

LA INICIATIVA DE REFORMA CONSTITUCIONAL EN EL AMPARO FISCAL¹

Lic. Marco Aurelio Núñez Cué

“El último grado de perversidad es hacer servir las leyes para la injusticia”

VOLTAIRE

“Quousque tandem, Catilina, abutere patientia nostra?”

MARCO TULIO CICERÓN

ABSTRACT: El presente trabajo tiene como fin explicar cuáles serían las posibles consecuencias jurídicas que con motivo de la entrada en vigor de esta reforma, podría sufrir el gobernado que acuda ante los tribunales federales a solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión, cuando se sienta agraviado en sus derechos por un impuesto cuyo establecimiento considere violatorio de los principios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República.

I. INTRODUCCIÓN. II. LOS MOTIVOS DE LA REFORMA. III. CONTENIDO DE LA REFORMA Y COMENTARIOS FINALES. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El 10 de marzo de 2009, integrantes de las fracciones parlamentarias de los partidos Acción Nacional, de la Revolución Democrática, y Revolucionario Institucional, de la LX Legislatura de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, aduciendo un “(...) ejercicio democrático, institucional y técnico (...)”,² y argumentando la necesi-

¹ Iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

² Véase Iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p. 1.

dad de democratizar el juicio de amparo contra leyes en materia fiscal, presentaron en la aludida cámara la iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La iniciativa que se comenta constituye, sin duda, una de las más trascendentes en materia de amparo fiscal de los últimos años, dado que, en opinión de los avezados en el tema, con dicha iniciativa se pretende modificar la porción normativa de un precepto constitucional que no ha sido reformado en los últimos 150 años.

Sin embargo, desde mi punto de vista, lo realmente relevante de la referida iniciativa no lo constituye, en modo alguno, la antigüedad en que ha permanecido incólume el artículo 107 constitucional; antes bien, lo verdaderamente importante, es decir, el *quid* de esta iniciativa, tiene que ver con lo que en ésta se propone, lo cual, en opinión de quien aquí redacta, de aprobarse, provocará, al estilo *kierkegaardiano*, temor y temblor en todos los que contribuimos al gasto público de esta nación y que, por alguna razón, en cierto momento de nuestra vida nos veamos en la necesidad de pedir el amparo en contra de un impuesto que se estime inconstitucional.

En efecto, las cuestiones que se abordan y proponen en la iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -ya aprobada por la Cámara de Diputados con 335 votos a favor y 1 en contra- versan, axialmente, sobre lo que enseguida se transcribe:

“Los juicios de amparo que se promuevan contra leyes en materia fiscal, tendrán efectos generales cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así lo ameriten, en los términos y condiciones que señale la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución.

“Estos juicios serán resueltos en única instancia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“Las sentencias que se emitan en los juicios de amparo a que se refiere esta fracción tendrán efectos generales. Éstas deberán ser aprobadas por cuando menos ocho votos para declarar la inconstitucionalidad de una ley en materia fiscal y, en caso de no lograrse tal votación, se desestimarán los argumentos materia del juicio y 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.

“La declaración de inconstitucionalidad a la que se refiere esta fracción no tendrá efectos retroactivos.”³

Como se observa, el tema de la reforma tiene que ver con el llamado “amparo fiscal”, específicamente en lo que se refiere a dos cuestiones fundamentales, la primera es la relativa a los efectos de la sentencia que se dicte en este tipo de juicios y, la segunda, atañe a las consecuencias de la declaratoria de inconstitucionalidad que se haga en las sentencias que decidan amparos fiscales.

Por tal motivo, el presente trabajo tiene como fin explicar en la medida de lo posible, -en el supuesto, no deseable, de que dicha propuesta de reforma sea aprobada por la Cámara de Senadores y, posteriormente, seguidos los tramites constitucionales y legales correspondientes, promulgada y publicada por el Ejecutivo Federal- cuáles serían las posibles consecuencias jurídicas que con motivo de la entrada en vigor de esta reforma, podría sufrir el gobernado que acuda ante los tribunales federales a solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión, cuando se sienta agraviado en sus derechos por un impuesto cuyo establecimiento considere violatorio de los principios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República.

Asimismo, se hará una reflexión sobre esta desafortunada e injusta -así considerada por muchos- propuesta de reforma constitucional, con el objeto de concluir si la misma constituye o no un avance o un retroceso en el amparo fiscal, el cual ha servido al pueblo de México como medio de defensa “(...) para consolidar el equilibrio tributario de todos los gobernados que estimen que se le ha violado su derecho al pago de impuestos justos”⁴, logro éste que se consiguió en 1925 (con el proyecto de sentencia del Ministro Urbina) y, posteriormente, con mayor claridad en 1962, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoció como garantías individuales los principios de proporcionalidad y equidad, superando con ello el gobernado el gran “obstáculo legal que impedía la procedencia de muchos amparos que impugnaban la inequidad y desproporcionalidad de impuestos”.⁵

³ *Ibíd.*, p. 16.

⁴ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, p. XXVIII.

⁵ *Ibíd.*, p. 187.

II. LOS MOTIVOS DE LA REFORMA

La iniciativa de reforma constitucional en estudio obedece, a juicio de los diputados de la LX legislatura del Congreso de la Unión, a la necesidad de democratizar el juicio de amparo contra leyes en materia fiscal, en virtud de que consideran que si bien a lo largo de todos estos años el juicio de amparo ha cumplido con creces altos objetivos, resulta pertinente, afirmar, reflexionar señaladamente en lo que respecta al amparo contra leyes en materia fiscal, sobre la manera en que deben garantizarse los derechos del gobernado sin afectar la obligación del Estado de satisfacer oportunamente un cúmulo de necesidades colectivas, y es en ese contexto, aseveran los señores diputados, en que se inscribe dicha iniciativa que busca actualizar y fortalecer en beneficio de todos los ciudadanos, el proceso del juicio de amparo en materia fiscal.

Como se ha visto, la reforma busca actualizar y fortalecer en beneficio de todos los gobernados, el juicio de amparo en materia fiscal y, las principales razones de ello, a estimación de los diputados que impulsaron esta reforma son las siguientes: a) Los beneficios del amparo fiscal se concentran en algunas minorías; b) Se usa el amparo fiscal como estrategia de negocios; c) Existe saturación de los tribunales.

En este contexto, una vez señalados los motivos que dieron origen a la iniciativa objeto de estudio, nos parece necesario comentar en lo particular cada uno de los mismos, en especial aquellos que a nuestro juicio resultan de mayor relevancia.

a) Los beneficios del amparo fiscal se concentran en algunas minorías. Ésta es una de las razones que motiva la puesta en marcha de la iniciativa en análisis; en efecto, en la misma se arguye que el amparo fiscal sólo beneficia a algunas minorías, y esto se debe - señala la iniciativa- a que la elaboración de este tipo de amparos -contra leyes fiscales- requiere de especialización por parte de los litigantes, por lo que su interposición tiene un elevado costo que sólo puede ser asumido por los grandes consorcios, los cuales, a final de cuentas, son los únicos beneficiarios de las resoluciones favorables que se emiten.

Pues bien, aunque es cierto, desde mi punto de vista, que el amparo fiscal contra leyes sólo beneficia a algunas minorías, y que ello deja a los contribuyentes desigualdad de circunstancias, pero ello no obedece, como se argumenta en la iniciativa, al hecho de que la elaboración de amparos fiscales tenga un elevado costo que sólo puede ser pagado por grandes consorcios, puesto que, tal aseveración es inexacta,

debido a que, si bien, la elaboración de un amparo contra leyes fiscales efectivamente requiere de conocimientos no sólo jurídicos -especialmente procesales en materia de amparo- sino también de conocimientos en materia impositiva, no en todos los casos la elaboración de este tipo de amparos resulta del todo onerosa para el contribuyente, ya que el costo del amparo dependerá en gran medida de la firma o despacho de abogados que lo elabore y de la ley contra la cual se pretenda interponer el juicio de garantías.

Prueba de ello son los casi treinta mil amparos que en 2008 se promovieron contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), cuyos costos oscilaron entre los diez mil y treinta mil pesos y, en algunos casos, hasta en mil pesos, éstos últimos, a estimación mía, eran vendidos por despachos o abogados sin escrúpulos que incluso prometían al contribuyente el no pago del IETU, algo similar a ello opinó Francisco Macías Valdez Treviño -Socio de Deloitte- en una entrevista que le hizo el periódico “El Siglo de Torreón”, en donde sostuvo:

“(...) que aunque el contribuyente tiene derecho a ampararse, debe tener cuidado con las empresas que le ‘venden ilusiones’ con los amparos masivos contra el IETU, ya que puede resultarle contraproducente (...) un amparo general para no pagar el IETU es una mala recomendación, toda vez que sólo hay elementos de inconstitucionalidad en algunos casos específicos y no afecta a un sector o algún tipo de empresa en general (...) las empresas que ofrecen interponer un amparo por una cantidad específica sólo ven este recurso como un negocio mercantil, pues la prestación de este servicio debe ser profesional, técnica y ‘no como un commodity mercantil’, un producto que se enajene a ver quién cobra menos o quién incluye a más contribuyentes en una demanda de amparo.”⁶

b) Se usa el amparo fiscal como estrategia de negocios. Ésta es otra de las razones en que se apoya la iniciativa para reformar el artículo 107 de la Carta Magna. En efecto, a estimación de los legisladores, uno de los problemas que se encuentra estrechamente relacionado con el amparo fiscal, tiene que ver con el hecho de que las ventajas económicas y competitivas que acarrea el liberarse del pago de impuestos, ha provocado que la promoción de amparos constituya una decisión de negocios, con independencia o no -afirman- de si la norma es susceptible de ser declarada inconsti-

⁶ El Siglo de Torreón.com.mx [web en línea] Disponible desde Internet en: <<http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331666.recomiendan-recurrir-a-profesionales-para-amp.html>> [con acceso el 23 de octubre de 2009]

tucional, por lo cual, -aseveran- que como corolario de ello se ha creado un incentivo para que todas las empresas planeen sus ejercicios y operaciones fiscales contemplando la promoción de amparos para librarse de las contribuciones debidas y colocarse en una situación de ventaja frente a sus competidores.

A mi parecer, esta postura es totalmente desacertada, imprudente y de poco tacto por parte de los legisladores federales, por cuanto que, aun en el supuesto de que fuera verdad que los contribuyentes acuden a los tribunales federales a ampararse en contra de impuestos inconstitucionales, con la única finalidad de obtener una ventaja o incentivo económico que los beneficia frente a sus competidores, ello no debe significar, de ninguna forma, una restricción al acceso efectivo a la justicia con que cuentan todos los gobernados y que tutela la propia Constitución General de la República en el artículo 17, además de que, no debe olvidarse que "(...) al menos desde los años sesenta, el acceso a la justicia se ha convertido en un tema de gran relevancia en el contexto de la evolución del llamado estado de bienestar, en la medida en que se consideró que dicho acceso era un medio imprescindible para lograr una menor desigualdad social".⁷

Además de lo anterior, no debe soslayarse el sentir del Ejecutivo Federal en relación con el tema de acceso a la justicia, ya que en fecha reciente presentó ante la Cámara de Diputados del honorable Congreso de la Unión, la iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la que se señaló que:

"Hoy es tiempo de responder al histórico reclamo de los mexicanos por una justicia real y expedita. Para ello, se debe impulsar una reforma que fortalezca los cimientos del Estado de Derecho, mejorando sus respuestas a las demandas de los ciudadanos y aumentando la eficiencia y eficacia de todas las instituciones involucradas en el sistema de justicia, garantizándose, de esta forma, la paz social en nuestro país, toda vez que la historia nos ha demostrado que las seis revoluciones del siglo XVIII, en Inglaterra, Francia, los Países Bajos, España, Portugal y Nápoles, tuvieron como detonador la inconformidad social generada por la recau-

⁷ FIX-ZAMUDIO, Héctor, *"Breves reflexiones sobre el asesoramiento jurídico y procesal como institución de seguridad social"*, Anuario Jurídico 2-1975.

dación injusta de impuestos, debido a que no existió una instancia a la que los inconformes pudieran recurrir en demanda de justicia.”⁸

En otro aspecto, contrario a lo que afirman los legisladores en el texto de la iniciativa, en mi opinión sí se pone en tela de juicio la libertad y el derecho de los contribuyentes de cuestionar ante los tribunales federales la constitucionalidad de una norma tributaria que consideren violatoria de sus derechos fundamentales, evento que me parece sumamente desafortunado, máxime si se tiene en consideración que los diputados son los representantes del pueblo mexicano y, en consecuencia, tienen la ineludible obligación de velar por los derechos del mismo y no de cuestionarlos como lo hacen en la iniciativa que se analiza.

Por tanto, considero que el verdadero problema que gira en torno al amparo fiscal contra leyes no es, en modo alguno, el que los contribuyentes sólo acudan a los tribunales federales a ampararse en contra de impuestos inconstitucionales, con la única finalidad de obtener una ventaja o incentivo económico que los beneficia frente a sus competidores; antes bien, en mi opinión, la problemática radica esencialmente en el Poder Legislativo por cuanto que a éste corresponde constitucionalmente la facultad de crear impuestos, en ejercicio de la potestad tributaria consagrada en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal, sin embargo, dicha potestad tributaria, las más de las veces es ejercida de manera arbitraria e irrestricta, pasando por alto los principios constitucionales de legalidad, equidad, proporcionalidad y gasto público,⁹ que consagra

⁸ Véase Iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, p.1.

⁹ El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido los principios de legalidad tributaria, equidad y proporcionalidad tributaria y gasto público, de la siguiente manera: a) Principio de legalidad tributaria: Implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fiándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo; b) Principio de equidad tributaria: Es aquel en virtud del cual los sujetos que se ubiquen dentro de una misma situación jurídica prevista y regulada en la ley se encuentran obligados a sufragar un determinado tributo y, por ende, deben recibir el mismo trato en lo concerniente a todos los elementos y variables relativos al impuesto de que se trate, mientras que los que estén en distinta situación jurídica, por lógica, no se encuentran sujetos a esa misma obligación tributaria y, consecuentemente no reciben idéntico trato; c) Proporcionalidad tributaria: Constituye un principio que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada; d) Gasto público: Consiste en que el legislador deberá establecer disposiciones que controlen, evalúen y vigilen la obtención de los recursos aportados por el pueblo, así como que defina a qué renglones deberán aplicarse, lo que se llevará a cabo mediante la expedición de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos.

el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, los cuales, durante muchos años han sido inobservados y vilipendiados por nuestros legisladores federales.

La cuestión es simple, si los legisladores no crearan impuestos inconstitucionales, entonces los contribuyentes no tendrían la necesidad de combatirlos a través del juicio de amparo; en esa virtud, es claro que la culpa de que cada año se promuevan miles de demandas de amparo contra leyes fiscales y que con éstas se ahogue de trabajo cada día más al Poder Judicial de la Federación, no es de los contribuyentes, que sólo actúan legítimamente en defensa de sus derechos fundamentales, sino en todo caso de un Poder Legislativo que en cada nueva legislatura establece o reforma leyes tributarias violatorias de los principios constitucionales que prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

c) Existe saturación de los tribunales. Este es otro motivo medular en que se apoya la reforma al artículo 107 constitucional, a mi parecer de los más importantes. En la iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se lee:

“A pesar de que el número de contribuyentes en aptitud de acceder al juicio de amparo es mínimo, en relación con el universo total de contribuyentes, la cantidad de juicios que colman los tribunales es contundente.

“Los informes de labores de la primera sala correspondientes a los años 2006 y 2007 señalaron que las impugnaciones relativas a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución, relacionadas con leyes fiscales, ocuparon el 85 por ciento de los asuntos tramitados en esa sala y el 54%, respectivamente, aun y cuando la especialización de esa sala no es la materia administrativa.

“Asimismo, las estadísticas del Sistema Integral de Seguimiento y Evaluación de Procesos de la Procuraduría Fiscal de la Federación indican que de 2002 a 2007 se observó un incremento del 176% de amparos promovidos en relación a los cinco años anteriores.

“Este incremento y la consecuente sobrecarga del Poder Judicial en la materia derivan de las siguientes razones: (i) al no reformarse las leyes declaradas in-

constitucionales, los particulares continúan promoviendo, año con año, juicios de amparo en su contra; (ii) aun cuando la ley es declarada constitucional, no existe legalmente una causal clara de improcedencia y, por tanto, los particulares continúan impugnándola en busca de un error procesal que se les otorgue finalmente una sentencia favorable.

“Como ya se señaló, las mencionadas resoluciones judiciales suelen tener como efecto que se modifiquen anualmente las leyes tributarias para corregir las distorsiones creadas a raíz de las resoluciones de los juicios de amparo, lo que hace que cada ejercicio la legislación sea más compleja y dé pie a nuevas impugnaciones.

“En adición a lo anterior, un fenómeno de reciente aparición, consistente en la interposición masiva de amparos contra leyes fiscales, se perfila como una práctica reiterada. La experiencia indica que las sentencias de primera instancia recaídas a amparos contra leyes fiscales que son promovidos de manera masiva, en todos los casos son impugnadas, de tal forma que siempre es la Suprema Corte de Justicia la que se avoca a la resolución de fondo de dichos asuntos.

“Ante esta situación, se hace indispensable adecuar la normatividad a efecto de prever las herramientas jurídicas necesarias para atender de manera eficiente esta nueva circunstancia.”¹⁰

Pues bien, como se advierte de lo transcrito, los legisladores argumentan que a pesar de que el número de contribuyentes que acceden al juicio de amparo es mínimo, comparado con el universo de contribuyentes, la cantidad de juicios de esta naturaleza que colma a los tribunales es contundente. En este punto coincidimos totalmente con los legisladores, ya que ahora, como en ninguna otra época, el Poder Judicial de la Federación se ha visto saturado con la gran cantidad de asuntos que año con año promueven los gobernados, especialmente en materia de amparo contra leyes fiscales, y esto obedece a que la “(...) dinámica social que implica el crecimiento de la población, el desarrollo económico del país y la promulgación de nuevos ordenamientos legales o la refor-

¹⁰ Véase Iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pp. 7 y 8.

ma de éstos como generadores de una demanda creciente de impartición de justicia pronta y expedita, propicia el aumento en las cargas de trabajo (...)"¹¹

Prueba de lo anterior es, que en el informe de labores de 2006, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el número de impugnaciones atinentes a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución ocupó el 85% de los asuntos tramitados en esa Sala, los cuales fueron mayormente reclamos de leyes tributarias.¹²

A grado tal ha llegado la carga de trabajo dentro el Poder Judicial de la Federación, que el día 14 de abril de 2008, el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo 10/2008, por el que se crea el Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, así como los órganos jurisdiccionales que lo integrarán. Entre las razones que se consideraron para la expedición de dicho acuerdo destacan las siguientes:

“Derivado del análisis de los informes y reportes estadísticos de los Tribunales de Circuito y Juzgados de Distrito, proporcionados por la Dirección General de Estadística y Planeación Judicial, es posible advertir un desequilibrio en las cargas de trabajo en diversos Circuitos y Distritos Judiciales Federales;

“A fin de atender la problemática planteada en el considerando que antecede, el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal estima conveniente la creación del Centro Auxiliar de la Segunda Región, en el que se instalarán Tribunales de Circuito y Juzgados de Distrito, ambos auxiliares, que lo conformarán y tendrán competencia mixta y jurisdicción en toda la República; su objetivo será apoyar en el dictado de resoluciones a los órganos jurisdiccionales Federales en donde existan problemas de cargas de trabajo que propicien congestión en la resolución de los asuntos;

“En consideración a lo anterior, el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal determina la creación del Centro Auxiliar de la Segunda Región, integrado por

¹¹ Véase Acuerdo General 10/2008 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, por el que se crea el Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, así como los órganos jurisdiccionales que lo integrarán, p. 2.

¹² Cfr. con el informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro José Ramón Cossío Díaz, pp.12 y 13.

cuatro tribunales colegiados y cinco juzgados de Distrito que junto con los ya creados, apoyarán en la resolución de los asuntos de la competencia de los Tribunales de Circuito y Juzgados de Distrito en funciones en el territorio de la República Mexicana”

Del mismo modo, en esa misma fecha -14 de abril de 2008- el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo General 15/2008, relativo al inicio de funciones de los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, con jurisdicción en la República Mexicana, tomando en consideración lo siguiente:

“De los informes estadísticos de las oficinas de correspondencia común y de las oficialías de partes de los Juzgados de Distrito del Poder Judicial de la Federación, es posible advertir la promoción de una gran cantidad de juicios de amparo indirecto relativos a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación de uno de octubre de dos mil siete, lo que provoca un considerable aumento en las cargas de trabajo de dichos órganos jurisdiccionales, por lo que se estima conveniente otorgarles apoyo de manera temporal a los juzgados de Distrito de toda la República, y así estar en posibilidad de hacer efectiva la garantía contenida en el artículo 17 de la Constitución Federal en beneficio de los justiciables de las entidades federativas.

“Razón por la cual el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, ordena el inicio de funciones de los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, para que auxilien entre otros asuntos en el dictado de sentencias de los amparos indirectos contra la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.”

Como podemos observar, el inicio de funciones de los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, se debió a la gran cantidad de juicios de amparo indirecto relativos a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, circunstancia que provocó un considerable aumento en las cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales, por lo que el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal estimó conveniente otorgarles apoyo de manera temporal a los juzgados de Distrito de todo el país, para estar en condiciones de que se cumpliera la garantía de acceso a la justicia contenida en el artículo 17 de la Constitución Federal.

En tales consideraciones, es evidente, pues, la sobrecarga de trabajo del agobiado Poder Judicial de la Federación, misma que ha repercutido indudablemente en la calidad de las sentencias y en el tiempo de dictado de las mismas, no cumpliéndose con ello las aspiraciones a que alude el artículo 17 constitucional, de que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

III. CONTENIDO DE LA REFORMA Y COMENTARIOS FINALES

Como lo expusimos en la introducción del presente trabajo, las cuestiones que se abordan en la iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Federal, versan sobre el llamado “amparo fiscal”, concretamente sobre dos puntos primordiales, uno es el que se refiere a los efectos de la sentencia que se dicte en el juicio de amparo fiscal, y el otro es el que tiene que ver con la declaración de inconstitucionalidad que se haga en este tipo de juicios.

En efecto, en la aludida iniciativa se propuso, en esencia, lo siguiente:

- Que las sentencias que resuelvan los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal, **tengan efectos generales** cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así lo ameriten, en los términos y condiciones que señale la ley, y que esos juicios sean resueltos en única instancia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Que las sentencias que se emitan en los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal **tengan efectos generales**, siempre que sean aprobadas declarando la inconstitucionalidad de las leyes reclamadas por cuando menos ocho votos, en caso de no lograrse tal votación se desestimarán los argumentos materia del juicio y 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.
- Que la declaración de inconstitucionalidad que se haga en las sentencias que se emitan en los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal **no tenga efectos retroactivos**.

Como podemos apreciar, lo propuesto tiene que ver, sin duda alguna, con el llamado “principio de relatividad de las sentencias de amparo”, previsto precisamente en el artículo 107 constitucional y reiterado en el numeral 76 de la Ley de Amparo.

Pero, a qué se refiere el llamado “principio de relatividad de las sentencias de amparo” también conocido como “Fórmula Otero”, llamada así en honor a su creador el ínclito jurista jalisciense Don Mariano Otero Mestas. Veamos un poco de los antecedentes que giran en torno a tan afamado principio.

Lo que se conoce como “principio de relatividad de las sentencias de amparo”, fue planteado por primera vez por el destacado jurista y político yucateco Don Manuel Crescencio García Rejón y Alcalá en el proyecto de Constitución de Yucatán de 1840, de ahí que hay quien considera, de manera acertada, que dicho principio debería llamarse “Fórmula Rejón”.

Debe decirse que la Constitución Yucateca de 1840 fue la primera que estableció una serie de garantías individuales y, paralelamente, un sistema de tutela de las mismas, al que desde entonces se le denominó “Amparo”. Este proyecto de Constitución fue creado por los entonces Diputados Manuel Crescencio Rejón, Pedro Pérez y Darío Escalante.

Rejón, creó en esta Constitución un medio protector de las garantías individuales, de la constitucionalidad de las leyes y de la propia Constitución.¹³

En esa virtud, el numeral 53 del proyecto de Constitución de Yucatán, establecía:

“Corresponde a este Tribunal reunido:

“I.- Amparar el goce de sus derechos, a los que les pidan su protección, contra leyes, decretos de la legislatura que sean contrarios a la Constitución, o contra las providencias del Ejecutivo reunido, cuando en ellas se hubiese infringido el Código Fundamental o las leyes, limitándose en ambos casos a reparar el agravio en la parte que estas o la Constitución hubiesen sido violadas.”

¹³ ARELLANO GARCÍA, Carlos, *El Juicio de amparo*, pp. 106 y 107.

Por lo que, al establecerse en el precepto constitucional transcrito las palabras “(...) limitándose en ambos casos a reparar el agravio en la parte que éstas o la Constitución hubiesen sido violadas (...)”, se puede afirmar, sin duda, que ahí se estableció por primera vez el principio de relatividad de las sentencias de amparo.

Actualmente, como ya se dijo, el “principio de relatividad de las sentencias de amparo” se encuentra previsto en la Constitución Mexicana de 1917, específicamente en el artículo 107, fracción II, que a la letra dice:

“Artículo 107. *Todas las controversias de que habla el Artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:*

“(...)

“II. La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.”

Asimismo, en la Ley de Amparo se reitera, con pequeñas variantes, el citado principio, concretamente en el artículo 76, mismo que dice:

“Artículo 76. *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 resumen, podemos decir que el principio de relatividad de las sentencias de amparo consiste en que la sentencia que concede el amparo sólo habrá de beneficiar a quienes solicitaron la protección constitucional.

Es pertinente señalar que por virtud del referido principio, las sentencias de los tribunales federales nunca hacen declaratorias generales respecto de la ley o acto reclamado en un juicio de amparo, incluso, diversos doctrinistas sostienen que ésta es la principal característica del amparo en México, que lo distingue de otros procesos de control constitucional de otras latitudes, por lo que el modificarlo sería tanto como desnaturalizarlo. Por lo cual, la “(...) congruencia y lógica que encierra la aplicación

de este principio es indiscutible, pues en puridad técnica es evidente que la resolución de un conflicto sólo debiera afectar a quienes se ven involucrados en él”.¹⁴

Ya una vez visto qué se entiende por “principio de relatividad de las sentencias de amparo” y, algunos antecedentes del mismo, es necesario abordar las cuestiones relevantes propuestas en la iniciativa, las cuales hemos mencionado líneas atrás y a continuación retomamos para abocarnos a su análisis.

Pues bien, a mi modo de ver, la primera cuestión relevante que se pretende reformar en el artículo 107 Constitucional, se refiere a que las sentencias que resuelvan los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal, **tengan efectos generales** cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así lo ameriten.

Al respecto, contrariamente a la opinión de diversos especialistas en el tema, considero que, de aprobarse la reforma por lo que a este punto se refiere, constituiría un gran avance no sólo para el estado de derecho en México sino también para el amparo mexicano (esencialmente para el amparo fiscal).

Además de ello, se beneficiaría, principalmente, a todos aquellos contribuyentes que por diversas razones -esencialmente de índole económico- año con año se ven imposibilitados para acudir ante los tribunales federales para reclamar la inconstitucionalidad de leyes fiscales, debido a que cualquier sentencia que dictara la Suprema Corte en un amparo fiscal, tendría efectos generales o *erga omnes* y beneficiaría a todos los contribuyentes por igual -hayan o no solicitado el amparo-, colmándose con ello el anhelo de justicia tributaria reclamado durante décadas por el pueblo mexicano.

Debe decirse que la iniciativa también trajo consigo a sus detractores, ya que hay quien opina que la propuesta presentada por los legisladores no tendrá ningún beneficio para los contribuyentes y, por el contrario, afirman, se provocará a éstos diversas afectaciones; es cierto que lo planteado en la reforma no es del todo benéfico, pero considero, como ya lo dije, que la misma representa un avance para el estado de derecho en nuestro país, razón más que suficiente para considerarla benéfica.

¹⁴ Asociación Nacional de Magistrados de Circuito y Jueces de Distrito del Poder Judicial de la Federación, A.C., *Ley de Amparo comentada*, p. 76.

La segunda cuestión importante de esta iniciativa, pero ésta sí, a mi modo de ver, desafortunada, injusta y arbitraria, es la relativa a que la declaración de inconstitucionalidad que se haga en las sentencias que se emitan en los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal **no tendría efectos retroactivos**, ello, por cuanto que la interpretación que se le ha dado específicamente a este punto -la cual compartimos- va en el sentido de que no se devolverán a los contribuyentes las contribuciones que se enteraron con motivo del primer acto de aplicación de la norma fiscal impugnada en el juicio de amparo (para el caso de que se reclame la ley fiscal como heteroaplicativa), a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación les hubiera concedido la protección constitucional por estimar que los impuestos reclamados son inconstitucionales.

Lo anterior evidentemente pugna con lo previsto en el artículo 80 de la Ley de Amparo, que consagra uno de los principios rectores del juicio de garantías llamado “*principio de restitución*” o de “*potencialidad restitutiva*”, conforme al cual la finalidad de las sentencias de amparo en las que se conceda la protección constitucional es:

“(...) 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 sea de carácter 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 la misma garantía exija.”¹⁵

Es de conocido derecho que en tratándose del amparo promovido contra leyes fiscales, el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional será prohibir que la norma fiscal impugnada se aplique al quejoso, pero también obligar a las autoridades que recaudaron las contribuciones que le restituyan a dicho quejoso no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado; así lo informa la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 188/2004 establecida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, página 470, que a la letra dice:

¹⁵ Contenido del artículo 80 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS.

Conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo y a la tesis de jurisprudencia 201, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 195, con el rubro: ‘LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN.’, el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional es restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En ese sentido, cuando se otorga el amparo contra una norma fiscal, el efecto de la sentencia será que dicha disposición no se aplique al particular y que las autoridades que recaudaron las contribuciones restituyan no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado, dado que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido.

“Incidente de inejecución 317/96. Cementos Tolteca, S.A. de C.V. 24 de enero de 1997. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

“Amparo en revisión 950/2003. American Airlines Incorporated y otras. 12 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

“Amparo en revisión 2541/2003. Aerovías de México, S.A. de C.V. 17 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

“Amparo en revisión 315/2004. Mario Arturo Moreno Ivanova y otro. 2 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

“Amparo en revisión 365/2004. Julio Ernesto Martínez Pantoja. 8 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

“Tesis de jurisprudencia 188/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de noviembre de dos mil cuatro.”

En virtud de todo lo antes expuesto, se arriba a la conclusión de que, de aprobarse dicha propuesta, existiría un avance en el amparo fiscal por lo que hace a los efectos generales que tendrían las sentencias que resuelvan los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal, en virtud de que la norma que sea declarada inconstitucional por Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quedará invalida y tendrá como efecto la expulsión de la misma del orden jurídico nacional, con el consecuente beneficio para aquellos que no accedieron a solicitar el amparo.

Sin embargo, indudablemente sería un retroceso en el amparo fiscal, el hecho de que la declaración de inconstitucionalidad que se haga en las sentencias que se emitan en los juicios de amparo contra leyes en materia fiscal no tenga efectos retroactivos, ya que ello es contrario al principio de *“potencialidad restitutiva”* establecido en el artículo 80 de la Ley de Amparo, y sería tanto como desnaturalizar y suprimir el amparo fiscal. Aunado a ello, también constituiría un retroceso en esta materia, los efectos no retroactivos de la sentencia, pues estaríamos en presencia una absoluta denegación de justicia para los contribuyentes, ya que no se les devolverían, como ya se dijo, las contribuciones que se enteraron con motivo del primer acto de aplicación de la norma fiscal impugnada.

IV. BIBLIOGRAFÍA

Acuerdo General 10/2008 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, por el que se crea el Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, así como los órganos jurisdiccionales que lo integrarán, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de abril de 2008.

Acuerdo General 15/2008, relativo al inicio de funciones de los Juzgados Quinto y Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, con jurisdicción en la República Mexicana, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de abril de 2008.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, *El Juicio de amparo*, 9ª. Ed., México, Porrúa, 2004.

Asociación Nacional de Magistrados de Circuito y Jueces de Distrito del Poder Judicial de la Federación, A.C., *Ley de Amparo comentada*, México, Themis, 2008.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Siglo de Torreón.com.mx (web en línea). Disponible desde Internet en: (<http://www.elsiglodetorreon.com.mx/noticia/331666.recomiendan-recurrir-a-profesionales-para-amp.html>) (con acceso el 23 de octubre de 2009)

FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Breves reflexiones sobre el asesoramiento jurídico y procesal como institución de seguridad social", *Anuario Jurídico 2-1975*, México, UNAM, 1977.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007.

Informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro José Ramón Cossío Díaz, México, SCJN, 2006.

Iniciativa de reforma que adiciona una fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada el 10 de marzo de 2009, en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados.

Iniciativa de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, del 24 de marzo de 2009.

IUS 2008, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.