

ANÁLISIS A LA PROPUESTA DE REFORMA A LA LEY DE AMPARO EN MATERIA DE LEYES FISCALES

Licenciada Ivonne Nohemi Díaz Madrigal*

RESUMEN: El juicio de amparo contra leyes tributarias es procedente cuando se vulneran derechos fundamentales de los contribuyentes -capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley, y destino del gasto público- establecidos en el del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal. La propuesta de reforma a la ley de Amparo contra leyes fiscales, que aquí se analiza, se encuentra en espera que la Cámara Revisora la discuta. De aprobarse se atentaría contra principios constitucionales, modificando principios rectores del amparo y permitiendo un enriquecimiento ilegítimo por parte del Estado con sustento constitucional.

Palabras Clave: Amparo administrativo, reforma al amparo fiscal. Enriquecimiento ilegítimo del Estado.

*Tesis seleccionada del Curso de Justicia Fiscal y Administrativa 2010.

ANALYSIS OF THE REFORM PROPOSAL TO THE AMPARO LAW REGARDING FISCAL LAWS

Ivonne Nohemi Díaz Madrigal, B.A.

ABSTRACT: The *Amparo** trial against tax laws is appropriate when taxpayers' essential rights are violated – tax capacity, equal taxes, taxation without representation, and government expending destination – established in Article 31, Section IV, of the Federal Constitution. The reform proposal to the *Amparo* law against fiscal laws, analyzed here, is waiting to be discussed by the Inspection Chamber. If it is approved, it would act against constitutional principles, modifying guiding principles of the *amparo* and permitting the State's illegitimate enrichment with constitutional support.

Keywords: Administrative *amparo*, reform to Fiscal *Amparo*, State's illegitimate enrichment.

* The *Amparo* judgment is the protective means par excellence of the most important rights of all the people living in México, in other words, the individual rights which are established in the mexican Unites States Political Constitution.

Such judgement is conducted before the Federation's Judiciary Power Organs, and proceeds against the actions of authorities that violate individual rights.

The *Amparo* judgement can also be instituted against federal authorities' laws or actions that infringe or restrict the States' sovereignty, or against the State's laws or actions that invade the federal authority's sphere. In the last two cases, the competences' invasion must consequently have violations to the rights of one several individuals.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN; II. EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL; III. ANÁLISIS JURÍDICO A LA PROPUESTA DE REFORMA AL AMPARO EN MATERIA FISCAL; IV. COMENTARIOS FINALES A MANERA DE REFLEXIÓN; V. CONCLUSIONES; VI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El juicio de amparo es un procedimiento extraordinario de naturaleza jurisdiccional que se establece en defensa del orden constitucional.¹ Es el medio protector por excelencia de las garantías individuales establecidas en nuestra constitución política. Se trata de un juicio que se promueve en contra de actos de autoridad y no de particulares. Tiene carácter federal, pues está previsto en nuestra Carta Magna y en la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal. Ha sido adoptado por las legislaciones de diversos países a partir de la concepción de los abogados mexicanos Manuel Crescencio Rejón y Mariano Otero, incluso en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas se reconoce a este tipo de juicios como fundamentales.

El Doctor Héctor Fix Zamudio afirma que el juicio de amparo comprende cinco materias o sectores que aunque son regidos por reglas generales, poseen características diversas, según la materia a que se avocan.

1. El amparo como defensa de los derechos de libertad, protege al individuo contra actos que afecten su vida, libertad y dignidad personal. Atendiendo a la gravedad de la violación reclamada se otorga facilidades en la interposición del juicio.

2. Amparo en materia judicial. Tiene como finalidad el examen de legalidad de las resoluciones judiciales de última instancia, dictada por los tribunales del país, también procede por violaciones cometidas durante el procedimiento siempre que afecten las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo y por violaciones de fondo efectuadas en las sentencias o laudos.

3. Amparo Administrativo. Utilizado en contra de resoluciones o actos definitivos emanados de los órganos de la administración pública, cuando afecten derechos de los particulares.

¹ TENA SUCK, Rafael, "Alcances del amparo social", *Revista Latinoamericana de Derecho Social*, México, núm.3, julio-diciembre de 2006, pp. 147.

4. Amparo en Materia Agraria. En virtud de las reformas de 1962 a la Constitución Federal y la Ley de Amparo, se configuró un nuevo sector en la materia, con el propósito de crear un capítulo especial en materia agraria, que protege los aspectos comunales -ejidal y que señala un procedimiento especial para facilitar a los campesinos los trámites correspondientes.

5. El amparo contra leyes. Es aquel que se utiliza para proteger a las personas contra leyes inconstitucionales, determinando la desapplicación de la ley en el caso concreto, ya que las sentencias que se pronuncian en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales (privadas u oficiales) que los hubieran solicitado, limitándose a ampararlos o protegerlos si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda sin haber una declaración general respecto a la ley o acto que la motivare.²

Los amparos contra leyes casi en su totalidad son en materia fiscal. Los conceptos constitucionales de proporcionalidad y equidad -definidos en criterios jurisprudenciales- en materia impositiva son tomados como base para el amparo fiscal. En esta materia opera el amparo directo, como el indirecto,³ aunque en la práctica forense es más usual respecto a la materia tributaria, el amparo directo.⁴

² FIX ZAMUDIO, Héctor, *Ensayos sobre el derecho de amparo*, México, UNAM, 1993, pp. 332 y ss.; cfr. Azuela Mariano, "Aportación al estudio del amparo contra leyes", *Revista Jurídica Veracruzana*, Jalapa, tomo XX, núm.1, marzo de 1952, p.7.

³ Resulta importante mencionar algunas consideraciones al respecto. Una ley autoaplicativa puede ser un tratado internacional, reglamento o cualquier otro acto de observancia obligatoria, general, abstracta e impersonal, que por su sola entrada en vigor cause una lesión (afectación de su esfera jurídica) al particular. Desde el momento en que entran en vigor vinculan a los gobernados a su cumplimiento, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones jurídicas concretas de derecho, sin que tal vinculación se condicione al dictado de un diverso acto de autoridad, a la realización de un acto jurídico por los propios sujetos de la norma o a un hecho jurídico ajeno a la voluntad humana.

Por otro lado, las leyes heteroaplicativas requieren de un acto externo y concreto de aplicación de una autoridad para lesionar al gobernado. Por leyes heteroaplicativas se entiende también a leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos y cualquier otro acto que tenga las características de la ley. Este tipo de actos se impugnan en amparo dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos la notificación del primer acto de su aplicación.

El amparo contra leyes autoaplicativas procede desde que éstas entran en vigor, contándose con un término de treinta días para interponer la demanda de amparo.

Sin embargo, si el contribuyente no hace valer el amparo dentro del término de treinta días, tiene una segunda oportunidad cuando se autoaplique la ley fiscal (vr. gr. una declaración de impuestos); tiene 15 días hábiles para interponer la demanda de amparo ante el Juez de Distrito.

Si pierde el juicio, y ha pagado el crédito fiscal; pero el Poder Judicial declara la inconstitucionalidad de la Ley, el efecto será la devolución con los intereses respectivos. (Art. 22, Párrafo 8° CFF)

El amparo directo procede contra sentencias definitivas emitidas por el TFJFA y tribunales administrativos del Distrito Federal y de los Estados, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. Se pueden formular conceptos de violación argumentando: Que impliquen la inconstitucionalidad de la ley fiscal, o,

La vulneración de garantías individuales en el fallo que se impugne

⁴ Cfr. AGUILAR ÁLVAREZ Y ALBA Horacio, *El amparo contra Leyes*, México, Trillas, 1990, pp.34 y ss.

II. EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL

1. Antecedentes

Actualmente, el juicio de amparo contra leyes tributarias es procedente cuando se vulneren derechos fundamentales de los contribuyentes -capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley, y destino del gasto público- establecidos en el del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

El juicio de amparo apareció por primera vez en la Constitución de Yucatán de 1841, por iniciativa de don Manuel Crescencio Rejón. Establecía un artículo donde eran reconocidos los derechos del hombre y por primera vez, se les denominó a éstos “garantías individuales”, dotándoles de un mecanismo jurídico para hacerlos exigibles de manera individual y reparar sus violaciones. Este mecanismo se instituyó como el juicio de amparo.

Sin embargo, la aparición del amparo en materia fiscal demoró varios años más. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la época del ministro Ignacio L. Vallarta –influenciado notoriamente por la postura de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica y su entonces presidente John Marshall- consideraba que el único poder legitimado para interpretar las normas tributarias era el legislativo y no el jurisdiccional, atendiendo a la división de poderes y argumentando que han sido los ciudadanos quienes otorgaron su voto de confianza a los legisladores en las elecciones populares; en dado caso que éstos impusieran impuestos ruinosos, estaría en los ciudadanos no reelegirlos como sus representantes.⁵ Sin embargo, este criterio fue modificado en 1925 con el caso de Maclovio Maldonado, admitiéndose el juicio de garantías en virtud de un impuesto ruinoso y exorbitante.⁶ La Segunda Sala de la SCJN mantuvo este criterio en 1937 y 1940, cambiándolo constantemente en años sucesivos. Sería hasta la década de los sesentas cuando definitivamente se admitió la procedencia del juicio de amparo contra leyes impositivas.⁷

⁵ Para mayor referencia, consultar RÍOS GRANADOS, Gabriela, *El control de la proporcionalidad en el Derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.

⁶ Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Impuestos, proporción, equidad de, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LI, p. 333, número de registro 333, 175.

⁷ ELIZONDO MAYER-Serra Carlos, PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, en *Cuestiones Constitucionales*, número 14, enero-junio, 2006, pp. 103 y ss.

Hoy en día, el juicio de amparo continúa siendo el único medio con el que cuentan los gobernados para lograr un eficaz y pleno control de la constitucionalidad de las normas tributarias, pues además de que éste puede ser promovido por cualquier individuo, la sentencia de amparo que declara la inconstitucionalidad de la norma que regula el tributo, tiene efectos retroactivos, por lo que el tributo que entera el quejoso le debe ser devuelto en cumplimiento de ese fallo.

2. Ausencia de una dogmática tributaria jurisprudencial

Ni la Suprema Corte ni la doctrina mexicana han elaborado una teoría constitucional sobre los contenidos y alcances de las garantías individuales en materia tributaria. El papel que la Corte ha tenido al interpretar el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución muestra evidentes inconsistencias, tal es el caso del tema sobre proporcionalidad y equidad, en la que más allá de esclarecer los conceptos, se ha emitido una serie de tesis y jurisprudencias que carecen de una uniformidad en tanto a los elementos de cada principio.

Es necesario que la Suprema Corte defina con mayor claridad y objetividad los límites y alcances de la interpretación constitucional en materia tributaria a fin de que los contribuyentes tengan certeza jurídica sobre el contenido de las normas que rigen su actuar.⁸

III. ANÁLISIS JURÍDICO A LA PROPUESTA DE REFORMA AL AMPARO EN MATERIA FISCAL

1. Principales argumentos de la autoridad

La autoridad hacendaria ha sostenido que existe un *abuso* en el empleo del juicio de amparo por parte de los contribuyentes y sus abogados fiscalistas. El ministro José Ramón Cossío, en su informe de labores del 2007, destaca que la mayoría de los asuntos que conoció en ese año la Primera Sala de la SCJN fueron en materia tributaria, lo que motivó a la emisión de dos acuerdos, pues el cúmulo de asuntos en esta materia motivó, pese a que no fuera competencia de la misma a que dicha Sala resolviera sobre aquellos.⁹

⁸ Ídem.

⁹ La competencia de los Amparos en revisión en materia administrativa de la Primera Sala, deriva de los acuerdos plenarios siguientes: el 9/2006, Punto Quinto, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª Época, T. XXIV, julio 2006, p. 1409; y el 6/2007, publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 7 de marzo de 2007.

Un segundo argumento por parte de la autoridad es el que versa sobre lo ruinoso que podría llegar a ser para la Hacienda Pública de continuar con las cuantiosas devoluciones por los efectos retroactivos, y por tanto devolutivos, de las sentencias de amparo.¹⁰

Clemente Checa González manifiesta que: “es difícilmente defendible desde una óptica estrictamente jurídica, pues con este medio de ocasionar una catástrofe presupuestaria se origina un déficit del control constitucional tributario, a parte de ello, no parece que la jurisprudencia prospectiva tenga mucho sentido en un ordenamiento en que la Constitución, más que un conjunto de principios orientadores de la función legislativa ordinaria, es una norma, la primera norma del ordenamiento, por lo que, en suma, una norma posterior que tenga contenido contrario a la Constitución no puede coexistir con ella, en términos puramente lógicos”.¹¹

Es así que el argumento de la Procuraduría Fiscal fue que el amparo fiscal pone en riesgo las finanzas públicas. Entre 2000 y 2006, el Gobierno Federal devolvió \$47 mil millones de pesos. Sin embargo, el efecto por devoluciones derivadas de amparos contra leyes fiscales en las finanzas públicas, debe ponerse en perspectiva. Adicionales no existe justificación de limitar las garantías individuales por un elemento cuantitativo. Las devoluciones efectuadas en el periodo 2000-2006 representaron:

- 1% de los ingresos administrados por el SAT, en esos años, y
- 0.57% de los ingresos totales del gobierno en ese periodo.¹²

Aunado a lo anterior, en el periodo 2000-2006, el Congreso Federal insistió, *en dos ocasiones sucesivas*, en múltiples esquemas que ya habían sido previamente declarados inconstitucionales por la SCJN, en jurisprudencia o tesis aisladas, a saber: la exención del ISR sobre gratificaciones a servidores públicos (dos repeticiones); el

¹⁰ El 18 de agosto del 2009, el Procurador Fiscal de la Federación manifestó que las devoluciones de impuestos por declaratoria de inconstitucionalidad de leyes fiscales, ponía en riesgo 346 mil 377 millones de pesos que en ese entonces se encontraban comprometidos por juicios de amparo. www.canaldelcongreso.gob.mx

¹¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Revista Ius et Praxis. Derecho en la región*, Chile, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, año 10, núm. 1, 2004.

¹² http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t4/tributario.pdf

sistema del acreditamiento del IVA (tres repeticiones); el derecho de trámite aduanero (dos repeticiones) y la no deducibilidad de pérdidas fiscales en enajenación de acciones para efectos del ISR (dos repeticiones).¹³

La insistencia en reiterar o mantener esquemas inconstitucionales derivó en una segunda generación de amparos con altísimas probabilidades de devolución de contribuciones, misma que no habría ocurrido si el gobierno no hubiere insistido en repetir disposiciones *ya declaradas inconstitucionales*.

El monto involucrado en los amparos fiscales del periodo 2006-2008 representa \$346 mil millones de pesos, afirmó la Procuraduría Fiscal de la Federación, no obstante, en virtud de hacer alusión a datos estadísticos, se debe demostrar su integración, máxime que el dato referido no tiene sentido, porque el monto referido no guarda relación razonable con los temas vigentes de litigio constitucional-tributario; esa cantidad:

- Es el 11% de la recaudación administrada por el SAT entre 2006 y 2008 (7% del total de los ingresos del gobierno federal).¹⁴
- Es más de 11 veces la recaudación presupuestada para el IMPAC en 2007.¹⁵

¹³ El 30 de diciembre de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que reiteró a partir de 2003 el contenido del artículo 109, fracción XI, vigente durante 2002, el cual había sido declarado inconstitucional por la SCJN, en sesión celebrada el 31 de octubre de 2002, y respecto del cual se emitió la tesis de jurisprudencia P./J. 50/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 6. Mediante el decreto que entró en vigor el 1 de enero de 2005, se reiteró en la Ley Federal de Derechos el contenido del artículo 49, fracción I, que previamente había sido declarado inconstitucional a través de la tesis P. VI/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VII, febrero de 1998, p. 41. No obstante que el artículo 25, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta había sido declarado inconstitucional por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, desde el 4 de octubre de 2000, al resolver el amparo en revisión 422/98, su contenido fue reiterado en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2002. Dicho precedente integró posteriormente la tesis de jurisprudencia 1a./J. 79/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 172, a través de la cual se declaró la inconstitucionalidad de dicho artículo, pero el vicio no lo corrigió el Congreso, sino hasta 2008. En materia del IVA, si bien la SCJN declaró que un castigo en el factor del prorrateo del IVA acreditable era inconstitucional, tratándose de contribuyentes con actividades mixtas (tesis P./J. 80/2000 y P./81/2000, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, agosto de 2000, pp. 90 y 91), el Congreso repitió tal esquema inconstitucional en varias reformas sucesivas vigentes hasta 2004. En tales casos, el mecanismo de acreditamiento fue declarado inconstitucional por otras razones adicionales. Finalmente, a partir de 2005, mediante nuevas reformas, el Congreso revirtió al esquema de acreditamiento compatible con la Constitución, que es el actualmente vigente.

¹⁴ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2008t4/tributario.pdf

¹⁵ Ídem.

- Es más de 7 veces de lo recaudado por el IETU en 2008.¹⁶
- Es 70% de la recaudación presupuestada para el IVA en 2009, y 60% de la recaudación del ISR presupuestada para 2009.¹⁷

Es necesario señalar que:

- No existe tema litigioso pendiente en el ISR o en el IVA que trascienda a toda la recaudación de esos impuestos (es decir, que implique la inconstitucionalidad de todo el impuesto, y menos aún el pagado por todos los contribuyentes); y
- Tanto en el caso del IMPAC como en el caso del IETU, no acudieron al amparo todos los contribuyentes de esos impuestos; además, una cantidad importante de contribuyentes que sí promovieron amparo pagan ISR en cantidad mayor al IMPAC o al IETU, motivo por el cual por este tipo de juicios no existe contingencia financiera a cargo del gobierno.

Entonces, ¿cuáles son los temas sometidos a litigio mediante el amparo fiscal que valen tanto? \$346 mil millones representa 1.18 veces la contingencia total de litigio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) en 2007, el cual ascendió a \$293 mil millones, incluidos los juicios resueltos y los pendientes de resolver.¹⁸ Como si no fuera suficiente, existe una imprecisión adicional que derivaría de que esta contingencia ante el TFJFA incluye al principal, actualización, recargos y multas, usualmente por créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales en favor del gobierno. Por ende, es necesario conocer si la cifra de \$346 mil millones incluye el monto de los litigios ante dicho TFJFA.¹⁹

El litigio ante el tribunal federal citado es parte habitual de las contingencias litigiosas de las actividades gubernamentales relacionadas con el juicio contencioso administrativo.²⁰

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009.

¹⁸ http://www.tff.gob.mx/variados/Info_Presidencia_2007.pdf (p. 86 del documento)

¹⁹ Adicionalmente, las estadísticas revelan que la mayor parte de los juicios de amparo contra leyes fiscales los gana el gobierno. En años recientes, el Congreso Federal no ha incurrido en las improvisaciones legislativas, como sucedió en el periodo 2000-2006, ni en la repetición de esquemas tributarios inconstitucionales, como ocurrió en el periodo mencionado. En este marco, que el gobierno perdiera los supuestos \$346 mil millones mencionados implicaría que perdería todos los juicios involucrados, aparentemente incluyendo todos los radicados ante el TFJFA, algo que sin duda es un exceso suponer.

²⁰ CALVO NICOLAU, Enrique; y CARL KOLLER, Lucio, "Réplica a los argumentos de la Procuraduría Fiscal de la Federación para justificar la reforma al artículo 107 constitucional", *Réplica a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la Barra Mexicana*, México, Colegio de Abogados, Agosto, 2009.

Con estos argumentos, como la principal justificación, el 10 de marzo del año 2009, el Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, turnó para su estudio y dictamen la iniciativa de reforma, por la que se adiciona un inciso a) a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con siete transitorios respectivos, misma que era firmada por los diputados Héctor Larios Córdova, Javier González Garza, Emilio Gamboa Patrón, Dora Alicia Martínez Valero, José Gildardo Guerrero Torres y Juan Nicasio Guerra Ochoa.²¹

2. Aprobación del dictamen

Con fecha 26 de marzo del año 2009, en sesión plenaria de la Comisión de Puntos Constitucionales, fue aprobado el dictamen respectivo por unanimidad de votos de los presentes.²² Es decir, en tan solo veintiún días fue aprobado el dictamen sin mayor debate o controversia en el Congreso.

El *noble* argumento que se expuso ante la población fue hacer extensivo a toda la población el amparo y protección que la justicia federal conceda a un contribuyente, logrando la democratización del juicio de amparo contra leyes en materia fiscal.²³ Sin embargo, del análisis del proyecto se deriva que la razón impulsora es el incremento en la recaudación, reduciendo las garantías individuales de los contribuyentes, contempladas en nuestra Constitución.

3. Análisis jurídico del proyecto de reforma

En las siguientes líneas analizaremos siete puntos respecto a la iniciativa de reforma a la ley de amparo mencionada, que representan graves reducciones a los derechos de los contribuyentes y su defensa, atentando contra principios constitucionales, en materia de amparo y generales del derecho.

²¹ Integrantes de las fracciones parlamentarias de los partidos Acción Nacional, de la Revolución Democrática y Revolucionario Institucional.

²² 336 Diputados.

²³ Entre 2002 y 2007, un 2 o 3% de los contribuyentes registrados promovieron amparos contra leyes fiscales. "De esa minoría, sólo aquellos que obtuvieron resultados favorables se beneficiaron de la protección constitucional, dejando al resto de los contribuyentes en desigualdad de circunstancias," menciona la exposición de motivos de la iniciativa de reforma en comento.

A. Especificidad

Con la iniciativa de reforma se dota de un carácter especial a las leyes fiscales, al establecer reglas particulares en la tramitación del amparo tratándose de ellas; reglas desde luego, más estrictas en relación con las demás materias. De esta forma, se formula sin justificación un régimen de tramitación especial, ya que en la exposición de motivos nada se menciona al respecto, con exclusión de los fines tributarios que se persiguen.

B. Sentencias con efectos generales

La iniciativa de reforma termina con uno de los principios controvertidos del amparo mexicano, pero inherentes a su naturaleza. Se trata del principio de relatividad, conocido también como la cláusula Othero, consistente en que los efectos del amparo tienen incidencia en la esfera jurídica únicamente de quien lo interpuso, es decir, cuando un particular promueve un juicio de amparo, la sentencia a favor solamente es aplicable a quien lo promovió. Vinculado con el punto anterior, de nueva cuenta el efecto se limitaría para las sentencias en materia de leyes fiscales.

Actualmente, el principio de relatividad tiene su fundamento en el artículo 76 de la Ley de Amparo²⁴ que a la letra dice:

“Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.”

En una primera instancia, esto parece muy favorable, y es uno de los argumentos que los defensores de la reforma destacan con mayor orgullo, afirmando que *de ser declarada una ley como inconstitucional, no tendría porque seguirse aplicando al resto de los ciudadanos. De aprobarse las reformas, los beneficios se extenderían a todos los contribuyentes.* No obstante, al profundizar el análisis notamos que el argumento proporcionado es parcial. Es decir, pese a que se haya declarado que una ley fiscal sea inconstitucional, los ingresos recaudados por ella, los conservará el Fisco, contrario a lo

²⁴ En la Constitución Federal, su correlativo es el artículo 107, fracción II.

que en la actualidad menciona el artículo 22, párrafo 8° del Código Fiscal. En otras palabras, en el supuesto de que la Corte fallara a favor del contribuyente y éste ya hubiera pagado el crédito fiscal derivado de una ley declarada inconstitucional, se perderá el derecho a la devolución del dicho crédito con los intereses y actualizaciones respectivas.

Lo anterior deja la puerta abierta a una recaudación bajo la creación irresponsable de leyes inconstitucionales, ya que lo recaudado previo a su declaratoria de inconstitucionalidad de ninguna forma regresará al patrimonio de quien fue recaudado inconstitucionalmente, pese a que la razón y el derecho le asistan.²⁵

C. Tramitación colectiva

Bajo el actual esquema, se respeta el principio de instancia de parte en materia de amparo, que conforme al artículo 4° de la ley sobre la materia dispone:

“El juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame, pudiendo hacerlo por sí, por su representante, por su defensor si se trata de un acto que corresponda a una causa criminal, por medio de algún pariente o persona extraña en los casos en que esta ley lo permita expresamente; y sólo podrá seguirse por el agraviado, por su representante legal o por su defensor.”

²⁵ En contraste, el principio constitucional de legalidad en materia tributaria contenido en el artículo 31 de la Constitución Española, impide que puedan considerarse ingresos tributarios aquellos que satisfechos en virtud de un proceso legal declarado nulo.

El único título que constitucionalmente justifica el tributo es la ley. Los efectos tributarios ya producidos de una ley nula no constituyen un tributo. Esto en virtud de que se trata de una prestación pecuniaria exigida por la Administración Pública en virtud de que un sujeto se haya posicionado en el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir.

El maestro García de Enterría indica que no existen supernulidades que impidan la adquisición o consolidación de derechos por el transcurso del tiempo, tampoco en el ámbito tributario. En esta tesitura, el tributo se consideraría un bien mueble del que su propietario ha sido privado ilegalmente, y su prescripción a favor del fisco primeramente tendría que estar a un periodo de tiempo, a no ser que se invoque una “buena fe constitucional”.

El artículo 217 de la LGT española, establece la posibilidad –sin mencionar limitación temporal– para instalar la declaración de nulidad de pleno derecho, de actos de aplicación de tributos basados en preceptos de una ley tributaria declarada nula.

En caso de que se declarara en sentencia del Tribunal Constitucional, el mantenimiento de los actos firmes dictados en aplicación de la ley inconstitucional, se plantea, adicionalmente de la cuestión de la compatibilidad de dicho efecto con el procedimiento general de declaración de nulidad de pleno derecho de dichos actos, la de los recursos legalmente disponibles contra la resoluciones contrarias a la revisión de los mismos, tal es el caso del recurso de amparo. Ruiz Zapatero Guillermo, “Efectos de las leyes tributarias inconstitucionales”, *Revista de la Administración Pública*, Madrid, núm. 169, enero–abril 2006, pp. 99-148.

En la iniciativa de reforma se considera la figura acciones de clase o *class actions*, denominada así en el derecho anglosajón. Consiste en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá de la controversia desde la primera instancia, resolviendo de plano si, por lo menos cinco contribuyentes promuevan, en contra de una ley fiscal, un amparo indirecto. Existe un plazo, previo a la resolución definitiva, en que se podrá adherir cualquier contribuyente en situaciones similares. El tema de la acción colectiva es controvertido en cuanto *hasta dónde la tramitación colectiva deja de lado el principio de inmediación*, fundamental en el proceso. Vale la pena cuestionar el papel que desempeñaran los magistrados al conocer de las demandas y los argumentos individuales sobre el agravio personal y directo. Sin lugar a duda, este aspecto de la iniciativa es nebuloso, pues en su contenido no se aclara en qué casos habrá de proceder, pues bien dicho documento se limita a mencionar sobre el particular, lo siguiente:

“La presente propuesta de reforma consiste en sentar las bases constitucionales para crear un procedimiento acorde con las demandas actuales, particularmente para aquellos amparos contra leyes fiscales que se promuevan de forma masiva o cuyo contenido sea de suma importancia y trascendencia para el país.”²⁶

D. Unistancialidad

Una vez cerrada la instrucción, se propone que el expediente sea remitido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fin de que el mismo se resuelva en una única instancia y que su resolución tenga efectos generales, sin que éstos sean retroactivos.

Los amparos contra leyes en materia fiscal se convertirán en unistanciales, limitando las oportunidades del particular a que la resolución emitida en su contra sea sometida a una revisión.

E. Votación mayor para resolución favorable (mayoría calificada)

El tercer párrafo del inciso a) propuesto, establece:

“Las sentencias que se emitan en los juicios de amparo a que se refiere esta fracción deberán ser aprobadas por cuando menos ocho votos para declarar la

²⁶ Las cursivas son nuestras.

inconstitucionalidad de una ley en materia fiscal y, en caso de no lograrse tal votación, se desestimarán los argumentos materia del juicio. En este último caso, dichos argumentos no podrán ser revisados sino por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los casos y plazos que determine la ley.”

En la actualidad para declarar una ley inconstitucional se necesita una mayoría simple, es decir seis votos de los ministros. Podría darse el caso de que estuvieran ocho ministros presentes en la decisión, siete decidieran sobre la inconstitucionalidad, uno decidiera que es constitucional y ese uno constituiría el factor decisorio, pues no sería posible la declaratoria de inconstitucionalidad.

La exposición de motivos sostiene que una diferencia fundamental entre el amparo contra leyes en materia fiscal, la acción de inconstitucionalidad y las controversias constitucionales, radica en que en la reforma propuesta, de no alcanzarse la votación calificada de referencia, se tendrá como efecto la validación de la constitucionalidad de la norma. Por tanto, cualquier impugnación posterior contra el mismo precepto será notoriamente improcedente. Estos argumentos evidencian por parte de nuestros legisladores, una notoria confusión sobre los medios de control constitucional, su naturaleza y finalidades particulares.

Se adiciona que la validación de la constitucionalidad es necesaria para garantizar un mínimo de estabilidad a las sentencias que en esta materia dicte nuestro Máximo Tribunal. Ello se justifica, además, porque a diferencia de la acción de inconstitucionalidad, interpuesta por órgano político dentro de un sistema de control abstracto puro, en el caso del amparo fiscal, serán los contribuyentes quienes estarán legitimados para iniciar este procedimiento. En tal caso, no tendría razón de ser el que pueda volverse a impugnar un mismo precepto luego de que la Suprema Corte ya realizó un análisis exhaustivo sobre su apego a la Constitución.

No obstante, con esta disposición y bajo la consigna de garantizar seguridad jurídica al contribuyente, se está limitando su defensa jurídica contra las arbitrariedades que cometa la autoridad al legislar y posteriormente al resolver sobre una controversia en su perjuicio. Los órganos y entes públicos se conforman por seres humanos, quienes por naturaleza son imperfectos y pueden cometer errores, realidad que no cambiará por decreto.

En el intento de flexibilizar lo estipulado, la reforma, en un aparente intento de prever la inamovilidad de tales criterios emitidos, establece la posibilidad de que estos sean revisados por el propio Pleno, pero sólo en los supuestos específicos que establezca la Ley Reglamentaria, abriendo otra puerta a la incertidumbre.

La mayoría calificada que se requiere para declarar inconstitucional una ley fiscal, hace aún más difícil una resolución favorable para el particular agraviado. De nuevo surge la pregunta ¿Cuáles son las particularidades de las leyes fiscales para darles un tratamiento distinto?

La Suprema Corte no es un órgano político; es un órgano técnico-jurídico, razón por la cual, como en el resto del mundo, la votación para validar o anular debe ser por mayoría simple. En este sentido, la utilización de una mayoría calificada, que da control a una minoría de Ministros, ha sido objeto de críticas a nivel de derecho comparado.²⁷

F. Irretroactividad de la resolución

El último párrafo de la fracción que se propone dispone:

“La declaración de inconstitucionalidad a la que se refiere esta fracción no tendrá efectos retroactivos.”

La exposición de motivos menciona que la característica principal del proceso propuesto, es el ejercicio de un control abstracto de constitucionalidad, lo cual además, equilibra el interés de los gobernados con los intereses del Estado, dejando a un lado el hecho de que el amparo es un medio de defensa de los particulares contra el actuar del Estado que lesione sus garantías.

De igual forma se violenta uno de los principios a la naturaleza del juicio del amparo, establecido en el artículo 80 de la ley respectiva, que establece:

“La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado se de carác-

²⁷ BRAGE CAMAZANO, Joaquín, *La acción abstracta de inconstitucionalidad*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, pp. 340 y ss.

ter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que lo que la misma garantía exija.”

Este punto tiene relación directa con la explicación del punto dos en esta investigación. Por principios constitucionales a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en cuanto perjudique al particular -artículo 14 constitucional-, sin embargo, en cuanto lo beneficie si procede; este principio interpretado en conjunto a las disposiciones fiscales, nos da a todas luces, la procedencia de la devolución de aquellas contribuciones que se pagaron en razón de una ley declarada inconstitucional, pero las reformas propuestas lo prohíben. Y como lo hemos manifestado, esto puede derivar en la aprobación irresponsable de leyes evidentemente inconstitucionales, en que éstas cobren vigencia y en tanto se declaren o no inconstitucionales, el Fisco se allegue de recursos, sin que los particulares cuenten con ningún medio de protección para posteriormente reclamar lo pagado. Quien cause un daño bajo el amparo del derecho, está obligado a repararlo y, en un contexto de Estado de Derecho vigente en México, esto es aplicable también a la autoridad.

Así mismo, se deja a un lado el principio general de derecho reconocido en el artículo 1883 del Código Civil Federal, que establece que cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirlo. Este pago de lo indebido surge en el momento en que el impuesto ha sido declarado inconstitucional, naciendo así, la obligación de restituirlo con actualizaciones correspondientes, pues éste ha sido indebidamente pagado.²⁸

Adicionalmente esta “novedad” en la iniciativa deja imprecisiones sobre la fecha en que se declara inconstitucional una ley -de lograrlo, pese a los obstáculos manifiestos-. A nuestro parecer, esto sucedería desde la emisión definitiva de la Corte, antes no por no ser de efectos retroactivos.

Este aspecto resulta ser el punto más perjudicial para el particular, quien de haber logrado salvar las múltiples barreras en el acceso a la justicia, de tener razón no verá un beneficio inmediato que recompense el esfuerzo invertido.

²⁸ Las resoluciones sobre la constitucionalidad de una ley tributaria, toman como parámetros los derechos constitucionales de los ciudadanos. La inconstitucionalidad representaría la imposibilidad de mantener una situación tributaria que ha vulnerado dichos derechos, con independencia de las razones de “eficiencia” que justifiquen su mandamiento pasado.

En el ámbito internacional, desde 1928, el principio de restitución fue consagrado en una sentencia de la Corte Permanente de Justicia Internacional, antecesora de la actual Corte Internacional de Justicia, que menciona:

“El principio esencial contenido en la noción misma de un acto ilegal -un principio que aparece estar establecido por la práctica internacional y en particular por las decisiones de tribunales arbitrales- es que la reparación debe en cuanto sea posible, eliminar todas las consecuencias del acto ilegal y restablecer la situación que habría, en toda probabilidad, existido si ese acto no se hubiere cometido.”²⁹

G. Transitorios

En la iniciativa se contemplan siete transitorios.³⁰

Artículo Segundo. El Congreso de la Unión deberá expedir las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucional necesarias para la correcta aplicación del presente decreto, sin exceder el plazo de 6 meses contados a partir de la entrada en vigor del presente decreto.

Artículo Tercero. En tanto no entren en vigor las reformas a la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución, a que se refiere el artículo anterior, los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal que se inicien o que se encuentren en trámite, continuarán rigiéndose por las disposiciones legales vigentes.

Artículo Cuarto. Las sentencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos del artículo 107, fracción VII Bis de esta Constitución, surtirán sus efectos a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación o de la publicación de un extracto de las mismas en los términos que señale la ley reglamentaria.

Las sentencias así publicadas, dejarán sin efecto en adelante, aquellas sentencias de amparo dictadas previamente y que se contrapongan a las mismas.

²⁹ Precedente en el caso de *La Fábrica en Chorzów*, citado en CRAWFORD, James, *The International Law Commission's Articles on State Responsibility*, Cambridge University Press, NY, 2002, p. 201.

³⁰ Prescindimos del primero ya que es relativo a la entrada en vigor del decreto y no representa mayor trascendencia para nuestro estudio.

Artículo Quinto. No procederá el otorgamiento de suspensiones provisionales ni definitivas en los juicios de amparo con efectos generales. Las suspensiones provisionales o definitivas decretadas por un Juzgado de Distrito en los juicios que se encuentren en trámite al momento de la actualización del supuesto del artículo 107, fracción VII Bis, de esta Constitución, serán revocadas por el juez que las haya otorgado, en los términos que la ley reglamentaria señale.

Artículo Sexto. Los juicios de amparo en materia fiscal que se hubieran interpuesto, con anterioridad a la entrada en vigor de la presente reforma, se substanciarán de conformidad con la legislación previa.

Sobresale el artículo cuarto, segundo párrafo. Se mencionó, por parte de las autoridades, a la certeza jurídica como bandera de esta iniciativa, sin embargo, con esta disposición el contribuyente queda en la zozobra ante la posibilidad de perder beneficios otorgados por criterios jurisprudenciales, incluso reforzados durante décadas, ante las resoluciones posteriores, excluyendo del control del fondo de las mismas, primando así sobre las anteriores de manera irracional, sólo en función su posterioridad en el tiempo.

Respecto al artículo quinto, se omite intencionalmente su mención por los padres de esta iniciativa al defenderla públicamente, pues a todas luces se limita los medios de defensa del particular ante la autoridad.

En efecto, los transitorios de esta reforma siguen limitando las garantías constitucionales de defensa para los contribuyentes cuya obtención deviene de años de lucha por su reconocimiento.

IV. COMENTARIOS FINALES A MANERA DE REFLEXIÓN

Los problemas en la recaudación fiscal deben atenderse,³¹ mediante el fomento de una cultura contributiva (aportar al gasto público con conciencia de que es necesario y en mi beneficio) no tributaria (cumplir las obligaciones fiscales por miedo a las acciones del fisco sobre mí y mis bienes), aunado a una transparencia y responsabilidad en la administración de lo recaudado.

³¹ Adicionalmente, deben planearse integralmente políticas y mecanismos que distribuyan las cargas tributarias en toda la población económicamente activa y no presionando aún más a los contribuyentes cautivos.

Si la práctica recaudatoria del Estado no es suficiente, el camino para lograr una recaudación satisfactoria no es con leyes arbitrarias que atenten contra nuestro régimen constitucional, y mucho menos con sentencias que respalden el deficiente trabajo legislativo. A través de resoluciones jurisdiccionales debe emitirse el mensaje a los hacedores de leyes y demás Poderes, que es su obligación emitir ordenamientos jurídicos dentro del marco constitucional y que cualquiera que no se encuentre apegada a los principios rectores de nuestro país no prevalecerá ni trascenderá.³²

V. CONCLUSIONES

1. La adición de un inciso a) a la fracción VII del artículo 107, pretende establecer un régimen especial y más restrictivo en el ejercicio de los derechos procesales constitucionales, aplicable exclusivamente a materia de amparo contra leyes fiscales. Los puntos más cuestionables, en tanto a la vulneración de garantías de los contribuyentes, son:

a. Para obtener una sentencia favorable se requiere votación calificada de ocho Ministros.

b. La declaratoria de inconstitucionalidad no tendrá efectos retroactivos, por lo tanto, no se restituirá al quejoso en el pleno goce de su garantía individual violada, como actualmente lo establece el artículo 80 de la Ley de Amparo. Constituyéndose así, un pago de lo indebido bajo el amparo constitucional.

c. No se respeta el principio de cosa juzgada, pues si una persona obtiene un amparo en contra de una ley fiscal y esta determinación queda firme, tal determinación quedará sin efecto si el Pleno de la Suprema Corte niega los amparos en forma general.

2. La propuesta de reforma a la ley de Amparo contra leyes fiscales, aquí discutida, se encuentra en espera que la Cámara Revisora la discuta. De aprobarse, se atentaría contra principios constitucionales, modificando principios rectores del amparo y permitiendo un enriquecimiento ilegítimo por parte del Estado con sustento constitucional.

³² MARTÍNEZ DE MEZA, Mauricio y CERVANTES, Hugo, "Improcedencia del juicio de amparo indirecto contra leyes fiscales: un retroceso en el control constitucional", México, *Deloitte, Galaz, Yamazaki, Ruiz Urquiza*, dirección en internet: <http://www.deloitte.com.mx>

Su aprobación generaría cambios con graves repercusiones sobre el acceso procesal a las garantías individuales, se vería modificada la naturaleza del amparo, vulnerando así, el estado de derecho.

3. De diversa índole son las causas que han generado la presentación de la reforma; políticas, presupuestarias y de eficiencia en la administración de justicia. No obstante que la autoridad ha expuesto argumentos cuantitativos sin sustento.

4. De valorar los cambios en su conjunto, estos no representan un beneficio mayor sobre los perjuicios que se le causa al contribuyente, de hecho, el diseño de la propuesta de reforma limita drásticamente la defensa del contribuyente frente al actuar de la autoridad. Aunado a lo anterior, cualquier restricción establecida en materia de impartición de justicia, tiene como consecuencia desbalancear la equidad procesal que debe reinar entre dos partes contendientes en un proceso.³³

³³ No debe perderse de vista que en el juicio de amparo, la autoridad responsable debe considerarse en una situación de igualdad procesal frente al gobernado, parte contendiente.

VI. BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR ÁLVAREZ, ALBA Horacio, *El Amparo Contra Leyes*, México, Trillas, 1990.

ARRIJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª edición, México, Themis, 2000.

BRAGE CAMAZANO, Joaquín, *La acción abstracta de inconstitucionalidad*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, pp. 340 y ss.

BURGOA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, 10º edición, México, Porrúa, México, 1975.

———, *El Juicio de Amparo*, 32º edición, México, Porrúa, 1995.

CALVO NICOLAU, Enrique, y KOLLER, Lucio, "Réplica a los argumentos de la Procuraduría Fiscal de la Federación para justificar la reforma al artículo 107 constitucional", *Réplica a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la Barra Mexicana*, México, Colegio de Abogados, Agosto, 2009.

CASTRO Y CASTRO, Juventino V., *El polémico amparo fiscal*, México, Edición Privada, 2009.

———, *Hacia el Amparo Evolucionado*, 5º edición, México, Porrúa, 1997.

———, *Garantías y Amparo*, 8º edición, México, Porrúa, 1994.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley", *Revista Ius et Praxis. Derecho en la región*, Chile, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, año 10, núm. 1, 2004.

CRAWFORD, James, *The International Law Commission's Articles on State Responsibility*, Cambridge University Press, NY, 2002, p. 201.

DE CABO DE LA VEGA, Antonio, *El Derecho Electoral en el marco teórico y jurídico de la representación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, 1994.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª edición, México, Porrúa, 2005.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Medios de Defensa Fiscal*, 2º edición, México, Editorial Sicco, 2000.

ELIZONDO MAYER-SIERRA, Carlos y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, "Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes", *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Número 14, México, enero-junio 2006.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Ensayos sobre el derecho de amparo*, México, UNAM, 1993.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales", *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, Madrid, España, núm. 61, enero-marzo, 1989.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*, 7º edición, México, Porrúa, 1999.

———, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007.

RIOS GRANADOS, Gabriela, *El control de la proporcionalidad en el Derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.

RODRÍGUEZ, LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, 2º edición, México, editorial Harla, 1999.

RUÍZ ZAPATERO, Guillermo, "Efectos de las leyes tributarias inconstitucionales", *Revista de la Administración Pública*, Madrid, núm. 169, enero-abril 2006.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, Juicio de Nulidad y Amparo, Jurisprudencia y Formularios*, Col. Textos Jurídicos Universitarios, México, Porrúa, 1997, Tomo II.