

LA TESIS VALLARTA Y EL AMPARO DE #YOCONTRIBUYENTE

TOWARDS AN EPISTEMOLOGY OF SANITARY REGULATION AND SANITARY RISKS IN MEXICO

Alejandro Ramos García*

Fecha de recepción: 3 de diciembre de 2019.

Fecha de aceptación y versión final: 15 de diciembre de 2019.

En el Poder Judicial de la Federación, la materia administrativa –en la cual se incluye la fiscal– es la que más asuntos reporta en su haber. La SCJN admite un alto número de recursos de revisión (tanto en amparos indirectos como en los directos) propios de la materia tributaria, por lo que se puede afirmar que esa materia constituye uno de los principales temas que se someten a consideración de los ministros de la Corte, en el Pleno y en sus dos Salas (una de ellas especializada en materia administrativa, pero que dado el número alto de asuntos que reporta, ello rebasa su capacidad de respuesta, por lo que también se turnan a la otra Sala, especializada en asuntos civiles y penales).

Empero, ese fenómeno de impugnación, históricamente, no siempre se ha presentado de esa manera. Entre 1879 y 1925, la SCJN desechó los amparos promovidos en materia tributaria con base en el criterio sostenido por el ministro Ignacio L. Vallarta, según el cual: a) La única garantía

contra el abuso de la facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes se encuentra en la estructura misma del gobierno; b) Al crearse una contribución, el Legislativo es quien impone al pueblo, y esto es, en general, una garantía contra los impuestos injustos y onerosos; c) Es incompetente el poder judicial para averiguar qué grado del impuesto es el uso legal del poder y en qué grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo, por lo que no corresponde a los tribunales corregir el abuso que el Congreso pueda cometer decretando contribuciones; y, d) El remedio de esos abusos está en la “libertad electoral”.

Así, en esa etapa histórica, con base en la denominada *Tesis Vallarta*, la SCJN declaró improcedentes los amparos promovidos contra los impuestos, bajo la premisa de que cualquier vicio cometido en ellos no podía ser remediado por los jueces de amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las legislaturas ciudadanos ecuanímenes y patriotas, que cuidaran de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad.¹

No obstante, en 1925, la SCJN superó el criterio de Vallarta, en el amparo promovido por Aurelio Maldonado, al señalar que el mandato del artículo 31, fracción IV, constitucional, era una norma general de conducta obligatoria, tanto para los contribuyentes como para el Estado. La jurisprudencia que emanó de ese asunto, menciona que, si bien el referido artículo 31 no se encuentra en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación a las garantías individuales y, por lo tanto, no exigió que la violación al mencionado precepto constitucional tuviera que reclamarse en relación a los artículos 14 y 16. Así, desde esa época, el amparo se constituyó como un instrumento de defensa importante al alcance de los contribuyentes para combatir impuestos que consideraran arbitrarios o ruinosos.²

De esta manera, el Poder Judicial de la Federación se ha convertido, actualmente, en un lugar donde se resuelven muchos y variados temas en materia tributaria, en sus tres niveles de gobierno (federal, estatal y municipal), lo cual ha obligado que los juzgadores de amparo tengan que adquirir un conocimiento profundo sobre las disposiciones fiscales, así como la

capacidad para registrar todos los pronunciamientos efectuados y conservar la consistencia en su voto (precedentes), tanto en lo individual como órgano colegiado.

No hay nada de malo en la promoción de muchos juicios de amparo en materia fiscal, el problema es que, por mucho tiempo, no se llegaban a plantear temas de mayor relevancia como los relacionados con derechos fundamentales de los contribuyentes y con el advenimiento de un auténtico Estado Social y Democrático de Derecho.

Precisamente hablando de asuntos relevantes, en el año 2014, la Primera Sala de la SCJN resolvió un amparo importante para todos los que pagamos impuestos (inclusive para aquellos que no los pagan). Este es el amparo en revisión 216/2014 promovido por un grupo de intelectuales (analistas, escritores y académicos³) en contra del artículo 9, último párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, que autorizaba en favor de los Estados y Municipios la condonación (perdón) del pago del ISR que retuvieron a sus trabajadores durante el ejercicio fiscal 2012 y anteriores.

Lo resuelto en el mencionado amparo me llamó mucho la atención, pues me hizo recordar, por alguna extraña razón, ideas sobre la *Tesis Vallarta*, ya que la Corte resolvió declarar improcedente el amparo promovido por ciudadanos en su carácter de contribuyentes que alegaban, por su puesto, una afectación colectiva en materia fiscal, tema que me parece interesante abordar.

Primero es necesario señalar que en ese amparo los quejosos impugnaron el beneficio (condonación de impuestos retenidos) previsto en el artículo 9, último párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, por dos motivos:

a) Porque violaba el artículo 134 constitucional, ya que la condonación se traducían en la falta de entero de impuestos por los sujetos ahí mencionados (Entidades Federativas y Municipios), retenidos a sus trabajadores, en detrimento de las finanzas públicas, y esa ausencia de recursos redundaba en una vulneración a los principios de eficacia, economía, transparencia y honradez; y,

b) Porque también vulneraba su derecho de propiedad, ya que el daño patrimonial que sufrían era generado, si bien no directamente por la condonación otorgada, sí en vía de consecuencia, toda vez que ese beneficio desencadenaría como consecuencia la ausencia de recursos destinables al gasto público y generaría que el Estado requiriera de mayores contribuciones, las que indefectiblemente se debían obtener de los particulares; es decir, el precepto impugnado desembocaría en la generación de una mayor carga tributaria en su contra, pues los contribuyentes tendrían que pagar esa ausencia de activos.

Al respecto, la SCJN declaró improcedente el referido juicio de amparo, porque consideró que los quejosos carecían de *interés legítimo*⁴ para impugnar el aludido beneficio. Comentaré una de las razones por las cuales la Corte tomó esa decisión, que me parece importante destacar por tener relación con la *Tesis Vallarta*.

La Corte Suprema determinó que los quejosos carecían de *interés legítimo* para reclamar la condonación prevista en la norma impugnada, porque consideró que la “*afectación colateral*” que supuestamente resentían los quejosos no era generada con motivo de esa condonación, ya que la afectación era más bien resultado de otra causal independiente y contingente, a saber, la voluntad legislativa en un nuevo proceso democrático que cree nuevos impuestos o aumente los ya existentes y que además se incluya a los quejosos en la calidad de sujetos pasivos de esos impuestos. Así, la Corte consideró que la afectación que alegaban los quejosos debía plantearse en el momento adecuado (cuando se materializara esa causa independiente y contingente), ya que la Constitución exige que el *interés legítimo* para instar el juicio de amparo debe ser actual, y real, y no solo hipotético o conjetural. Aclaró que las afectaciones hipotéticas no podían revisarse en el amparo en razón del principio de división de poderes previsto en el artículo 40 constitucional, el cual inspira el principio de instancia de parte agraviada en el amparo, que garantiza los pesos y contrapesos entre los distintos órganos para evitar la concentración de poder en uno solo de ellos. Así, concluyó en que las afectaciones generales e hipotéticas, como la planteada por los quejosos, sólo podían ser resueltas por los órganos políticos (legislativo y ejecutivo) que responden a los electores.

Respecto a ello, quiero destacar que después de casi un siglo en que se abandonó la *Tesis Vallarta*, la SCJN, al parecer, retomó nuevamente uno de sus postulados, pues señaló que la *problemática fiscal* planteada sólo podía ser resuelta por los poderes políticos con legitimidad democrática, esto es, por el legislativo y el ejecutivo, sólo que ahora, considero, no se justifica esa argumentación.

En efecto, mientras estuvieron vigentes los postulados del jurista Vallarta (1879 a 1925), los amparos en materia fiscal eran declarados improcedentes bajo la premisa de que cualquier vicio cometido en los impuestos no podía ser remediado por los jueces de amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el *sufragio electoral*. Bajo ese contexto, se afirmaba, insistentemente, que del artículo 31, fracción IV, constitucional, no derivaba algún derecho en favor de los contribuyentes, pues el operador deóntico utilizado por el Constituyente tenía la finalidad de establecer una obligación y no reconocer derechos. Por estas razones, estaba vedado a los sujetos pasivos de la relación tributaria acudir al juicio de amparo a reclamar impuestos, pero el discurso de improcedencia, en ese entonces, giraba en torno a la figura del *interés jurídico*,⁵ entendido éste como la facultad o potestad de exigencia consignada en una norma objetiva del derecho, y cuya demostración se exige como presupuesto procesal para instar el juicio de amparo. Esta imposibilidad se interrumpió en 1925, cuando la SCJN empezó a establecer que el artículo 31, fracción IV, era una norma general de conducta obligatoria no sólo para los contribuyentes sino también para el Estado, derivándose de esto último, derechos en favor de los causantes, constituyéndose así el amparo en un instrumento de defensa importante al alcance de los contribuyentes para combatir impuestos.

En el amparo que se comenta, el discurso de improcedencia se centró en la figura del *interés legítimo*,⁶ institución que se incorporó en la reforma constitucional de seis de junio de dos mil once, con la finalidad de abrir *nuevas posibilidades de impugnación* y permitir que cualquier persona que resultara afectada por un acto de autoridad en la situación jurídica derivada del orden jurídico pudiera ocurrir al juicio de amparo. No obstante lo anterior, la SCJN determinó rechazar el amparo promovido contra la condonación de impuestos en favor de diversos entes públicos, por considerar que los

quejosos (contribuyentes) carecían de *interés legítimo*, debido a que la “*afectación colateral*” que alegaban no era generada con motivo de la condonación impugnada, sino más bien como resultado de una voluntad legislativa en un nuevo proceso democrático que creara nuevos impuestos o aumentara los ya existentes, que a la fecha de la presentación de la demanda de amparo todavía no acontecía. Con esta decisión, la SCJN nuevamente vedó la posibilidad a los contribuyentes de acudir al amparo, esta vez a plantear reclamos legítimos como que la condonación impugnada se traducía en la falta de entero de impuestos por entes públicos, retenidos a sus trabajadores, en detrimento de las finanzas públicas y redundando además en la vulneración a los principios de eficacia, economía, transparencia y honradez en el manejo de recursos públicos; que la condonación desencadenaría una ausencia importante de recursos destinables al gasto público y generaría que el Estado requiriera de mayores contribuciones, las que indefectiblemente se debían obtener de los particulares; que esa medida podía significar un privilegio indebido en el contexto de una justicia social; y que la falta de activos, con motivo de la condonación, debiera llevar al legislador a prever medios que permitan al Estado cumplir con sus deberes constitucionales.

Ahora, es cierto que la “*afectación colateral*” que alegaron resentir los contribuyente quejosos no era directa, pues no eran destinatarios de la norma impugnada ni pretendían obtener el beneficio incluido en la misma, pero sí era real y actual, ya que la falta de recaudación de recursos públicos, con motivo de la condonación, sin duda afectaba en forma concreta su esfera jurídica, en un sentido amplio, no necesariamente en su patrimonio porque era evidente que la norma no los obliga a pagar un tributo, pero sí los afectaba en otros rubros jurídicamente relevantes, como en *transparencia y solidaridad*, que el Estado debiera cuidar en promover en los contribuyentes con el afán de generar entre ellos un ambiente sano en que impere la confianza y la cultura de cumplir religiosamente con el pago de los impuestos, tan necesario de implementar en nuestro sistema fiscal mexicano, en el que es sabido reina la desconfianza y la falta de cultura para ello.

Este amparo era una oportunidad para que se analizara en sede constitucional otro tipo de reclamos en materia tributaria, y que la SCJN estableciera diversos parámetros de control de constitucionalidad contra las medidas legislativas que perjudiquen de manera indirecta los derechos de los contribuyentes, abriendo paso a impugnaciones importantes y serias que contribuyeran a un mejor diseño del sistema fiscal mexicano, tan necesitado de otras prácticas para procurar un mejor desarrollo económico en el País. No podemos seguir apostando a los postulados de la *Tesis Vallarta* y sostener que determinados *problemas tributarios* sólo pueden ser resueltos por los poderes políticos -legislativo y ejecutivo- con legitimidad democrática, pues el poder judicial federal, como poder constituido, también puede contribuir a que determinados temas se resuelvan bajo un contexto de justicia social, sin tener que esperar a que los demás poderes emitan políticas de solución a esos reclamos, muchas veces en forma tardía o ineficaz.

¹ Un ejemplo de ese criterio se vio plasmado en la tesis aislada del Pleno de la SCJN, publicada en la Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, al tenor siguiente: **“CONTRIBUCIONES DE LOS ESTADOS.** *Las que éstos decreten para el pueblo de su territorio, y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por el poder federal, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las legislaturas ciudadanos ecuanímenes y patriotas, que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad. Amparo administrativo en revisión. Gorribar de Zaldívar María. 10 de abril de 1918. Unanimidad de diez votos. Ausente: José María Truchuelo. La publicación no menciona el nombre del ponente.”*

² Véase el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en la Quinta Época, que dice: **“IMPUESTOS.** *Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial*

no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes. Amparo administrativo en revisión 3173/22. Maldonado Aurelio. 20 de octubre de 1925. Unanimidad de ocho votos, en cuanto a la negación del amparo. Mayoría de cinco votos, en cuanto a los fundamentos de este fallo. Disidentes: Gustavo A. Vicencio, Ernesto Garza Pérez y Manuel Padilla. La publicación no menciona el nombre del ponente.”

³ Asunto conocido por los medios como “Amparo de #YoContribuyente”.

⁴ El **interés legítimo** se define como aquel interés personal, individual o colectivo, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que puede traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso derivado de una afectación a su esfera jurídica en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública, o de cualquier otra. Véase la jurisprudencia 1a./J. 38/2016 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO. SU DIFERENCIA CON EL INTERÉS SIMPLE.”.

⁵ Véase el criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la Séptima Época, que establece:

“INTERES JURIDICO. INTERES SIMPLE Y MERA FACULTAD. CUANDO EXISTEN. El interés jurídico, reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de derecho subjetivo, es decir, como facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la norma objetiva del derecho. En otras palabras, el derecho subjetivo supone la conjunción en su esencia de dos elementos inseparables, a saber: una facultad de exigir y una obligación correlativa traducida en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia, y cuyo sujeto, desde el punto de vista de su índole, sirve de criterio de clasificación de los derechos subjetivos en privados (cuando el obligado sea un particular) y en públicos (en caso de que la mencionada obligación se impute a cualquier órgano del Estado). Por tanto, no existe derecho subjetivo ni por lo mismo interés jurídico, cuando la persona tiene sólo una mera facultad o potestad que se da cuando el orden jurídico objetivo solamente concede o regula una mera actuación particular, sin que ésta tenga la capacidad, otorgada por dicha orden, para imponerse coercitivamente a otro sujeto, es decir, cuando no haya un “poder de exigencia imperativa”; tampoco existe un derecho subjetivo ni por consiguiente interés jurídico, cuando el gobernado cuenta con un interés simple, lo que sucede cuando la norma jurídica objetiva no establezca en favor de persona alguna ninguna facultad de exigir, sino que consigne solamente una situación cualquiera que pueda aprovechar algún sujeto, o ser benéfica para éste, pero cuya observancia no puede ser reclamada por el favorecido o beneficiado, en vista de que el ordenamiento jurídico que establezca dicha situación no le otorgue facultad para obtener coactivamente su respeto. Tal sucede, por ejemplo, con las leyes o reglamentos administrativos que prohíben o regulan una actividad genérica, o que consagran una determinada situación abstracta en beneficio de la colectividad. Si el estatuto legal o reglamentario es contravenido por algún sujeto, porque su situación particular discrepa o no se ajusta a sus disposiciones, ninguno de los particulares que obtenga de aquél un beneficio o derive una protección que pueda hacer valer tal discrepancia o dicho desajuste por modo coactivo, a no ser que el poder de exigencia a la situación legal o reglamentaria se le conceda por el

ordenamiento de que se trate. Por tanto, si cualquiera autoridad del Estado determina el nacimiento de una situación concreta, que sea contraria a la primera, desempeñando un acto opuesto o no acorde con la ley o el reglamento respectivo, es a esa misma autoridad o a su superior jerárquico a los que incumbe poner fin a dicha contrariedad o discordancia, revocando o nulificando, en su caso, el acto que las haya originado, pues el particular sólo puede obtener su revocación o invalidación cuando la ley o el reglamento de que se trate le concedan "el poder de exigencia" correspondiente. Amparo en revisión 2747/69. Alejandro Guajardo y otros (acumulados). 18 de enero de 1972. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Abel Huítrón.”.

⁶ Véase la jurisprudencia P./J. 50/2014 (10a.), del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

“INTERÉS LEGÍTIMO. CONTENIDO Y ALCANCE PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN I, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). A consideración de este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el párrafo primero de la fracción I del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que tratándose de la procedencia del amparo indirecto -en los supuestos en que no se combatan actos o resoluciones de tribunales-, quien comparezca a un juicio deberá ubicarse en alguno de los siguientes dos supuestos: (I) ser titular de un derecho subjetivo, es decir, alegar una afectación inmediata y directa en la esfera jurídica, producida en virtud de tal titularidad; o (II) en caso de que no se cuente con tal interés, la Constitución ahora establece la posibilidad de solamente aducir un interés legítimo, que será suficiente para comparecer en el juicio. Dicho interés legítimo se refiere a la existencia de un vínculo entre ciertos derechos fundamentales y una persona que comparece en el proceso, sin que dicha persona requiera de una facultad otorgada expresamente por el orden jurídico, esto es, la persona que cuenta con ese interés se encuentra en aptitud de expresar un agravio diferenciado al resto de los demás integrantes de la sociedad, al tratarse de un interés cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, de tal forma que la anulación del acto que se reclama produce un beneficio o efecto positivo en su esfera jurídica, ya sea actual o futuro pero cierto. En consecuencia, para que exista un interés legítimo, se requiere de la existencia de una afectación en cierta esfera jurídica -no exclusivamente en una cuestión patrimonial-, apreciada bajo un parámetro de razonabilidad, y no sólo como una simple posibilidad, esto es, una lógica que debe guardar el vínculo entre la persona y la afectación aducida, ante lo cual, una eventual sentencia de protección constitucional implicaría la obtención de un beneficio determinado, el que no puede ser lejanamente derivado, sino resultado inmediato de la resolución que en su caso llegue a dictarse. Como puede advertirse, el interés legítimo consiste en una categoría diferenciada y más amplia que el interés jurídico, pero tampoco se trata del interés genérico de la sociedad como ocurre con el interés simple, esto es, no se trata de la generalización de una acción popular, sino del acceso a los tribunales competentes ante posibles lesiones jurídicas a intereses jurídicamente relevantes y, por ende, protegidos. En esta lógica, mediante el interés legítimo, el demandante se encuentra en una situación jurídica identificable, surgida por una relación específica con el objeto de la pretensión que aduce, ya sea por una circunstancia personal o por una regulación sectorial o grupal, por lo que si bien en una situación jurídica concreta pueden concurrir el interés colectivo o difuso y el interés legítimo, lo cierto es que tal asociación no es absoluta e indefectible; pues es factible que un juzgador se encuentre con un caso en el cual exista un interés legítimo individual en virtud de que, la afectación o posición especial frente al

ordenamiento jurídico, sea una situación no sólo compartida por un grupo formalmente identificable, sino que redunde también en una persona determinada que no pertenezca a dicho grupo. Incluso, podría darse el supuesto de que la afectación redunde de forma exclusiva en la esfera jurídica de una persona determinada, en razón de sus circunstancias específicas. En suma, debido a su configuración normativa, la categorización de todas las posibles situaciones y supuestos del interés legítimo, deberá ser producto de la labor cotidiana de los diversos juzgadores de amparo al aplicar dicha figura jurídica, ello a la luz de los lineamientos emitidos por esta Suprema Corte, debiendo interpretarse acorde a la naturaleza y funciones del juicio de amparo, esto es, buscando la mayor protección de los derechos fundamentales de las personas. Contradicción de tesis 111/2013. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”