

**El Juicio de Amparo en Materia Tributaria: propuestas
para su nueva regulación.**

Mesa de Debate. Instituto de Investigaciones Jurídicas

UNAM

22 de mayo de 2008

La primera pregunta que se nos plantea en este foro es la de si los principios constitucionales de justicia tributaria son derechos fundamentales del gobernado.

Para abordar esta importante cuestión quiero partir de mi experiencia como juzgadora, actualmente de un Tribunal ordinario, de control de la legalidad, pero anteriormente como Juez de Distrito en Materia Administrativa, cargo en el cuál durante muchos años conocí en carne propia los problemas a que se enfrenta el juzgador en el amparo contra leyes, especialmente en el amparo en contra de leyes fiscales. Porque, quiero anticipar que la cuestión que hoy nos ha traído aquí, el amparo fiscal, no es una cuestión de negros y blancos, en la que de manera cierta y unívoca el juez pueda establecer si el impuesto es proporcional o equitativo o si no lo es, sino que se trata de una cuestión que abarca múltiples facetas, métodos e incluso resultados de interpretación.

Por eso, este tema me apasiona, porque es muy importante y creo, intuyo, que sí está en crisis el amparo fiscal. Quiero ser muy ordenada y un poco dogmática en esta exposición, y quiero empezar por tratar de responder a la primera pregunta de este foro, relativa a si los derechos que están consagrados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, son derechos fundamentales en los que se establecen las garantías de los gobernados, en materia de justicia tributaria.

Y para no hacer esto como un cuento de Borges o de Kafka, puedo adelantar un rotundo sí, y paso a justificar porqué. Podríamos decir que, históricamente, los impuestos más que surgir como una norma jurídica surgen como un fenómeno económico, confiscatorio, de imposición. Incluso, en viejas leyendas medievales oímos referirnos a que los señores feudales eran cuanto más desalmados en tanto que establecían cada vez contribuciones más graves y más pesadas para sus siervos. Y también sabemos que la forma de colonialismo de los romanos, entre otros elementos, implicaba desde luego el cobro de elevados impuestos a los pueblos vasallos.

Sin embargo, en el moderno Estado de Derecho, el impuesto pasa de ser simplemente este fenómeno impositivo, coactivo, económico, a convertirse en una verdadera norma jurídica, a generar la relación jurídica tributaria en la cual, en un extremo, encontramos al Estado con su anterior, con su antiguo poder tributario, impositivo. Pero en el otro extremo ya no vamos a encontrar a un inocente y desamparado súbdito o gobernado que no

tiene mayores defensas frente al Estado, sino que ahora vamos a encontrar al contribuyente, cuyo límite, capacidad y posibilidad de contribuir es, precisamente, la capacidad contributiva, es decir su potencialidad real de contribuir a los gastos del Estado.

Entonces, en los Estados modernos no nada más podemos hablar del poder impositivo del Estado, sino que también, definitivamente, existen los derechos fundamentales en materia de justicia tributaria en favor de los contribuyentes o gobernados. Sin embargo, el problema no radica aquí, es decir en el reconocimiento de los derechos fundamentales del contribuyente en el Estado de Derecho, sino que a mi juicio aquél estriba en que en una Constitución, por su propia naturaleza, el tipo de conceptos en que se contienen los principios de justicia tributaria (derechos fundamentales del contribuyente) son “conceptos esencialmente controvertidos”, porque definen los ideales de justicia de una sociedad en un momento determinado.

Es evidente, de acuerdo con nuestro texto constitucional, que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, y también es muy fácil decir que proporcional es aquella contribución que atiende a la capacidad contributiva, económica, a la potencialidad real de cada persona para contribuir, y que equidad es aquella contribución que trata de manera igual a los iguales, a un grupo determinado de contribuyentes y de manera desigual a los desiguales. Esto nos aparece muy claro, pero de aquí a definir en cada caso concreto si se cumple el concepto abstracto y esencialmente

controvertido que constituyen la proporcionalidad y equidad, hay todo un camino, toda una exégesis interpretativa por recorrer.

Así, si bien quiero dejar muy en claro que son derechos fundamentales los principios constitucionales en materia tributaria, también quiero hacer énfasis en que no se trata de cualquier derecho fundamental, sino que son derechos fundamentales que están constituidos por conceptos esencialmente controvertidos, como lo son los de proporcionalidad y equidad, y en la doctrina internacional existen diversas teorías -como las anglo sajonas- acerca de cómo deben entenderse estos conceptos. No nos debe espantar que la proporcionalidad y la equidad sean conceptos controvertibles, porque la controvertibilidad forma parte de la esencia misma del concepto. El concepto *per se*, para tener razón de ser debe ser controvertido. Esto va a permitir un gran aporte, un debate, una interlocución dialéctica, permanente, en la sociedad. Nos vamos a enfrentar con un concepto abierto, cuya apertura hará que se establezcan discusiones o litigios importantes en relación con este concepto, que permitan que éste evolucione; es decir la controvertibilidad del concepto es la condición para su funcionalidad como mandato constitucional.

Por eso se trata de conceptos abstractos y por lo mismo abiertos, porque no puede ser lo mismo la proporcionalidad en el texto del Constituyente de 1917, que en la época posrevolucionaria, que en 1938 cuando la Corte establece la tesis Aurelio Maldonado, que en los sesentas, cuando teníamos un sistema monolítico de Estado y de Gobierno, que en los

ochentas, o en nuestra década actual; pues el acaecer de fenómenos políticos, económicos, sociales, hacen que nuestra sociedad cambie, se transforme, y es precisamente por eso que tiene razón de ser la abstracción con que está formulado el texto constitucional, dicen los doctrinarios, porque esta flexibilidad, este carácter de controvertido, esta apertura esencial del concepto, es lo que le permitirá adaptarse a los subsecuentes cambios sociales, y permitir que el ideal de proporcionalidad no se agote en una visión histórica y anquilosada, sino que se ajuste a los diferentes cambios.

Los doctrinarios también ponen énfasis en que las partes contendientes están concientes de que este tipo de conceptos son esencialmente controvertidos. ¿Qué significa esto?, que pueden ser usados igual por mí que por mi contrincante, de manera ofensiva o defensiva; se trata de conceptos flexibles. El mismo impuesto, la administración tributaria puede decir que es proporcional y, en cambio, el contribuyente puede decir que es desproporcional y a la inversa. El contribuyente puede decir, esto es lo que considero proporcional y equitativo y la administración tributaria tener un concepto diverso.

Precisamente, este tipo de contiendas o litigios permanentes en relación con el significado, alcance y sentido del concepto, es lo que hace que los propios conceptos se enriquezcan y se flexibilicen ante la evolución social. Sin embargo, también la doctrina dice claramente que estos conceptos no siempre pueden ser o deben ser objeto de control judicial. La cuestión es ¿cuál sería la vía idónea para lograr el cumplimiento de estos derechos

fundamentales en materia tributaria? Antes incluso deberíamos preguntarnos: ¿procede la tutela judicial en esta materia?, sí o no. En otras palabras, ¿dónde se van a cumplir los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el texto constitucional, y cómo se va a hacer exigible su cumplimiento? De manera obvia la respuesta a la primera parte de esta pregunta es que los principios en cuestión son un mandato al legislador y se deben cumplir, en primer lugar en las leyes que éste emite.

¿Pero cuál es el parámetro, el método, la vía que vamos a emplear para lograr que el legislador realice el imperativo constitucional en la emisión de sus normas?, y entonces surge aquí el debate de si en este caso debe haber tutela judicial, es decir: ¿deben estar sometidas todas las leyes emitidas por los órganos parlamentarios, y en este caso las leyes en materia tributaria, al control constitucional por parte de los jueces? Se trata desde luego de dos cuestiones diferentes y la una no implica necesariamente a la otra.

En esta parte de nuestra exposición conectamos con la segunda pregunta que se nos plantea en este foro. Si el que existan derechos fundamentales consagrados en la Constitución, la teoría lo señala ante todo como un mandato fundamental al legislador (*supremacía constitucional*), el paso siguiente es ver si el órgano judicial va a intervenir para controlar la constitucionalidad de esa ley o leyes. ¿Qué respuesta nos da el Derecho comparado? En la mayoría de las democracias actuales existe algún tipo de control judicial para la constitucionalidad de las leyes. Básicamente hay dos

modelos, el concentrado donde hay un tribunal constitucional, un órgano específico que juzga sobre la constitucionalidad de las leyes, y el desconcentrado o difuso, la famosa “judicial review”, donde cualquier tribunal o juez, en un caso dado, pueden resolver sobre la constitucionalidad de una ley.

Ahora, ¿qué es lo que advierte la doctrina moderna como obstáculo para el control judicial? A esto se le denomina la objeción democrática, que es la reedición moderna de lo que nosotros conocemos como la Tesis Vallarta, y se formula de una manera muy simple: ¿cómo es posible que los tribunales descalifiquen o dejen si efecto las leyes con el argumento de que, en su opinión, violan el texto constitucional? En otras palabras, ¿porqué las opiniones de los jueces deben prevalecer sobre las opiniones de la mayoría legislativa en esta materia?

En un Estado democrático en los parlamentos están representados todos los ciudadanos a través de las vías y mecanismos democráticos. ¿Cómo va a ser posible que un grupo selecto de personas, que son las que integran el tribunal constitucional, en este caso hablaremos de los ministros, que además no fueron electos popularmente, dejen si efectos la ley, que es la expresión de la voluntad popular?

Esta es la objeción democrática, que se formula a nivel internacional al control judicial de la constitucionalidad de las leyes, y también se dice dentro de esta objeción que no puede desconocerse que los jueces y

tribunales son menos sensibles a la voluntad popular. Imaginemos a uno de los Ministros, a quien tal vez el pueblo ni conoce, porque está encerrado en su privado, con una serie de mamotretos, tratando de realizar un estudio muy profundo y elaborado de exégesis constitucional.

En cambio imaginemos a un destacado político mexicano, como el respetado senador Manlio Fabio Beltrones, al que todos conocen, para mal o para bien, que representa a un partido que queramos o no, porque a lo mejor somos de otro partido, representa popularmente a muchísimos ciudadanos. Esta es la objeción democrática que, a mi juicio, ha sido resuelta de manera exitosa también por la teoría constitucional en varios países.

Se dan varias razones para esto último, como el hecho de que el proceso judicial es intrínsecamente más virtuoso que el legislativo o estrictamente democrático. Los tribunales están mejor equipados que los órganos legislativos para interpretar y aplicar los principios constitucionales y, por lo tanto, es legítimo otorgarles el control de constitucionalidad aunque exista un costo democrático. Pero esta objeción, según la doctrina más aceptada no es suficiente, porque el poder definir qué es proporcionalidad y equidad implica una exégesis, un discurso constitucional, profesional, especializado, calificado y, sobre todo, aislado de los vaivenes políticos de la vida democrática.

Don Genaro Góngora Pimentel, Ministro de la Corte, acaba de dar a conocer el libro titulado “La Lucha por el Amparo Fiscal”, en el que

demuestra cómo el contenido de los criterios de la Corte en materia de interpretación constitucional de los principios tributarios, ha evolucionado conforme lo ha hecho el sistema político, incluso social, mexicano. Esto significa que este cambio político y social permanente va a incidir en el propio juzgador y especialmente a través de un concepto abierto, controvertido en su interpretación, permitirá que el juez adapte la norma constitucional a los nuevos retos, y encuentre y defina nuevas enunciaciones y formulaciones de los principios de proporcionalidad y equidad, útiles para nuestra justicia tributaria.

Sin embargo, en la doctrina internacional muchas personas sostienen que no todos los derechos fundamentales consagrados en la Carta Magna deben ser objeto de control judicial. Una teoría muy interesante es la procesalista, donde el órgano judicial nunca va a revisar derechos sustantivos de la Constitución, sino sólo los derechos procesales que garantizan aquéllos. Ejemplo: es evidente que la Constitución consagra la garantía de libertad de las personas, pero lo que nos importa desde el punto de vista del control judicial de este derecho fundamental es qué procesos existen para garantizar el ejercicio del mismo, y bueno, esta es una de las teorías que sería cuestión de hacer todo un estudio para ver si la podemos aplicar a la materia mexicana.

Ahora, es evidente que los principios fundamentales o ideales de justicia se incluyen en la Constitución en la forma de derechos fundamentales, como estrategia para forzar a los órganos del Estado a

tomarlos en cuenta cuando adoptan sus decisiones. ¿Cómo se conoce esto?, muy simple: supremacía constitucional. Estos principios deben prevalecer y la consecuencia obligada de esta premisa tiene que ser el control judicial.

Resumiendo, los tribunales u órganos judiciales presentan ventaja frente a los legisladores para verificar el cumplimiento adecuado de los principios constitucionales; tienen más tiempo disponible los jueces para reflexionar acerca de determinados asuntos, en una atmósfera de mayor tranquilidad intelectual, y quien no lo crea que pasee por los vetustos pasillos de la Corte, deambule por ahí y verá que de inmediato es imbuido por toda serie de ideas constitucionales y de exégesis cada vez más exitosas, porque el ambiente prohija ese tipo de disquisiciones.

Hay además una mayor predisposición institucional de los jueces a tomar en serio los valores constitucionales. Pero ante la crítica, de que el legislador puede incurrir en formular leyes no constitucionales, la tesis del control judicial sostiene que, por institución, es más proclive una institución especializada, como la judicial, en realizar el control constitucional y tomarse en serio los valores constitucionales, porque los jueces son personas que duran más tiempo en sus encargos, que no derivan ni obedecen al voto popular y que están dedicados de tiempo completo a la exégesis constitucional.

Entonces, responderíamos a la segunda pregunta de este foro: Sí al control judicial de la constitucionalidad de las leyes, sí a la tutela judicial;

pero nos queda todavía una pregunta más interesante y compleja: ¿cómo ejercer ese control y esa tutela?, ¿por cuál vía o procedimiento?

México es un caso único, sui géneris, porque en México, todos los sabemos, por razones históricas surge el Amparo, y después el Amparo que es, por esencia, relativo en sus efectos, se permite contra actos del Legislativo, amparo contra leyes. Entonces, vamos a tener un medio de control individual y, por lo tanto relativo, de la constitucionalidad, como medio de control de un ordenamiento legal que se aplica a todos, lo cual generará distorsiones en el ámbito tributario, como que unos contribuyentes sí sean exonerados, porque promovieron el amparo, del cobro de un tributo y otros contribuyentes no lo sean. Porque el camino que hemos elegido para lograr el control constitucional es una carretera de un solo carril, por el cual sólo va aquél quejoso que promovió su amparo y que va a obtener una sentencia dirigida únicamente a él, pero no a todos los destinatarios de la norma, que podrá ser declara inconstitucional y que se encuentran en la misma situación jurídica.

Conectamos ahora con la tercera interrogante que nos ha convocado a este debate, a saber: ¿Cuál ha sido el papel de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la exégesis constitucional de los principios de proporcionalidad y equidad, en más de cincuenta años de aceptar el amparo contra leyes fiscales? Debemos preguntarnos si la actuación de nuestro máximo tribunal ha sido la más adecuada en esta área, si pudiera estar actualmente en crisis o en controversia la forma en que la Corte está

resolviendo los asuntos y, en pocas palabras, debemos cuestionarnos si se requiere un cambio en el control judicial de la constitucionalidad de las leyes fiscales en nuestro país. Como conclusión anticipada quiero decir de manera muy clara que el papel de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido sumamente exitoso, no solamente ha resuelto una serie de casos, sino que ha conformado en este país la propia doctrina del Derecho Tributario y desde luego ahora está en una etapa que probablemente tiene algunos aspectos de crisis, pero esos los comentaré al final.

Voy a tratar de demostrar lo anterior. Si nos ponemos a analizar, por ejemplo, que ha dicho la Corte respecto de la proporcionalidad en relación con uno de los elementos del impuesto, el objeto; planteémonos entonces esta pregunta para el análisis: los impuestos tienen un objeto que debe estar establecido en la ley, ¿qué ha dicho la Corte en relación con el cumplimiento del principio de proporcionalidad referente al objeto? Y vamos a encontrar que podemos abstraer conceptos o principios generales importantísimos, que están normando no solamente a la doctrina y al Derecho Tributario, sino que están normando también en gran medida la conducta del legislador.

La Corte, en primer lugar, ha dicho que el legislador ordinario puede seleccionar el objeto del tributo. Hay una tesis de la cual citaré sólo su rubro que se llama “Gastos y Erogaciones de las Personas El Estado tiene la facultad de gravarlos en ejercicio de su potestad tributaria”. Aquí la Corte tuvo que dar un giro. Tradicionalmente se pensaba que un impuesto solo podía tener por objeto el patrimonio, una manifestación de riqueza o los

ingresos. Pero de repente encontramos impuestos al gasto, a los consumos, y entonces a la Corte se le dice que es inconstitucional que se graven los consumos, porque ¿cómo es posible que sea expresión de capacidad contributiva el efectuar una erogación?

Entonces, la Corte amplía su exégesis constitucional y dice de manera clara que: “el legislador ordinario puede seleccionar el objeto del tributo”. ¿Cuál es el único límite en la selección del objeto del tributo?, y nos encontramos entonces con el segundo principio que la Corte enuncia si analizamos sus tesis: “La libertad del legislador para elegir el objeto del gravamen se encuentra limitada por la necesidad de que éste revele capacidad contributiva”. ¡Qué interesante! Sobre todo si tenemos en cuenta que hay críticos que dicen que la Corte peca de casuista, de nada más examinar el caso concreto, y que realmente no se puede hablar de jurisprudencia, porque ésta implica necesariamente la enunciación de principios generales a través de la interpretación.

Esto no es cierto, porque estos principios de exégesis constitucional tributaria, que ahora estoy exponiendo, y que derivan simplemente del análisis de las tesis de la Corte, revelan lo contrario. Ejemplo, cuando la Corte dijo que el objeto del tributo no revelaba capacidad contributiva, artículo 78-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, grava un ingreso ficticio, ¿el ingreso ficticio demostrará capacidad contributiva? No, entonces en un caso concreto la Corte aplicó un principio general y determinó que un ingreso ficticio no revela capacidad contributiva.

Vamos a poner como ejemplo otros dos principios vinculados con el análisis del intérprete de la norma en relación con el objeto del gravamen. Además de que la libertad del legislador, como ya se comentó, para elegir el objeto del gravamen se encuentra limitada por la necesidad de que éste revele capacidad contributiva, y que los ingresos fictos o ficticios no revelan capacidad contributiva, un principio más que da la Corte (y estos son los principios que debería tomar en cuenta el legislador), es que si el autor de la ley presume un ingreso o rendimiento ficticio como objeto del gravamen, el sujeto pasivo debe tener la posibilidad, de acuerdo con esa misma ley, de desvirtuar la presunción. O sea que todavía la Corte va más allá, ingresos ficticios no, a menos que si el legislador los presume, le dé la posibilidad al sujeto pasivo de desvirtuar esa presunción.

Y se siguen desprendiendo principios del examen de las tesis de la Corte con relación al objeto del gravamen y el cumplimiento del principio de proporcionalidad: verbigracia, “la capacidad contributiva se revela por el vínculo existente entre el objeto del tributo y la capacidad contributiva de los causantes”. Y así podríamos seguir desprendiendo principios de la exégesis constitucional. Pero, por desgracia, aquí si quiero decir que tanto la doctrina como todos los que estudiamos el Derecho, hemos sido omisos en estudiar las tesis de la Corte y enunciar estos principios, y esto a lo que nos ha conducido, yo fui legisladora, es a que cuando los legisladores hacen las normas nos perdamos en una confusión de criterios. Se habla de más de 400 criterios. Hay que imaginar si el legislador va a tener la capacidad para hacer

esta exégesis y abstraer los principios respectivos. No es ello incluso propio del legislador sino que deben ser los estudiosos del Derecho los que pongan el énfasis en estas cuestiones.

Ahora, si bien el papel de la Corte ha sido muy exitoso, sí considero que actualmente está en crisis su papel interpretativo, porque por desgracia o por diversos motivos, nuestro Alto Tribunal ha sido muy sensible a criterios de carácter económico, que además debemos reconocer que son criterios que no pueden menospreciarse. Debemos recordar que en México los ingresos tributarios no llegan al 12 por ciento del PIB, que necesitamos una reforma energética para no seguir explotando nuestros ingresos petroleros, ¿cómo entonces podemos pedirle a once seres humanos que en un momento dado declaren la inconstitucionalidad del impuesto, si se les amenaza con que van a poner en riesgo las finanzas públicas?

Sin embargo, aquí lo que está sucediendo es que la Corte, al ser estos conceptos, los de justicia tributaria, abstractos y esencialmente controvertidos, está abriendo sus métodos de interpretación. Pero he ahí también el peligro, y aquí no puedo dejar de citar nuevamente, porque la he citado en diversos foros, una tesis de la Primera Sala de la Corte, cuyo ponente es un Ministro que precisamente es un estudioso destacadísimo del Derecho, que conoce las teorías interpretativas más modernas y actuales, incluso los métodos de interpretación económica. Pero vean a qué resultado nos lleva. Título de la tesis: Proporcionalidad Tributaria; ¡qué alegría!, ¡qué felicidad!: Tenemos derecho a que nuestros impuestos sean proporcionales.

De entrada digo yo, qué bien, qué bonita tesis. Sin embargo, la tesis lo que dice es que la proporcionalidad tributaria no se limita al análisis del fenómeno impositivo sino que también se establece en relación con el reparto diferenciado del gasto público.

Hay que fijarse que paso da con esto la Corte. La proporcionalidad tributaria se establecía (en la exégesis constitucional) en relación con la capacidad contributiva, en relación con el objeto del impuesto, en relación con la progresividad o proporcionalidad de la tasa o tarifa; y aquí la Corte, en la Primera Sala y en una tesis aislada, va más allá, fijémonos qué salto, ahora sí que podría ser un salto, como en la Teoría de la Relatividad, un salto cuántico, porque ahora para justificar la proporcionalidad basta con que el tributo se destine al gasto público. Y, perdón, ¿qué tributo no se destina al gasto publico? Incluso, la tesis dice que lo que busca la Constitución -al establecer tributos- es tratar de terminar con la desigualdad de hecho.

Esto me parece totalmente inadmisibile, porque si bien la Constitución establece principios igualitarios, a mí cuando estudié Derecho Constitucional no me informaron que pretendiera acabar con la desigualdad de hecho. Yo creo que esto es un anhelo que por su grandeza podríamos dejárselo a los grandes filósofos y luchadores sociales. Pero cómo va a ser posible que en este caso nos digan que para acabar con la desigualdad de hecho el tributo es proporcional porque el gasto público va encausado a este fin. Porque de aceptar este enfoque podríamos incluso hablar del fin de la exégesis constitucional, por lo menos como hasta ahora la hemos conocido.

Por eso considero que, pese a que el papel de la Corte ha sido muy exitoso, actualmente se encuentra en una etapa de crisis. Sin embargo, ante este brete, ¿quien tiene aquí la tarea?: El foro, la doctrina, los maestros, los estudiosos, las mismas autoridades fiscales, todos somos responsables de generar una exégesis constitucional consistente, congruente y que realmente le sirva al ciudadano, para el ejercicio, defensa y protección eficaz de sus derechos constitucionales en materia tributaria.

Muchas gracias.

Mag. Diana Bernal Ladrón de Guevara.