista de la teoría del control de constitucionalidad, la Corte cualifica el principio de no tributación sin representación, a la luz de los principios básicos de la decisión razonable. De esta forma se exige no solo que haya representación en el sentido más formal de la palabra (el voto de los representantes del pueblo) sino que la representación se cualifica bajo la exigencia de que tales representantes tengan claridad sobre la legitimidad constitucional de lo que están aprobando, tengan claridad sobre los medios de lo que buscan, y que tal decisión se enmarque entre los valores que inspiran el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad). Estas tres razones hacen de esta decisión una verdadera recomposición del entendido del clásico y ahora nada soso principio.

Por último, no sobra mencionar que quizá en el refinamiento y sofisticación alcanzada por la justicia constitucional colombiana, como este fallo parece evidenciarlo, podemos encontrar una diferencia importante entre los dos ordenamientos y las dos experiencias jurídicas.

#### *b) Principio de legalidad: la reserva de ley*

La legalidad incorpora, primero que todo, la idea de la reserva de ley. No pueden imponerse tributos en sentido lato, sino en virtud de una norma jurídica que tenga las características formales de la ley, esto significa que sólo un cuerpo colegiado representativo del pueblo puede crearlas y que la administración o los órganos del gobierno, o del poder ejecutivo, carecen de competencia para la

creación de las obligaciones tributarias o para la definición de sus elementos. En este punto podríamos empezar a evidenciar, entre lo común, las particularidades de cada ordenamiento jurídico. Miremos tan solo dos aspectos: el relacionado con la forma de Estado, y el relacionado con las competencias de los poderes ejecutivos.

#### La forma de Estado

En la actualidad la forma de Estado adoptada por el pueblo mexicano es la Federal. Esta situación implicaría, como parece sugerirlo el modelo, una mayor autonomía fiscal de los Estados y relativamente una concentración menor del poder tributario en cabeza de la Federación. Sin embargo, esta situación no se presenta de manera efectiva en el caso mexicano. Las explicaciones son tanto normativas como históricas. Veamos.

Según Emilio Margain Manautou,

*“Al sistema federal mexicano se le ha pretendido encontrar punto de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto, al consumarse la Independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios Estados independientes entre sí, sino uno solo: los diputados Constituyentes de 1822 no representaban Entidad alguna. Con el derrumbe del imperio y reunido nuevamente el Constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el Estado Unitario daba vida a los Estados federales, sino como que éstos daban vida al órgano federal, de tal forma que al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación”<sup>13</sup>.*

13 Margain Manautou Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 94.

Esta evidencia histórica permite prefigurar una explicación del exacerbado centralismo que ha caracterizado al Estado mexicano, donde la autonomía de los Estados no ha sido una nota dominante. A esta situación habría que sumarle la de la prolongada hegemonía del partido revolucionario institucional PRI, tanto en el control de los poderes locales como en el del poder de la Federación, durante la mayor parte del siglo XX, lo que se ha venido a conocer como la “dictadura perfecta” según la célebre expresión del escritor y político peruano Mario Vargas Llosa. La petrificación del sistema político dada la concentración del poder en la organización partidista, con sede en el centro de la Federación, minimizó las posibilidades de lograr una verdadera autonomía de los Estados.

A estas circunstancias históricas y socio-políticas se suman otras de carácter normativo. De hecho, en la Constitución de 1917 se estableció un régimen de competencias impositivas especialmente favorable a la Federación, y en perjuicio de las competencias de los Estados y de los municipios. Así por ejemplo se prohibió a estos últimos gravar la entrada, salida y circulación de las mercancías o cosas (artículo 117 CM); se señalaron las competencias exclusivas de la Federación para establecer contribuciones sobre comercio exterior, explotación de recursos naturales, instituciones financieras, y servicios públicos, además de ciertos rubros especiales como los derivados del petróleo, el tabaco y la cerveza (artículo 73 fracción XXIX CM). Por último, este régimen se cierra con una interpretación de la Constitución, que ha redundado en la ampliación de la competencia de la Federación en perjuicio

de los Estados; al aceptarse que el Congreso de la República tiene la facultad de establecer contribuciones hasta “*lo necesario para cubrir el gasto público*” (artículo 73 fracción VII<sup>14</sup> CM), lo que ha implicado que la competencia de la Federación para efectos de crear gravámenes no se considere cerrada o taxativa. Esta somera descripción del diseño e interpretación del modelo federal en materia impositiva puede concluirse con una apreciación del propio Margain frente a la salud del espíritu soberano de los Estados, según este autor “*nuestras entidades federativas nunca se han distinguido por su celo soberano [por lo que han resultado por aceptar] en su perjuicio y el de los municipios, las tesis de la Federación*”.

Pero volvamos al tema de la reserva de ley. Si partimos de la base de que se trata de un sistema Federal, en el cual se reparten ciertas competencias entre la Federación y los Estados, el punto clave es definir cómo funciona la reserva de ley en un sistema semejante. La solución es sencilla, en este caso la función legislativa se desdobra. Es decir, la potestad tributaria es “compartida” por los órganos legislativos de los Estados y por el órgano legislativo de la Federación. En esta medida estaríamos hablando de una reserva de ley enmarcada en un sistema más complejo de competencias, que ya prefiguramos, pero que no alcanzamos a describir con la finura y detalle que ameritaría. Ello es así, no obstante que en lo relativo a la potestad impositiva de los Estados la situación no ha sido del todo pacífica debido a la ausencia de normas constitucionales específicas que regulen sus competencias. Esta situación ha llevado, según Narciso Sánchez Gómez, a

14 Margain Manautou, *La Constitución y algunos aspectos...*, cit., pp. 95 y ss.

que la Suprema Corte de Justicia y algunos tratadistas hayan sostenido que. *“la potestad tributaria local se le ubica como concurrente, en vista de que la Constitución Política Federal no le finca, ni le señala materias o fuentes que puedan ser gravadas como propias o exclusivas de ese ámbito de gobierno, y ante esta situación imprecisa se ha llegado a la convicción, de que partiendo del artículo 124 de la Constitución, la misma sería concurrente, ya que ‘las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados’ ”*<sup>15</sup>.

Ahora, frente al caso colombiano la situación puede presentarse como formalmente diferente toda vez que la forma de Estado adoptada por la Constitución de 1991 en Colombia es completamente diversa a la adoptada por el Constituyente mexicano. La definición del Estado colombiano como un Estado unitario tiene como corolario una autonomía mucho menor de las entidades territoriales que lo conforman. Sin embargo, el Constituyente colombiano no optó por un estado unitario a secas, sino que lo caracterizó además bajo el mandato de la descentralización política y administrativa, y reconoció *la autonomía de sus entidades territoriales*. No obstante la suerte de esta promesa de autonomía, no ha sido la mejor; en este sentido se han enderezado varias razones, tanto históricas como normativas. Creo que en este punto podemos encontrar alguna similitud entre los devenires de uno y otro ordenamiento jurídico.

Una lectura literal del artículo 363 (CC) llevaría a pensar que las entidades territo-

riales en Colombia fueron revestidas con la potestad tributaria. Esta premisa unida al reconocimiento de la autonomía de las entidades territoriales, predicada en el artículo 1 (CC) y reforzada en el numeral 3 del artículo 283 (CC), según el cual dichas entidades tienen el derecho, en los límites que ordene la Constitución, de *establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones*, parecerían indicar que el Constituyente de 1991 se inclinó por un sistema fuerte de autonomía territorial en materia tributaria. No obstante, tempranas decisiones de la Corte Constitucional inclinaron la balanza a favor del principio unitario y debilitaron la idea de autonomía que estaba latente en el texto de la Carta. Así por ejemplo, en la sentencia C-219 de 1997, que recoge una jurisprudencia consolidada en asuntos tributarios, la Corte consideró que *“En materia de ingresos tributarios, la Carta opta por dar primacía al principio unitario y otorga al legislador la atribución de diseñar la política tributaria del Estado. En consecuencia, debe afirmarse que en estos términos, la facultad impositiva de las entidades territoriales es residual, pues sólo puede ser ejercida plenamente una vez el respectivo tributo ha sido autorizado por el legislador”*<sup>16</sup>.

Esta discusión entre la prevalencia del principio unitario y los alcances del principio de autonomía de las entidades territoriales ha quedado definitivamente diferida, como lo demuestra el total desinterés de los congresos posteriores a la expedición de la Constitución de 1991 frente al tema territorial, y sobre todo con la no expedición de la ley

15 Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 109.

16 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-219 de 1997, Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz, consideración 21.

orgánica de ordenamiento territorial, sede jurídica idónea para definir los verdaderos contenidos del principio de autonomía de las entidades territoriales, propuesta por el Constituyente.

Bajo este horizonte es entonces claro que el principio de reserva de ley, en materia tributaria, indica que la potestad impositiva recae de manera exclusiva en cabeza del Congreso de la República, a pesar de que interpretaciones audaces del principio de autonomía, sumadas a una ley de ordenamiento territorial aún sin expedirse, podrían alterar estas conclusiones.

La similitud entre los dos ordenamientos jurídicos en este punto es una similitud extraña. Por vías diferentes y siguiendo coyunturas diversas, el poder central ha terminado por concentrar la potestad tributaria en desmedro de la propia autonomía tributaria de las entidades territoriales, ya sean los Estados en el caso mexicano, o los municipios, departamentos y entidades territoriales indígenas, en el caso colombiano.

### Las competencias de los poderes ejecutivos

Una de las notas definitorias del principio de legalidad en materia tributaria es, al decir de la Suprema Corte de Justicia de México:

*“(...) no solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa (...) sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria (...)”<sup>17</sup>.*

De lo anterior se concluye que, como corresponde según la reserva de ley en materia tributaria, la única autoridad competente para crear y definir los elementos esenciales<sup>18</sup> de los tributos es el Congreso de la República (o el congreso de cada estado si fuere el caso), de tal forma que cualquier ejercicio normativo proveniente de una autoridad diferente, enderezada a precisar tales elementos o a crear cargas impositivas, carecería de validez bajo el argumento de la violación de la reserva de ley, o de su incompetencia constitucionalmente determinada.

<sup>17</sup> Semanario Judicial de la Federación, V Época, Tomo LXXXI. p. 6347.

<sup>18</sup> En una decisión más reciente (1995), la Corte Suprema de Justicia de la Nación determinó cuáles eran los “elementos esenciales” de los tributos, así: “Al disponer el artículo 31 constitucional en su fracción IV que son obligaciones de los mexicanos [...] exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante[...].” Semanario Judicial de la Federación, VII Época, Apéndice de 1995, tesis 162.

Sin embargo, el tema no ha sido del todo pacífico en el devenir jurídico de la República mexicana, así por ejemplo, en el Código Fiscal de la Federación se autoriza al ejecutivo para “*Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes*”. A pesar de la sana redacción de esta disposición en la medida en que habilita una potestad reglamentaria no dirigida a los elementos esenciales del tributo, parte de la doctrina ha considerado que esta situación ha llevado a que se genere en la práctica una *auténtica delegación de funciones no prevista en la Constitución*<sup>19</sup>. Para apoyar esta afirmación, por ejemplo Margain reseña al menos nueve (9) casos<sup>20</sup> de la legislación mexicana en donde el reglamento excedió a la ley tributaria. La verificación del rechazo

de algunos doctrinantes a estas prácticas, así como algunas decisiones judiciales en el mismo sentido, nos permite concluir que al menos en la doctrina y en la jurisprudencia el principio de la reserva de ley es tratado de una manera radical, no concediéndose si quiera un margen mínimo de discrecionalidad a las autoridades administrativas.<sup>21</sup>

La situación acerca de la forma en que opera la reserva de ley en Colombia es en lo sustantivo muy similar a la forma en que lo hace en México. Sin embargo, el texto constitucional colombiano del artículo 338 genera a primera vista algunas perplejidades en la medida en que indica que serán: “(...) *La ley, las ordenanzas y los acuerdos [los que] deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos*”. Esto es problemático si tenemos en cuenta que las autoridades encargadas de expedir acuerdos y ordenanzas son de carácter administrativo.

19 Margain Manautou Emilio, “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”, México, Porrúa, 1999, p. 128

20 Algunos de estos casos fueron sometidos al conocimiento de los tribunales. Cito uno. “La derogada ley del impuesto sobre compraventa de Primera Mano de aguas envasadas y refrescos establecía que los proveedores de extractos o concentrados que hagan ventas a quienes exploten máquinas para expender refrescos no embotellados, tendrán las mismas obligaciones a cargo de los proveedores de envases, corcholatas, etiquetas y de anhídrido carbónico; obligaciones estas que se extendieron a los proveedores de jarabes, en los términos del oficio circular 306-V-IV-238 del 14 de enero de 1971, lo cual se rechazó por el Tribunal fiscal de la Federación, Juicio de Nulidad, n. 5101 de 1971” citado por Margain Manautou Emilio, *Introducción al Estudio...*, cit., p. 128.

21 Esto lo confirma por ejemplo, Torruco Salcedo Sitali, “Los principios constitucionales Tributarios”, en *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 24. Quien, pese a no compartir tal postura, anota que, “*Un importante sector de la doctrina mexicana considera que en materia tributaria hay una reserva absoluta de ley. Criterio que consideramos incorrecto, en razón a que los juristas que sostienen dicha postura (cita 6 doctrinantes mexicanos), afirman que la reserva absoluta de ley es aquella que cubre una determinada parcela del ámbito tributario, no permitiendo la participación en ésta de normas sin rango de ley. Dicha postura ha adquirido mayor fuerza a raíz de un fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en donde se han interpretado erróneamente los conceptos de reserva absoluta y relativa de ley*”. Esta autora, quizás influida por la doctrina foránea, defiende la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa, aplicando a esta última la ventaja de describir mejor lo que ella considera el caso mexicano, en el cual corresponde a la ley fijar solamente los elementos esenciales del tributo, pero nunca todos los elementos formales y materiales del mismo, aspecto que estaría cobijado según ella, por la reserva de ley absoluta.

No obstante, como se anotó, no es que tales autoridades (corporaciones públicas de elección popular en el nivel local) ostenten la potestad tributaria, sino que se les reconoce, solo a ellas, la competencia de entrar a precisar tales elementos pero siempre en el marco de la ley y solo si dicha ley proporciona suficientes criterios para definir los elementos estructurantes de los gravámenes. Esta particularidad del sistema colombiano, que se explica por el reconocimiento de cierta autonomía a las entidades territoriales, ha sugerido que la reserva de ley en Colombia sea de carácter relativo cuando se trata de los impuestos llamados territoriales.

Una situación similar, de “reserva de ley relativa” existe en el caso de las tasas y las contribuciones, como expresamente se permite en el inciso segundo del artículo 338 (CC). Según esto se permite que, ya sea mediante una ley, una ordenanza o un acuerdo (estos dos últimos actos normativos de inferior jerarquía que la ley), los órganos representativos faculten a las autoridades administrativas de su respectivo nivel (nacional o local) para que definan el monto de la tarifa, en el caso de las tasas o de la participación en el beneficio, en el caso de las contribuciones. Todo ello claro está siguiendo las coordenadas que para la determinación de las tasas o contribuciones se determinen previa y claramente en la ley, expedida por el Congreso de la República.

c) *El principio de legalidad: la certidumbre sobre los elementos de los tributos*

Para todos los efectos prácticos el requisito de la certidumbre sobre los elementos que configuran los tributos es muy similar en los dos ordenamientos, el mexicano y el colombiano. De manera perentoria las prácticas jurídicas de los dos Estados así lo sugieren. Ya vimos en el apartado anterior cómo la Suprema Corte de Justicia mexicana lo tiene como uno de los requisitos esenciales del principio de legalidad, en la medida en que solo así se permite limitar la competencia de los poderes administrativos y sobre todo generar seguridad jurídica para los destinatarios de las normas<sup>22</sup>.

La diferencia entre ambos regímenes es más bien formal, en la medida en que mientras en el caso colombiano la disposición del artículo 338 de la Constitución señala de manera perentoria que además de que el Congreso tiene la facultad de establecer impuestos, sea necesario también que, al momento de decretarlos, fije de manera clara y completa cuáles serán *los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas*. Por el contrario, la Constitución mexicana carece de una disposición semejante; esta situación ha llevado a que en las prácticas jurídicas mexicanas tales exigencias hayan sido comprendidas o derivadas del propio principio de legalidad<sup>23</sup>, o

22 Sobre el principio de seguridad jurídica como un principio constitucional del Derecho Tributario, véase Torruco Salcedo Sitali, “Los principios...”, en *Manual de Derecho Tributario*, cit., pp. 26 y ss.

23 En este sentido Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal...*, cit., p. 144.

incluso de los llamados principios teóricos de los impuestos<sup>24</sup>.

Ahora bien, esta diferencia entre los dos ordenamientos puede explicarse por razones históricas, la más inmediata es la referida a la fecha de expedición de ambas constituciones, en 1991 la colombiana y en 1917 la mexicana. Esto es indicativo, sobre todo si tenemos en cuenta que en la Constitución colombiana de 1886 no existía una disposición similar a la ya referida del artículo 338 (CC) de 1991. Dicha circunstancia, unida a la tendencia malsana del poder ejecutivo de abrogarse competencias para la definición de los elementos de los tributos generó que la Corte Suprema de Justicia colombiana fuera perfilando las bases del principio de legalidad tributaria como hoy lo conocemos<sup>25</sup>. Luego, el camino seguido por los dos Estados en este punto es muy similar.

*d) El principio de legalidad: la generalidad y la abstracción de las normas*

El principio de legalidad impone que las leyes, es decir las normas jurídicas revestidas de fuerza de ley, cumplan con dos condiciones esenciales: la generalidad (respecto de los destinatarios de la conducta regulada) y la abstracción (respecto de los supuestos de hecho de la conducta regulada). En este

sentido, desde el punto de vista conceptual, normas jurídicas de carácter particular y concreto no pueden ser consideradas como normas con fuerza de ley. Este concepto, propio de la teoría jurídica, es común a los dos ordenamientos y a sus prácticas jurídicas.

Sin embargo, el caso mexicano presenta una particularidad. En el artículo 13 (CM) se prescribe como sigue: “*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales*”. Esta regla está contenida en la forma de una garantía individual y dentro del capítulo de tales garantías, además es muy seguro que haya sido aprobada como una garantía procesal de cara a los juicios de tipo criminal. No obstante, su redacción al incorporar el universal negativo *nadie*, y la expresión general *leyes y tribunales*, ha dado lugar a interpretaciones comprensivas en donde obviamente se abarcan los asuntos tributarios. ¿Pero qué se entiende por ley privativa en México? Sobre el punto, la Suprema Corte de Justicia mexicana ha considerado lo siguiente:

*“Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse al caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se*

24 Así por ejemplo Rodríguez Lobato trabaja el principio de certidumbre como un principio teórico, no necesariamente conectado con el de legalidad. Define el principio de certidumbre como que indica que “todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones”. En Rodríguez Lobato Raúl, *Derecho Fiscal*, cit., pp. 61 y ss.

25 Según Palacios Mejía citado por Restrepo Juan Camilo, *Hacienda...*, cit., “En varias sentencias la Corte Suprema de Justicia desarrolló el principio de legalidad tributaria y afirmó que la ley, o el acto creador de un tributo, no debe dejar en la incertidumbre alguno de los elementos esenciales de los cuales éste depende; todo para evitar que sean agentes estatales no autorizados por la Carta quienes, en último término, los establezcan”.

*apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional”<sup>26</sup>.*

Sobre este punto la doctrina mexicana ha sostenido la necesidad de diferenciar entre leyes privativas y leyes especiales. Sobre tal distinción, Sergio Francisco de la Garza indica que *“mientras las leyes privativas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales, las leyes especiales, aun cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas o de hechos o situaciones, sí tienen la nota de generalidad. Leyes especiales en materia tributaria son por ejemplo las leyes que establecen tributos a las fábricas de cerveza, cemento, a los productores de automóviles, etc.”<sup>27</sup>.*

Frente al caso colombiano la discusión sobre normas privativas o leyes de caso único no tiene una referencia directa y específica en la Constitución. Sin embargo, por el concepto de ley que la propia Constitución

maneja, producto de una cultura jurídica similar a la mexicana, la conclusión a la que se llega es idéntica si tenemos como punto de referencia las características definitorias de la ley: generalidad y abstracción.

## **2. Principio de igualdad**

El principio de igualdad también es poliédrico como el de legalidad. Sus caras son las siguientes: a) *prohibición de trato discriminatorio*, b) *obligación de medidas de equiparación*, y c) *generalidad de la ley*. En materia tributaria, la igualdad es un valor que inspira los principios de progresividad y de equidad, propios del sistema. Sin embargo, en términos analíticos es difícil establecer una diferencia entre ambos principios: igualdad y progresividad, o igualdad y equidad, como lo veremos más adelante. Por otra parte, la igualdad también es un valor ínsito en el principio de legalidad, precisamente bajo la idea de la generalidad y de la abstracción como características de las normas, lo que se conoce también como la igualdad formal, la igualdad de trato o la igualdad ante la ley.

Introducidas estas aclaraciones, nos restringiremos a estudiar un tema muy concreto relacionado con el principio de igualdad en materia tributaria: el de las llamadas exenciones. Esta opción se justifica por dos razones, en primer lugar, para darle independencia y contenido propio al principio de igualdad, frente a los demás principios del derecho constitucional tributario (en especial, legalidad, equidad y progresividad),

<sup>26</sup> Semanario Judicial de la Federación, t. L, p. 137.

<sup>27</sup> De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa 1979, p. 291 citado por Sánchez Gómez, *Derecho Fiscal...*, cit., p. 153.

y en segundo lugar, porque en materia tributaria, el uso de la capacidad impositiva sirve a diferentes fines de política económica bajo el esquema de la intervención del Estado en la economía, en donde las exenciones (con su poder diferenciador) constituyen una de las herramientas jurídicas más eficaces.

### *Las exenciones tributarias*

El tratamiento constitucional de las exenciones tributarias en México ha sido la sede de importantes debates jurídicos. Esto se debe a que la propia Constitución establece una regla de prohibición de las exenciones como una nota definitoria del sistema tributario mexicano. En efecto, el inciso primero del artículo 28 (CM) establece: “*En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes*”. A primera vista, se puede afirmar que una disposición semejante está orientada por un espíritu igualitario, pero ¿a qué igualdad obedece? ¿Qué faceta de la igualdad involucra? La rigidez de dicha disposición ha encontrado resistencia desde sus orígenes, a tal punto que según Margain:

*“la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha tenido que venir en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana para declarar la constitucionalidad de los capítulos de exención que confieren las leyes tributarias, al decirnos que, como dicha prohibición está dentro de los primeros 29 artículos que se refieren a las garantías individuales, se*

*entiende que una exención será violatoria de la Constitución, cuando el legislador la establezca a favor de una o varias personas determinadas, o sea cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. En otras palabras, mientras una exención se establezca con carácter general, sin pretender favorecer a determinadas personas, no viola la Constitución”*<sup>28</sup>.

Esta idea, la de asociar la prohibición de normas de exención a la inobservancia de las características definitorias de la ley (generalidad y abstracción) parece haber hecho carrera en la cultura mexicana, así por ejemplo Sánchez Gómez sobre el punto refiere que

*“dicha disposición [la del artículo 28 (CM)] no debe verse tan rígida y tajante, y sobre todo sin el sentido jurídico lógico de las obligaciones tributarias, porque en lo más mínimo se quebranta el sentido material de la norma fiscal, que debe ser obligatoria, general e impersonal, pues esas características no quedan desvirtuadas en el supuesto de que algunas leyes tributarias reconozcan las exenciones de impuestos, ya que las mismas se otorgan por justicia para proteger la economía de ciertos sectores de la población, en virtud de sus bajos ingresos, recursos, bienes, o por tratarse de actividades fundamentales para la población en la agricultura, pesca, etc.”*<sup>29</sup>. (resaltado fuera de texto).

Y más adelante indica que “*son constitucionales estas exenciones, pues el espíritu del constituyente fue indudablemente prohi-*

28 Margain Manautou Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del derecho...*, cit., p. 85.

29 Sánchez Gómez, *Derecho Fiscal...*, cit., p. 167.

*bir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades entre los individuos (...)*<sup>30</sup>. Aquí vemos la conexión entre la idea de la permisión constitucional de las exenciones bajo el test de la ley privativa; si la exención no constituye una ley privativa, la misma es constitucional, en la medida en que aplica para una generalidad de personas. Por último, resta decir que la suma de los argumentos de justicia son añadidos que bien pueden predicarse de los otros principios del sistema tributario, en especial los de equidad y progresividad que deben caracterizarlo.

En el caso colombiano el tema de la igualdad, en materia de exenciones, no ha tenido que agotar los argumentos frente a la posibilidad jurídica o no de las mismas. En la medida en que no existe una disposición constitucional que expresamente las prohíba, su admisibilidad ha sido pacífica. Sin embargo, esto no significa que el tema de las exenciones no sea problemático, solo que tales discusiones se han dado en el marco de la prohibición general de discriminación como una de las facetas del principio de igualdad. Y en efecto, la Corte Constitucional colombiana ha empleado el criterio de la prohibición de discriminación para la censura constitucional de ciertas exenciones.

Así por ejemplo en la sentencia C-940 de 2002 la Corte declaró la inconstitucionalidad de una norma que establecía una exención en el impuesto al patrimonio a

favor de las empresas de servicios públicos que hubiesen sido intervenidas por la Superintendencia del ramo (entidad estatal encargada de la vigilancia y el control de tales empresas). En la resolución del caso la Corte estimó que el

*“Punto de partida del análisis de constitucionalidad, son las normas constitucionales que rigen el sistema tributario, en especial la regla general que obliga a todos los ciudadanos a cumplir con el deber de tributar (artículo 95, numeral 9 de la Constitución). Cuando un decreto de conmoción establece una excepción a este deber, ésta no puede violar el principio de igualdad. En el presente caso la excepción no sólo supone un privilegio, sino que es inadecuada para lograr los fines que persigue la medida, puesto que las empresas de servicios públicos domiciliarios intervenidas generalmente pueden continuar desarrollando su objeto social y mantener productivo su patrimonio”*<sup>31</sup>.

Como bien se puede apreciar, el argumento termina reposando en las mismas razones que en el caso mexicano: la prohibición de los privilegios; pero con un valor agregado en términos de justicia constitucional: que la Corte hace un juicio de adecuación entre los fines que se pretenden con la exención, y la forma en que la exención es diseñada, esto es, aplica una parte del llamado test de

30 Sánchez Gómez, *Derecho Fiscal...*, cit., p.168. En el mismo sentido Sánchez León afirma que *“La prohibición de exención de impuestos protege la libre competencia económica, evitando que determinadas personas físicas o morales, se coloquen en una posición de ventaja o privilegio, al liberarlas de la obligación de pagar impuestos frente a otras que están en el mismo supuesto de la ley fiscal y que si deberían pagar”*, así en Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Morelia, Cárdenas, 1983, p. 329.

31 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-940 de 2002, Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda, consideración 2.3.1.2.3.

igualdad<sup>32</sup>, como herramienta metodológica para identificar cuando un trato diferente incorpora una discriminación prohibida por el principio constitucional de igualdad.

### 3. Principio de progresividad

El concepto normativo de progresividad, que en México se conoce como proporcionalidad, se podría definir como: un mandato para que el diseño de los tributos y del sistema tributario (mediante la introducción de exenciones, exclusiones, tasas diferenciales, etc..) logre que el recaudo se produzca atendiendo las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes. Este concepto teórico bien podría ser aplicado para describir dicho principio constitucional tanto en México como en Colombia, sin que ello implique negar las diferencias entre los dos Estados. Diferencias de las que nos ocuparemos en seguida. Para ello concentraremos la atención en dos puntos: los términos empleados para designar dicho principio en el texto de la Constitución y la interpretación de tales textos; y el objeto de que se predica la progresividad, ya sea de los tributos o del sistema tributario. Veamos cómo es esto.

a) *Los textos constitucionales:*  
¿proporcionalidad o progresividad?

La fracción IV del artículo 31 (CM) establece que los mexicanos deben contribuir a los gastos públicos del Estado “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las

leyes”. Parte de la doctrina mexicana<sup>33</sup> es de la opinión que las dos palabras que integran el texto constitucional deben ser entendidas como un solo concepto, para estos autores “*el Constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith muy en boga por esa época. En efecto, hay que recordar que ese autor inglés, en el primero de sus célebres principios de los impuestos nos dice que: ‘los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas actitudes, es decir en proporción a los ingresos de que disfrutaban bajo la protección estatal’*”<sup>34</sup>.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia ha interpretado el referido texto constitucional de manera diversa, bajo el entendido de que se trata en efecto de dos principios independientes que obedecen o que determinan consecuencias prácticas también distintas. Considero que en este punto la jurisprudencia de esta Corte es impecable, por lo cual me permitiré una transcripción *in extenso*.

*“El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse*

32 Sobre el test de igualdad, su justificación y sus diferentes tipos, véase por todas Corte Constitucional colombiana, sentencia C-093 de 2001, Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero.

33 Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1946, p. 216 y Margain Manautou, *Introducción al estudio...*, cit., p. 57.

34 Margain Manautou, *Introducción al estudio...*, cit., p. 57.

*de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior a los contribuyentes de más elevados recursos; expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones, plazos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”<sup>35</sup>.*

Este extracto jurisprudencial merece algunos comentarios. En primer lugar, me pare-

ce importante la diferencia conceptual que sugiere la Corte entre la proporcionalidad y la progresividad. Nótese que la *proporcionalidad* se predica del aporte, y se establece en función de la capacidad económica. Se paga proporcionalmente, en función de la capacidad económica (y esta proporcionalidad además es cualitativa, no cuantitativa). Así mismo, la *progresividad* se predica es de las tarifas, serán pues progresivas (unas más altas que otras) en función de la capacidad económica, de tal forma que los más ricos no pagan proporcionalmente más que los más pobres, sino cuantitativamente más que los más pobres. En segundo lugar, la apreciación que se hace del principio de *equidad*, como un principio diferente, tiene la ventaja de otorgarle a la disposición el llamado “efecto útil” que se predica de toda expresión empleada por el constituyente; esto con una salida decorosa bajo el expediente de la generalidad de las disposiciones y su conexión con el principio de igualdad, salvando la posibilidad de tarifas diferenciales (progresivas) en función de la capacidad económica.

Una discusión interesante a partir del principio de proporcionalidad ha sido la de la pretendida autonomía de uno de sus presupuestos: la capacidad contributiva. Así por ejemplo, García Bueno afirma que a partir del artículo 31 fracción IV (CM), “*La Suprema Corte de Justicia de la Nación, con atinado criterio, aun cuando no ha culminado de explicitar su contenido, ha equiparado tales principios (proporcionalidad y equidad) con aquellos otros de capacidad contributiva e igualdad tributaria*”<sup>36</sup>. Con lo cual según

35 Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986, p. 763.

36 García Bueno Marco, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en *Manual de derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 30.

él: “*Se ha dado un paso significativo: se establecen las razones para transparentar la actuación del legislador; pero sobre todo se asegura el apego de la carga tributaria a los niveles de riqueza del contribuyente*”<sup>37</sup>. Esta particularidad del caso mexicano abre interesantes vetas, en la medida en que la capacidad contributiva se desdobra en dos elementos: el objetivo y el subjetivo, y además es susceptible de ser considerada como una garantía individual, lo que permite su protección judicial por medio del amparo<sup>38</sup>; situación que ocurre por primera vez en el año de 1925 y que ha conocido una interesante evolución<sup>39</sup>.

Por su parte, en Colombia la disposición constitucional pertinente, el artículo 363 (CC) establece lo siguiente: “*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”. La diferencia como puede advertirse en este punto, es que la expresión empleada por el consti-

tuyente colombiano fue la de progresividad y no la de proporcionalidad. ¿Pero tendría alguna importancia esta diferencia? A mi juicio no, o al menos eso parece desprenderse del entendido y la interpretación que a dicha disposición le ha otorgado la Corte Constitucional colombiana; interpretación que por cierto es muy cercana a la que la Suprema Corte de Justicia mexicana le ha atribuido al principio de proporcionalidad.

En la sentencia C-776 de 2003, ya reseñada, la Corte fijó su jurisprudencia en punto al contenido del principio de progresividad para indicar que el mismo “*hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva*”. Sin embargo, la inclusión de una idea no cualificada de proporcionalidad, no permi-

37 Ibid.

38 El mismo García sostiene que, “*Durante mucho tiempo la Suprema Corte de justicia de la Nación sostuvo que la falta de proporcionalidad y equidad no podía remediarse mediante juicio de amparo. Empero, a través de tesis de Jurisprudencia, [Apéndice al semanario Judicial de la Federación, 1917-1954, Tesis 543, p. 1004] se reconoce la facultad del Poder Judicial para revisar los actos y decretos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando se presuma que ese órgano colegiado y deliberativo ha excedido sus facultades constitucionales, violando las garantías de proporcionalidad y equidad*”. Así, en *Principios tributarios...*, cit., p. 50.

39 En efecto, en 1925 se juzga por primera vez, mediante juicio de amparo, la inconstitucionalidad de una contribución por no cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad. Pero el caso no es el único, recientemente, en decisión de Amparo en Revisión 235 de 2002, la Suprema Corte de la Nación declara la inconstitucionalidad del impuesto sustitutivo del crédito al salario ISACS (mediante el cual se trasladaba una obligación del Estado (subsidio a los trabajadores de menores ingresos) a los patronos, bajo la forma de una obligación tributaria). Para la Suprema Corte, el diseño del impuesto no ofrecía claridad sobre la base gravable, y tampoco consideraba la capacidad contributiva de los sujetos obligados, al derivar la obligación no de la riqueza del contribuyente, sino de la existencia de una relación de trabajo. Esta decisión es importante pues, se “*elimina cualquier elemento que no sea denotativo de algún índice de riqueza, con lo cual la Corte permite que dicho principio [el de capacidad contributiva subjetiva] actúe como prohibición expresa del poder legislativo para establecer tributos que no reflejen en su objeto material el índice de riqueza que se pretende gravar*”. Y agrega “*Sin embargo, lo más importante con esta resolución es que se sienta el primer precedente que da contenido al principio de capacidad contributiva y deja de ser una simple declaración jurisprudencial*”. Así en, Ríos Granados Gabriela, *Doctrina Tributaria a la luz de la jurisprudencia mexicana. La capacidad contributiva*, Cuaderno de Trabajo Número 78. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, UNAM, 2005.

te una cabal comprensión de la noción de progresividad. En este punto yerra la Corte. Lo paradójico es que en la misma sentencia, solo pocas líneas más abajo, esta imprecisión conceptual se corrige con la invocación de decisiones anteriores, como la contenida en la sentencia C-419 de 1995, en la que se explicó que el principio de progresividad

*“permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”* (resaltado fuera de texto). O la de la sentencia C-643 de 2002 en donde la Corte Consideró que *“el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente”* (resaltado fuera de texto).

Merece destacar cómo en estas decisiones la Corte opone los conceptos de proporcionalidad y de progresividad. De tal forma que no basta con que las tarifas o los otros instrumentos del sistema tributario sean proporcionales sino que deben ser progresivos,

y esto sólo se logra si en últimas los que más tienen aportan más, en términos cualitativos y no sólo porcentuales.

*b) La progresividad o (proporcionalidad cualificada) ¿de qué se predica, de los impuestos o del sistema?*

La otra diferencia importante que aparece entre ambos ordenamientos está relacionada con el contexto en que está llamado a operar el principio de progresividad, en el caso colombiano, o de proporcionalidad cualificada, en el caso mexicano. Esto es, si el referido principio constitucional califica a los impuestos o al sistema tributario.

De la simple lectura de los textos la respuesta parece evidente. Mientras en Colombia dicho principio cualifica el *sistema tributario*, artículo 363 (CC), en México dicho principio cualifica *la obligación de contribuir*, artículo 31 fracción IV (CM). Esta situación ha provocado que en el caso mexicano el análisis doctrinal del principio en cuestión se concentre, principalmente, en su virtual aplicación a los impuestos individualmente considerados. Así por ejemplo, Margain, adelanta una clasificación de los impuestos, citando algunos casos concretos, según sean proporcionales pero no equitativos, no proporcionales pero sí equitativos, y no proporcionales ni equitativos<sup>40</sup>.

Así mismo, en el caso mexicano a pesar de que en algunas ocasiones se han expedido leyes que individualmente consideradas incorporan la violación de estos principios, en especial el de proporcionalidad, la Suprema Corte de Justicia se ha inhibido para controlar la constitucionalidad de este tipo

40 Margain, *Introducción...*, cit., pp. 59 y ss.

de normas<sup>41</sup>. Esta situación muestra también una importante diferencia con el caso colombiano, en lo que respecta por lo menos a la garantía jurisdiccional de los principios constitucionales del Derecho Tributario.

Por su parte, en el caso colombiano la dinámica de este principio ha dado lugar a unas situaciones bien interesantes. Esto se explica porque el tratamiento del principio de progresividad se encuentra desdoblado así: desde el punto de vista teórico, se habla de impuestos progresivos y regresivos, aplicando el concepto de progresividad ya comentado en función de la clasificación de los impuestos; y desde el punto de vista normativo, se habla de la obligatoriedad de que el sistema tributario en su conjunto satisfaga los contenidos de la progresividad, también aplicando el concepto de progresividad ya comentado.

Esta bifurcación del tratamiento del principio de progresividad ha sido objeto de pronunciamientos judiciales concretos, así por ejemplo, en la sentencia C-426 de 2005 la Corte consideró por un lado que

*“(...) el principio constitucional de progresividad tributaria se hace efectivo de manera concreta en materia de impuestos directos, mediante el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen. En materia de impuestos indirectos, la progresividad es más difusa, y parte de la presunción relativa a la mayor*

*capacidad adquisitiva de aquellas personas que gastan en bienes o servicios más costosos...”* (caso de la progresividad predicada de los impuestos), y seguidamente aclaró la propia Corte que *“...de todas maneras la jurisprudencia ha hecho ver que tal principio constitucional se predica en general de todo el sistema tributario, y no de los impuestos específicos en particular, puesto que otros elementos distintos de la tarifa de cada tributo –como por ejemplo el destino del gasto público– contribuyen a definir si el conjunto del sistema permite reducir las diferencias entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva”*<sup>42</sup> (caso de la progresividad predicada del sistema tributario).

Esta diferencia en el tratamiento jurisprudencial del principio de progresividad, determinado por la propia Constitución, ha permitido mayor flexibilidad al Congreso al momento de diseñar los tributos y sobre todo al momento de crear impuestos indirectos sobre cuya progresividad sospecha gran parte de la doctrina. No obstante, tal situación no ha impedido que, ante la verificación de que una norma tiene la virtud de tornar regresivo el sistema mismo, el juez constitucional pueda proceder a declarar su inexequibilidad, como ocurrió por ejemplo en el caso de la sentencia C-776 de 2003, ya reseñada.

41 Situación que corrobora el propio Margain Manautou, quien indica que: *“la Corte Suprema de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma”*.

42 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-426 de 2005, Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra, consideración 5.1.

#### 4. Principio de equidad

Los posibles contenidos del principio de equidad en uno y otro ordenamiento jurídico no pueden ser explicados de manera separada de los contenidos de los principios de igualdad, legalidad como generalidad y abstracción, y progresividad. Esta particularidad de los términos del lenguaje, en donde los referentes semánticos de las expresiones se tocan o se traslapan, hace que sea difícil un tratamiento separado y aséptico de tales principios.

Como hemos visto, por ejemplo, en el caso mexicano los principios de proporcionalidad y de equidad, son entendidos por parte de la doctrina como una sola entidad normativa, que concreta la aspiración de justicia del sistema tributario bajo la generalidad de la ley y la contribución a los gastos públicos de conformidad con la capacidad adquisitiva de los contribuyentes. Así mismo, vimos como la Suprema Corte de Justicia considera la equidad en materia tributaria como una versión aplicada del principio de igualdad ante la ley.

Estas características del principio de equidad en el caso mexicano, su carácter interdependiente como entidad semántica, y su interpretación doctrinal y jurisprudencial son muy similares en el caso colombiano. En efecto, la recurrente confusión entre los principios se ve, por ejemplo, al momento de definir el principio de progresividad, en donde se mezcla una idea de igualdad con una clasificación de la equidad en vertical y horizontal. Así, en la sentencia C-426 de 2005: *“el principio de progresividad tributaria*

*también persigue hacer efectiva la igualdad frente a las cargas tributarias. Su proyección normativa exige que las leyes que establecen tributos graven de igual manera a las personas que tienen una misma capacidad de pago –equidad horizontal– y en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva –equidad vertical–, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”*<sup>43</sup> (resaltado fuera de texto).

Una asimilación más clara entre una de las facetas de la igualdad (ahora como derecho fundamental) y el principio de equidad se encuentra en el caso de la sentencia C-643 de 2002: *“El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”*<sup>44</sup> (resaltado fuera de texto).

A pesar de estas vicisitudes del lenguaje, a las que con dificultad escapa la jurisprudencia colombiana, en la sentencia C-776 de 2003 la Corte hace un ejercicio de distinción que podemos considerar rescatable. La idea que sigue es la de retomar el criterio clásico de equidad, según el cual la misma consistiría en aplicar la justicia en los casos concretos: una cualidad de las decisiones de los jueces y no de las políticas de los legisladores. He aquí una dura paradoja. Pero

43 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-426 de 2005, M. P.: Marco Gerardo Monroy.

44 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-643 de 2002, M. P.: Jaime Córdoba Triviño.

bueno, miremos qué consideró la Corte en esa tarea de distinción entre los principios del sistema tributario:

*“Se observa, pues, que si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera–, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás”<sup>45</sup>.*

La distinción, a partir del contexto en el que operan los dos principios (los obligados vs. un grupo de personas) (afectación vs. modificación de situación económica) a pesar de no ser muy clara, está inspirada en una cierta concepción “original de equidad” que ya referimos. Esta idea parece ser la que sigue la Corte si miramos bien la cita al pie de página que acompaña sus consideraciones. En dicha cita la Corte refiere el caso en el cual una norma exigía compulsivamente la presentación de la declaración de renta, la Corte estimó en virtud del principio de equidad que dicha disposición se tornaba sumamente gravosa en el caso de personas secuestradas (sentencia C-690 de 1996), no

se trataba entonces de juzgar la forma como un grupo se afectaba económicamente, sino de considerar la situación particular de ese grupo respecto a una de sus obligaciones tributarias.

### 5. Principio de no retroactividad

La prohibición de retroactividad de las leyes es un corolario del principio de seguridad jurídica (*Radbruch*) y un elemento constitutivo de la moral interna del derecho (*Fuller*). A partir de bien entrado el siglo XIX los teóricos del derecho y los constituyentes de los Estados occidentales han coincidido en reconocer, tanto en las prácticas jurídicas como en las aproximaciones conceptuales del derecho, la necesaria presencia de la prohibición de retroactividad de las leyes. En materia tributaria esta regla es común en los dos ordenamientos; aquí nuevamente se encuentran. Veamos cómo son las particularidades.

El primer inciso del artículo 14 (CM) establece: “*a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”. El texto sugiere al menos dos particularidades: la primera, relacionada con su ubicación en el entramado de la Constitución y la importancia que en el caso mexicano se le da al criterio *a rubrica*. Y la segunda, relacionada con la forma empleada en su redacción. Expliquemos mejor estas ideas.

El criterio *a rubrica* es un criterio formal de interpretación que permite otorgar ciertos efectos a las normas jurídicas a partir de su ubicación en el sistema de que se trate. De tal forma que, en la medida en que la *prohi-*

<sup>45</sup> Corte Constitucional colombiana, sentencia C-776 de 2003, M. P.: Manuel José Cepeda, Consideración 4.5.3.2.2.1.

bición de retroactividad de la ley tributaria, se identifique a partir de una disposición constitucional ubicada en el capítulo 1 del Título 1 (CM) sobre las garantías fundamentales, se concluye que siguiendo el criterio *a rubrica* dicha norma tendrá el régimen de tales garantías y podrá ser así invocada por los ciudadanos. En este punto las diferencias con el caso colombiano son importantes para efectos prácticos, pues mientras en México una norma constitucional que no se encuentre en el capítulo de las garantías individuales carece de mecanismos eficaces para su protección en concreto, en Colombia el criterio *a rubrica* para la identificación de las garantías individuales, o en general para los llamados derechos fundamentales, fue desechado tempranamente por la Corte Constitucional<sup>46</sup>. No obstante, el punto interesante aquí es que precisamente la prohibición de retroactividad de las leyes (incluidas las tributarias) sea concebida como una verdadera garantía individual, situación que no parece ser el caso en el ordenamiento jurídico colombiano.

Visto el criterio *a rubrica*, consideremos ahora el asunto relacionado con la redacción del texto. La disposición del inciso 1° del artículo 14 (CM) tiene al menos tres particularidades: la primera, que emplea el universal negativo, *ninguna ley*, lo que implica una cobertura total frente al poder del legislador; la segunda, es que no prohíbe la expedición de leyes retroactivas como tal, sino que prohíbe su aplicación en perjuicio de las personas. En este punto se nota claramente el talante de garantía individual con

la que está concebida, y que en cambio no se trata de una regla de técnica legislativa o de un principio rector de un subsistema normativo. Y en tercer lugar, que emplea la categoría *persona* seguida de la expresión, también universal *alguna*, lo que implica que dicha garantía se radica en cabeza de todas las personas destinatarias de la Constitución mexicana, y obviamente incluye a las personas morales o jurídicas, como también a los no nacionales mexicanos.

Este somero análisis de la disposición del artículo 14 (CM) nos muestra una diferencia importante con el caso colombiano y abre una alternativa discursiva de sumo interés, sobre la técnica legislativa más acertada para la protección de los valores que supuestamente conculca la retroactividad de las normas. En efecto, el valor de la seguridad jurídica se dirige a garantizar la indemnidad de la persona y de su patrimonio, más que a prohibir la regulación de hechos pasados. Esto permite explicar por qué en algunos casos se permiten las leyes retroactivas los asuntos de favorabilidad en materia sancionatoria son un claro ejemplo dentro de nuestra tradición constitucional; y de otro lado, facilita resolver los problemas de retroactividad de una ley orientada a la satisfacción deliberada de un bien común, por ejemplo, aceptando la exigencia de que se prevean las formas indemnizatorias respectivas para las personas que eventualmente se vean afectadas por dicha regulación. En estos dos casos se salva el requisito básico: que no exista aplicación retroactiva de la ley en perjuicio de persona alguna.

46 Sobre la inaplicabilidad del criterio *a rubrica* con miras a la identificación de la fundamentalidad de los derechos constitucionales, consultar por todas, la histórica sentencia T-002 de 1992, decisión con la cual prácticamente nace la protección judicial de los derechos fundamentales en Colombia.

Por último, sobre el caso mexicano y la prohibición de retroactividad, bien vale la pena mencionar el problema jurídico que se presentó con la nacionalización de las empresas petroleras en el año 1936. El problema se concentró en la posible contradicción que se presentaba entre diferentes normas de la entonces novel Constitución: por un lado, el artículo 27 estableció la propiedad de la nación sobre los recursos del subsuelo, y de otro lado, el artículo 14 prohibió la aplicación de leyes retroactivas en perjuicio de las personas. En aquella oportunidad, beneficiarios de las concesiones petroleras otorgadas bajo el imperio de la Constitución de 1857, afectados por las políticas de nacionalización adoptadas a partir de la Constitución de 1917, promovieron múltiples juicios de amparo. Sobre el caso la Suprema Corte de Justicia consideró:

*“las leyes retroactivas o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del código político. En el primer caso, no se le podrá dar efecto retroactivo en perjuicio de alguien, porque lo prohíbe la Constitución; en el segundo, deberán aplicarse de forma retroactiva, a pesar del artículo 14 constitucional, y sin que ello importe violación de garantía individual alguna. En la aplicación de los preceptos constitucionales, hay que procurar armonizarlos y si resultan unos en oposición de otros, hay que considerar los especiales como excepción de aquellos que establecen principios o reglas generales. El legislador constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, por altas razones políticas, sociales o de interés general puede*

*establecer casos de excepción al principio de retroactividad, y cuando así haya procedido, tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente. Para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores y esta última circunstancia es esencial”<sup>47</sup>.*

Los intereses de los beneficiarios no fueron amparados en su derecho a continuar con la explotación. Este caso muestra las vicisitudes que se pueden cernir sobre la aplicación de la regla de prohibición de retroactividad, considerada como un elemento definitorio del derecho.

Veamos ahora qué sucede en Colombia. El segundo inciso del artículo 363 (CC) establece, en forma casi lapidaria, la prohibición de aplicación retroactiva de las normas tributarias; el texto es como sigue: *“Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”*. La aprobación de una fórmula semejante en el articulado de la Constitución tiene, como es de suponerse, un historial infortunado de aplicación retroactiva de la ley tributaria en razón a que la Constitución de 1886 no disponía de manera específica sobre el particular.

En el caso colombiano dicha prohibición no es considerada como tal una garantía individual, aunque claro está que nada obstaría para reconocerla de ese modo; sin embargo, aquí sí con un problema hermenéutico nada despreciable, y es el de intentar traducir dicha prohibición en un derecho fundamental, o si es del caso, lograr la declaración de una excepción de inconstitucionalidad frente a leyes de tal naturaleza. La otra diferencia

47 La cita de la Suprema Corte la tomamos de Sánchez Gómez, *Derecho Fiscal...*, cit., p. 158.

está relacionada con la fórmula, pues quedan dudas sobre si la ley tributaria favorable a los administrados y revestida de efectos retroactivos pueda ser válida desde el punto de vista constitucional. En este punto no se puede entrar a establecer una analogía con la ley penal favorable pues las materias reguladas son sustancialmente diferentes y el tipo de responsabilidad también lo es. No se podría proceder a asimilar los casos y seguidamente concluir que las normas tributarias “favorables” a los intereses de los administrados pueden aplicarse retroactivamente. Aquí advertimos las complicaciones que pueden originarse a partir de los términos en los cuales quedó consagrada la prohibición: de manera absoluta y comprensiva, en la medida en que abarca el universo de leyes tributarias. Frente a esto se podría decir que la prohibición de retroactividad es un principio, y como tal podría (y debería) ser ponderado con otros, en caso de conflictos hermenéuticos. Sin embargo, esta afirmación parte de la falsa suposición de que estamos en presencia de un principio en el sentido técnico del término, lo cual se desvirtúa si se analizan tanto su estructura lógica como su grado de indeterminación (supuestos elementos clave para la identificación de principios). Más bien en este caso nos encontramos frente a una típica regla constitucional, donde el supuesto de hecho es claramente identificable (la aplicación retroactiva), y el grado de indeterminación es muy leve.

Por último, no podríamos pasar al siguiente principio sin referir algunos de los problemas que se han presentado en la aplicación de la prohibición de retroactividad de la

ley tributaria en Colombia. Sobre tales problemas podemos mencionar los dos casos clásicos en donde las discusiones sobre la retroactividad se tornan más interesantes: la expedición de leyes de interpretación auténtica, y la aplicación de la llamada regla de vigencia inmediata de la ley frente a los llamados impuestos de periodo. En esta oportunidad solo nos ocuparemos brevemente del segundo de ellos. Veamos un caso.

Con la expedición de una reforma tributaria en el año 2000 se introdujeron modificaciones a ciertos beneficios tributarios en el impuesto de renta, entre ellos la eliminación de las deducciones por concepto del IVA pagado en la adquisición de ciertos activos. A partir de la aplicación de la llamada regla de vigencia inmediata de la ley, se discutía si el IVA de los activos adquiridos durante el tiempo que restaba para completarse el periodo del impuesto y la entrada en vigencia de la ley podría ser objeto de deducción. En la sentencia C-1215 de 2001 la Corte, retomando su jurisprudencia, indicó que ella misma “*en Sentencia C-527 de 1996 (M. P.: Jorge Arango Mejía), que fue reiterada en la Sentencia C- 006 de 1998 (M. P.: Antonio Barrera Carbonell), expresó que el sentido del artículo 338 Superior es el de impedir que se aumenten las cargas del contribuyente modificando las regulaciones con relación a períodos vencidos o en curso*”<sup>48</sup> (resaltado fuera de texto).

Como se puede apreciar, la aplicación retroactiva de la ley puede ser problemática aun siguiendo la regla de vigencia inmediata (que implica por regla general la idea de la aplicación pro futuro de las leyes). La

48 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-1215 de 2001, Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil, consideración 3.2.

ingeniería tributaria ha diseñado los llamados impuestos de periodo, que implican la posibilidad de que los contribuyentes adopten las medidas pertinentes para todos los efectos fiscales, bajo la certeza de que al menos durante los periodos (necesariamente futuros) el alcance de sus obligaciones tributarias está marcado por la certeza, tanto en los elementos básicos de los gravámenes como en la mecánica de las deducciones. Este diseño por periodos supone que la regla de vigencia inmediata de la ley deba ser atemperada, cuando la misma altera las condiciones en que se honrarían las obligaciones tributarias que surgen en tales contextos. La perentoriedad de este “atemperamiento” y el respeto por la inalterabilidad de las normas durante los periodos en que se suceden los hechos relevantes para el derecho tributario son consecuencia de la regla que prohíbe la aplicación retroactiva de la ley tributaria.

## 6. Principio de eficiencia

En el caso del principio de eficiencia las diferencias entre ambos regímenes están marcadas, en primer lugar, por la ausencia de una disposición en el texto de la Constitución en el caso mexicano, y en segundo lugar, por el papel que cumplen los llamados “principios teóricos” de la tributación en la definición de las características que debe satisfacer todo sistema tributario.

En el caso colombiano, a pesar de que el propio artículo 363 (CC) lo incorpora de manera explícita: “*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”. La comprensión y ar-

ticulación del contenido de dicho principio parte del recurso a las “famosas reglas de Adam Smith”, así es, según Restrepo, para quien “*la eficiencia tiene, por supuesto, muchas maneras de expresarse y desarrollarse en la práctica: el costo del recaudo, por ejemplo, no debe ser desproporcionado; el ideal de neutralidad hacia el cual debe tender siempre la estructura tributaria no debe distorsionarse; la determinación de los responsables fiscales debe hacerse con criterio práctico (...)*”<sup>49</sup>. Como se ve, en estos criterios es fácil percibir el influjo del señor Smith.

Por otra parte, estas ideas se han recogido también en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional Colombiana, así por ejemplo en la sentencia C-1004 de 2003, el Tribunal incorporó el concepto de neutralidad a partir de la interpretación del principio en cuestión, al considerar que, según “*El principio de eficiencia (art. 363 C.P.) que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente (...) el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas*”<sup>50</sup>.

De otra parte, en la sentencia C-989 de 2004 la Corte se pronunció sobre si ciertos mecanismos dirigidos a optimizar el recaudo, a pesar de introducir beneficios tributarios para algunos contribuyentes, se ajustaba o no a los principios constitucionales del sistema tributario. Sobre el principio de eficiencia consideró el Tribunal que “*(...) resulta ser un recurso técnico del*

49 Restrepo Juan Camilo, *Hacienda...*, cit., p. 299.

50 Corte Constitucional colombiana, sentencia C-1004 de 2003, M. P.: Jaime Córdoba Triviño.

*sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”<sup>51</sup>.*

Por su parte, en el caso mexicano a pesar de que no existe un texto constitucional expreso sobre el principio de eficiencia, la doctrina lo ha trabajado como uno de los elementos medulares para la comprensión del sistema tributario mexicano. Así por ejemplo, Narciso Sánchez, lo llama *principio de economía* e implica que “*los tributos deben ser productivos, que lo recaudado por concepto de los mismos sea destinado en la mayor parte para cubrir el gasto público, pero también que no reporten fuertes cargas para la economía de los contribuyentes, porque ello puede orillarlos a la evasión fiscal o a la elusión tributaria al ahuyentar a los contribuyentes con las fuertes cargas o con las visitas de inspección (...)*”<sup>52</sup>.

La eficiencia de los tributos, así como del sistema tributario, pasa por el tamiz de la idea de un diseño racional, que esté endere-

zado a gravar ciertos y determinados hechos, de una manera adecuada, con tal de que se alcancen los propósitos de la recaudación efectiva. Un buen ejemplo de impuestos ineficientes lo trae también Sánchez Gómez citando a Arrijo Vizcaíno. Aquí nuevamente la historia no deja lugar a dudas. Corría el año de 1853 y bajo la presidencia de Antonio López Santa Anna se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y de perros; tales gravámenes “*ocasionaron, por una parte, el que la ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de estos amistosos, útiles e inocentes animales, con los mismos fines de elusión tributaria*”<sup>53</sup>. Como puede apreciarse, las ideas que rodean el principio de eficiencia han servido como elemento crítico de las legislaciones tributarias mexicanas, y además se perfilan en el discurso de la doctrina tributaria como un importante criterio del deber ser de sus instituciones.

51 Según jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana contenida en las sentencias C-419 de 1995, M. P.: Antonio Barrera Carbonell y C-261 de 2002, M. P.: Clara Inés Vargas Hernández, y que fueron reiteradas en la sentencia C-989 de 2004, M. P.: Clara Inés Vargas Hernández. En esta última decisión la Corte consideró que la reducción de dos puntos en el impuesto del IVA por pagos realizados con “dinero plástico” se ajustaba a la Constitución en la medida en que se satisfacían los principios del sistema tributario y en especial el principio de eficiencia. Sobre el caso consideró que dicho mecanismo *resultaba “idóneo para combatir la evasión fiscal, si se tiene en consideración que mientras que las transacciones realizadas en efectivo resultan ser de difícil control, por cuanto no todos los comerciantes cumplen con su deber legal de expedir la correspondiente factura, las operaciones realizadas por medio de tarjetas débito o crédito dejan un registro que permite hacer un seguimiento exacto de la cuantía de las mismas, y así lograr verificar el valor correspondiente del impuesto a las ventas, facilitándose de esta manera el control sobre dicho impuesto a fin de lograr que éste realmente ingrese a las arcas del Estado”* (negritas en el original).

52 Sánchez Gómez Narciso, *Derecho fiscal...*, cit., p. 184.

53 Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982, citado por Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal...*, cit., p. 178.

## Conclusiones

La herencia común que recibieron las nacientes tradiciones jurídicas de México y Colombia, insertas en el oleaje de la cultura europea, tienen sus claras repercusiones en la forma en que se concibieron históricamente los institutos básicos del Derecho Tributario. En este sentido, por ejemplo, el influjo de la obra de Adam Smith en lo relativo a las reglas de la tributación es notorio, tanto en la forma como se redactaron los textos como en la que aún, en alguna medida, los mismos son interpretados.

La dificultad que entraña el uso indiscriminado de la expresión *principios constitucionales* tanto en el caso colombiano como en el mexicano, nos forzó a proponer una delimitación de las entidades que serían objeto de comparación. No obstante, la creación de un listado *ad hoc* de principios constitucionales del derecho tributario estuvo orientada por la idea de respetar las peculiaridades de los dos ordenamientos y sobre todo con la finalidad de poder adelantar un trabajo comparativo que fuera comprensivo. En este sentido, se puede afirmar que, en lo sustancial, los principios constitucionales del Derecho Tributario en ambos regímenes son los mismos, y son entendidos en las prácticas jurídicas como indicando realidades muy semejantes.

Entre las diferencias notables que pudieron identificarse entre los dos ordenamientos cabe resaltar la relacionada con la forma en que opera el sistema de control constitucional, para efectos de garantizar la integridad y supremacía de la Constitución y de los principios constitucionales del Derecho Tributario. En México, la Suprema Corte es más cautelosa a la hora de inquirir sobre si una ley del Parlamento de la Federación ha desbordado, por ejemplo, los marcos norma-

tivos que imponen el principio de proporcionalidad y equidad. Mientras que en el caso colombiano la actividad jurisprudencial es copiosa en materia tributaria, y las leyes son controladas sin distinción, a partir de un reconocimiento efectivo de la fuerza normativa de la Constitución, mediante la acción pública de inconstitucionalidad de las leyes.

Cabe destacar también el hecho de las múltiples facetas en las cuales se muestra el principio de legalidad en materia tributaria: la representación efectiva, la reserva de ley, la certidumbre y la generalidad y abstracción de las normas. En el análisis de estos aspectos se encontraron importantes similitudes, atribuibles al hecho de compartir elementos culturales similares, sobre todo por lo que tiene relación al concepto de Estado de Derecho y a las elaboraciones teóricas alrededor del concepto de ley. Así mismo, se hicieron notar las particularidades en este sentido a partir de las diferencias entre el modelo de Estado, federal en el caso mexicano, y unitario en el colombiano, y la forma como dicha circunstancia afectaba en concreto el tema de la reserva de ley. O también de las dinámicas concretas que habían sido soportadas por ciertos principios como el de “no tributación sin representación” que ha sido objeto de una importante resignificación en manos de la Corte Constitucional colombiana.

Sobre los principios de igualdad, equidad y progresividad o proporcionalidad (según la Constitución mexicana), los puntos de encuentro fueron notorios: las dificultades para definir la identidad propia de cada uno de estos principios y su carácter de conceptos semánticamente interdependientes fueron notas constantes al momento de tratar de definirlos tanto en uno como en otro ordenamiento. Sin embargo, los referentes que los caracterizan son muy similares entre sí,

---

lo cual aleja la idea de una diferencia que se pueda considerar relevante.

En el caso del principio de no retroactividad se encontraron diferencias importantes. La redacción del texto respectivo en la Constitución mexicana, así como su ubicación, pueden ser considerados como una alternativa de claridad conceptual al momento de resolver los delicados problemas que suelen aparecer en el tema de la aplicación de la ley en el tiempo; herramienta de la cual el ordenamiento colombiano adolece. En efecto, la idea de concebir la no retroactividad de la ley como una garantía de inviolabilidad de la persona y su patrimonio (caso mexicano) aleja problemas innecesarios, que aparecen cuando se concibe la irretroactividad de la ley como una regla absoluta que caracteriza una concepción de la legislación (caso colombiano).

---

