

NÚMERO 210

CARLOS ELIZONDO

La industria del amparo fiscal

ENERO 2009



www.cide.edu

• Las colecciones de **Documentos de Trabajo** del **CIDE** representan un medio para difundir los avances de la labor de investigación, y para permitir que los autores reciban comentarios antes de su publicación definitiva. Se agradecerá que los comentarios se hagan llegar directamente al (los) autor(es).

• D.R. © 2009. Centro de Investigación y Docencia Económicas, carretera México-Toluca 3655 (km. 16.5), Lomas de Santa Fe, 01210, México, D.F.
Fax: 5727•9800 ext. 6314
Correo electrónico: publicaciones@cide.edu
www.cide.edu

• Producción a cargo del (los) autor(es), por lo que tanto el contenido así como el estilo y la redacción son su responsabilidad.

Resumen

En este documento se analiza la industria del amparo fiscal en México. Se trata de una industria exitosa y floreciente que se ha establecido a partir de una interpretación "garantista" del artículo 31 de la Constitución. Esta interpretación permite disputar en el poder judicial la constitucionalidad de las leyes tributarias. Se trata de una protección al contribuyente por parte de la justicia que no existe con esta amplitud en los países miembros de la OCDE y probablemente en el mundo.

El amparo en materia fiscal y la industria que ha surgido a su amparo no sólo erosiona la capacidad de recaudación del gobierno, sino la legitimidad del cobro de impuestos, ya que los amparados pagan menos impuestos respecto a quienes no logran la protección de la justicia. El documento analiza por qué surge esta industria, cuánto vale, qué implicaciones tiene y cómo se puede tratar de cambiar.

Abstract

This document analyses the industry of the writ of amparo in tax issues in Mexico. This is a succesful and flourishing industry that has grown following a "pro rights" interpretation of article 31 of the Constitution. This interpretation enables the tax payer to dispute the contitutionality of tax laws in the courts. This has lead to a legal protection for the tax payer that does not exist with the same amplitude in the other countries members of the OECD and probably in any other country in the world.

The writ of amparo in tax issues and the industry that has grown thanks to it not only erodes the capacity of the government to raise resouces, but also undermines de legitimacy of taxes because winners of an amparo end paying less taxes than similar taxpayer that did not get an amparo. The document anlyses what explains the growth of this industry, how significant is it, with what implications, and how can this problem be adressed.

Introducción

Un argumento recurrente para explicar el desarrollo de un país es la necesidad de contar con un estado de derecho fuerte. Sin reglas que se cumplan, no hay incentivos para la inversión de largo plazo y en consecuencia la capacidad de crecimiento se ve mermada.¹

Sin embargo, si bien el respeto de las reglas es una condición necesaria para dar certidumbre a los inversionistas, no es suficiente; se trata de un debate complejo cargado muchas veces de un gran contenido ideológico. Crecer es un asunto complicado que va más allá de simplemente respetar la propiedad privada. El éxito en materia de crecimiento de China no es producto de un sólido estado de derecho.² La corrupción se encuentra bastante extendida y en materia de respeto a las reglas y a la propiedad privada se ubica, aun ahora que ha mejorado de forma importante, clasificada de forma similar a México y a otros países de América Latina. El último índice de percepción de corrupción calificó a China en 3.3 de 10 puntos posibles (donde 0 es igual a un país con una percepción de corrupción muy alta y 10 donde la corrupción se percibe como inexistente). Así, China se encuentra en una situación similar a países como México, Senegal, Ghana y Brasil (todos con puntuaciones de 3.3).³

En México hay un ámbito donde sí hay un sólido estado de derecho, es decir, reglas que se cumplen y protegen la propiedad privada como en pocos países del mundo. Sin embargo, dichas reglas han limitado la capacidad de recaudación del Estado, contribuyendo a la creación de un sistema fiscal endeble e inequitativo. Me refiero al amparo en materia fiscal. Éste dota al contribuyente de recursos para protegerse de la supuesta inconstitucionalidad de las leyes fiscales, una protección contra la autoridad fiscal que es de las más amplias del mundo.

El problema para alcanzar el desarrollo es que no basta con tener reglas claras y que se respeten, éstas deben además, estimular comportamientos socialmente provechosos. Pero no sucede así en el caso de esta protección excesiva al contribuyente, por el contrario se genera un incentivo para el rentismo y la fragilidad en las finanzas públicas.

¹ Este debate en su versión más reciente se inicia con la obra de Douglass North. Véase Douglass North, *Structure and change in economic history*, New York: Norton, 1981. También véase Mancur Olson, *Power and prosperity: outgrowing communist and capitalist dictatorships*, New York: Basic Books, 2000.

² “El ambiente de negocios en China se ha vuelto más transparente desde que Deng Xiaoping empezó su programa de reforma y apertura de la economía china a finales de 1978, pero la forma en que las autoridades se relacionan con las empresas privadas está todavía caracterizada por una relación basada más en los contactos que en la toma de decisiones basada en reglas fijas”. Keneth Davies, “China comes into view”, *OECD Observer*, www.oecdobserver.org, 2002. Véase “China in the Global Economy: Governance in China”, *OECD*, París, septiembre de 2005.

³ “Global Corruption Report 2007”, *Transparency International*, Cambridge, 2007.

En este artículo se analiza el mercado de los amparos fiscales en México. Se trata de una industria exitosa y floreciente que se ha establecido a partir de una interpretación “garantista” del artículo 31 de la Constitución. Esta interpretación permite disputar en el poder judicial la constitucionalidad de las leyes tributarias. Durante casi cien años este artículo de la Constitución no fue interpretado así. En la medida en que el país se democratizó, y había algunos amparos exitosos en la materia, la industria se expandió de forma muy importante. Se trata de una protección por parte de la justicia al contribuyente que no existe con esta amplitud en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y probablemente en el mundo.

En primer término se analizará el origen y la lógica jurídica del amparo fiscal en México con base en un artículo que escribimos Luis Manuel Pérez de Acha y yo.⁴ Luego se tratará de explicar la lógica política detrás del surgimiento del amparo en la materia y cómo ha evolucionado en términos de volumen, cuánto representa para el poder judicial atenderlo y a qué costo, tanto presupuestal como de costo de oportunidad de los recursos humanos del poder judicial.

Luego se tratará de estimar el valor del mercado de esta industria con base en los recursos recuperados por el quejoso en los años para los que se cuenta con información. A partir de éstos y del número mismo de amparos, se hace un estimado de cuánto vale este mercado para el usuario final (el amparado) y para el intermediario, el despacho que le lleva el caso.

Finalmente, se hará un análisis un poco más detallado de algunos casos particularmente reveladores de la lógica con la que se ha utilizado este instrumento. El objetivo es tratar de evaluar si se trata realmente de actos abusivos del Estado que requerirían de la pronta reacción de la justicia, o más bien una gran oportunidad de hacer dinero y no pagar todos los impuestos que les correspondería.

⁴ Carlos Elizondo Mayer-Serra y Luis Manuel Pérez De Acha, “Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, en *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, 2006.

1. El amparo fiscal⁵

En México los contribuyentes gozan de la protección de la justicia con una amplitud probablemente mayor a la de cualquier otro país del mundo.⁶ Esa protección no existió durante casi cien años, ya que el artículo correspondiente viene de la Constitución de 1857. El texto constitucional no cambió. Sencillamente a partir de los años sesenta, fue interpretado de manera distinta, de suerte tal que se ampliaron los derechos de los contribuyentes.⁷

Las bases constitucionales a partir de las cuales se ha construido toda una jurisprudencia de protección para el contribuyente son endeble. Se encuentran en el artículo 31, fracción IV constitucional, que establece como obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.⁸

Estos principios no figuran en el capítulo de garantías individuales, los primeros 29 artículos de la Constitución,⁹ pero la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) decidió, a principios de los años sesenta, sostener que la violación de dicho artículo sí constituye una violación a las garantías de los contribuyentes. Con este criterio se garantizó la procedencia del juicio de amparo contra leyes que imponen contribuciones y que presuponen violaciones al artículo 31 de la Constitución.

La Constitución mexicana de 1917 es heredera de la Constitución de 1857, que a su vez es producto del espíritu liberal de la época. Como buenos liberales, los constituyentes de 1957 desconfiaban del poder, origen, desde su perspectiva, de la mayoría de las injusticias que enfrentaba un individuo. Por ello, había que construir mecanismos jurídicos para procurar evitar los abusos del gobernante. El juicio de amparo fue la figura para alcanzar ese fin, poniendo a la Constitución por arriba de todo acto del gobernante, el cual podría ser suspendido a petición del agraviado, en tanto el poder judicial determinase si la presunta violación existía. De presentarse a juicio del juez

⁵ Esta sección y la siguiente están basadas en Carlos Elizondo y Luis Manuel Pérez, *op. cit.*

⁶ El texto junto con Luis Manuel Pérez de Acha citado compara a México con España y Estados Unidos. En ambos casos la justicia sólo protege de la inconstitucionalidad de las leyes en casos extremos. En algunos otros países de América Latina hay mayor activismo judicial en la materia. No se ha hecho un trabajo sistemático al respecto pero pareciera que está más acotado a impuesto sobre la renta y no tiene el peso que tiene en el caso de México. Sin duda falta mucho trabajo comparativo al respecto.

⁷ O como lo ha puesto el ministro Góngora Pimentel en un libro reciente, se ganó la batalla por el amparo en la materia. Véase Genaro David Góngora Pimentel, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007.

⁸ Reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, edición del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

⁹ Aunque en sentido estricto, no tratan derechos fundamentales los artículos 25 y 26, que se refieren al sistema de planeación, ni el 27 que se refiere a la propiedad privada, pero en una concepción que está lejos de la liberal. Respecto a este último artículo ver Carlos Elizondo, *La importancia de las reglas*, México, FCE, 2001.

esa violación, la acción del gobierno quedaría anulada; de lo contrario éste podría continuar con el ejercicio de su acción.

En sus inicios, el objetivo central del juicio de amparo era evitar la pena corporal contra el ciudadano. Dado lo preciado que es la libertad, había sentido protegerla *ex ante* a través de la suspensión de los actos del gobierno. Con el tiempo, el juicio de amparo fue ampliando su ámbito de protección a prácticamente todos los espacios en los que el poder judicial presupusiera la existencia de actos de autoridad violatorios de garantías individuales, incluidas las decisiones del propio poder judicial, lo cual en la práctica ha implicado duplicar las instancias de casi cualquier proceso judicial donde las partes llevan hasta el fin sus acciones judiciales.

El amparo, sin embargo, requería la colaboración del poder ejecutivo, donde reside la capacidad coercitiva para hacer cumplir una sentencia. Si bien no cumplir una sentencia implicaba el riesgo de ser destituido, en la práctica, durante décadas el costo de no cumplir una sentencia del poder judicial era bajo.¹⁰ Esto cambia de forma importante con la democratización y la concomitante separación de poderes. Las sentencias judiciales son mucho más difíciles de evadir ahora.

El amparo ha llevado a una justicia particularmente complicada donde las incidencias procesales se multiplican; ha llevado también a abusos y situaciones absurdas. Bajo el mecanismo del juicio de amparo, por ejemplo, un constructor puede levantar un edificio de varios pisos en una zona residencial, alegando que la ley de desarrollo urbano local es inconstitucional, y obteniendo la protección de algún juez con lo cual ya no será molestado por la autoridad local. Bajo este mismo mecanismo, policías supuestamente corruptos pueden evitar ser despedidos por la autoridad administrativa o pueden ser reinstalados.

En lo que se refiere al amparo contra leyes fiscales, éste se basa en los conceptos de proporcionalidad y equidad, los cuales dicen muy poco y no han sido reglamentados por ley secundaria alguna, por lo que han quedado a la interpretación de la SCJN. La Corte no siempre los ha interpretado de la misma manera, amén de haber una gran cantidad de jurisprudencia que se presta a confusión por parte del contribuyente y de la propia autoridad. El amparo fiscal ha llevado a que ciertos grupos de contribuyentes se hayan visto beneficiados con el no pago de impuestos mientras que otros sí tienen que hacerlo. En el sistema jurídico mexicano la declaración de inconstitucionalidad de las leyes a través del juicio de amparo sólo beneficia a aquellos que buscan la protección de la justicia (la llamada doctrina Otero).

Esto cambia una vez que se sienta jurisprudencia con cinco sentencias en el mismo sentido. En este caso, cualquiera puede buscar el no pago, aunque

¹⁰ Lucio Cabrera Acevedo, *La Suprema Corte De Justicia durante el gobierno de Portes Gil, Ortiz Rubio y Abelardo L. Rodríguez. (1924-1934)*, T. I., México, SCJN, 1998.

para el que no se amparó no sería retroactivo. El resultado de lo anterior es que el amparo en materia tributaria lleva a tasas efectivas reales muy distintas entre empresas en función de su capacidad y fortuna para litigar.

El juicio de amparo se ha convertido en un poderoso instrumento jurídico en manos de los contribuyentes. Toda nueva ley puede ser impugnada por sus supuestos vicios de inconstitucionalidad. Dada la baja recaudación en México, la necesidad de aumentar la recaudación ha llevado a permanentes cambios en la legislación, con lo cual siempre queda espacio para buscar el amparo.

Como el poder judicial define la constitucionalidad de las leyes, y lo hace con gran nivel de detalle, una parte significativa de la política tributaria se fue trasladando del poder legislativo al judicial y en última instancia a la SCJN. Esto implica problemas de representatividad importantes, al no ser la Corte un cuerpo electo, además de inundar de asuntos fiscales a un poder judicial que no es barato, como se verá con más detalle adelante. Este costo es un subsidio indirecto a quienes usan este tipo de amparo. Finalmente, la Corte podría estar más activa en temas de derechos fundamentales y responder con más celeridad a los que ya tiene, si no tuviera que utilizar parte importante de sus esfuerzos en los temas tributarios.

1.1. El caso de Estados Unidos

El papel tan activo que ha desempeñado la SCJN en México en materia tributaria dista mucho de ser la norma. En el caso de Estados Unidos, su Constitución incluye el principio de trato equitativo, pero la Corte ha dispuesto que éste opere para casos fundamentales, cuando hay una violación clara de la Constitución. La Corte ha estipulado con toda claridad que no les corresponde hacer la política tributaria, para la cual está el ejecutivo y sobre todo el legislativo, el órgano representativo por excelencia en toda democracia. Dado lo anterior, en Estados Unidos es constitucional imponer a un segmento industrial el pago de impuestos más elevados que a negocios semejantes, como ha sucedido en más de una ocasión.

Vale la pena citar *in extenso* lo que ha dicho la Suprema Corte de Estados Unidos en la materia:

En las decisiones sobre protección equitativa, esta Corte ha enfatizado que las opciones de política económica y social incorporadas en la legislación tributaria no deben ser alteradas con ligereza. Las clasificaciones legislativas que no atentan contra derechos fundamentales o discriminan por razones de clase deben mantenerse si están relacionadas racionalmente a un propósito gubernamental legítimo. En materia de imposición, aun más que en otros ámbitos, la Corte ha sostenido que las legislaturas necesariamente poseen la más amplia libertad de clasificación. Si una legislatura concluye que “el interés público se ve beneficiado”

al cobrar un impuesto diferencial, "a un negocio puede no cobrarse un impuesto y al otro sí, con el fin de promover al primero o para restringir o suprimir al segundo." *Carmichael v. Southern Coal & Coke Co.*, 301 U.S. 495, 512 (1937). Una legislatura no viola los requisitos de protección equitativa al adoptar un régimen que obligue a un segmento industrial al pago de impuestos aun cuando exenta a otros "negocios semejantes." *Steward Machine Co. v. Davis*, 301 U.S. 548, 584 (1937).¹¹

No operar con esta lógica de respeto a los otros poderes implicaría, en palabras de la Corte, "usurpar" la función legislativa. A diferencia de México, la Corte reconoce con claridad la atribución constitucional originaria del Congreso para determinar y poner en práctica las políticas tributarias y sociales. Por ello ha sostenido consistentemente que el modelo de protección equitativa "es especialmente respetuosa del contexto de clasificación derivado de leyes tributarias complejas" y que se debe dotar a las legislaturas de "amplio margen para establecer las clasificaciones y dibujar los lineamientos que en su juicio produzcan sistemas tributarios razonables."¹²

En el sistema de Estados Unidos la función de cada uno de los poderes está mejor delimitada. La Corte busca no intervenir en asuntos que conciernen al poder legislativo. Sólo lo hace en casos claramente excepcionales. Los derechos individuales son importantes, pero no se pierde de vista las necesidades del propio Estado para poder funcionar de acuerdo a las decisiones de la soberanía popular.

2. La economía política del amparo tributario en México

El amparo tributario surgió y se desarrolló en el momento de mayor poder del príncipio, cuando el ejecutivo tenía una enorme influencia en el poder legislativo, en el judicial y en los otros niveles de gobierno. Es difícil argumentar que no tenía el poder para evitar esta nueva interpretación con la cual se limitaba el poder del ejecutivo y del legislativo para recaudar. ¿Cuál fue la razón para no hacerlo?

Los gobiernos del PRI siempre hicieron un gran esfuerzo para respetar las formalidades de todos los procesos políticos y económicos. Desde que los militares se retiraron del poder, hasta la crisis económica con la que llegó en 1988 un economista a la presidencia, fue fundamentalmente un gobierno de abogados que se preocupó con éxito de respetar escrupulosamente el

¹¹ Supreme Court of the United States No. 02-695, Michael Fitzgerald, Treasurer, State of Iowa, Petitioner vs. Racing Association of Central Iowa, et al.

¹² *Nordlinger v. Hahn*, 505 U.S. 1, 11 [1992]. Ver <http://supreme.lp.findlaw.com/constitution/amendment14/f192>.

calendario electoral, por más que los resultados eran conocidos, en la mayoría de los casos, desde antes.

Con todo, las leyes daban una amplia discrecionalidad al gobierno para poderlas usar como instrumento de poder y beneficiar a los aliados políticos. Cuando a pesar de esta amplitud las leyes no eran convenientes para el ejecutivo, se podían cambiar con relativa facilidad, dada la amplia mayoría del PRI en ambas Cámaras. La Constitución misma era fácilmente reformable.¹³

Si bien el poder judicial estaba sujeto a presiones en casos importantes, en el día a día tenía mayor margen de maniobra del que normalmente se reconoce. Por ejemplo, algunos de los primeros intentos de repartir la tierra a través de expropiación de latifundios fueron frenados por el poder judicial. Para no tener que litigar cada paso de la reforma agraria, el gobierno de Abelardo Rodríguez sencillamente optó por reformar la Constitución y exentar expresamente a los actos de reparto de tierra de la protección que brinda el juicio de amparo.¹⁴

Pero en materia tributaria, lejos de cerrar la puerta del amparo, ésta se fue abriendo primero en los años treinta y luego con mucha más claridad en los años sesenta. Sin duda el gobierno hubiera podido reformar la Constitución para que quedara claro que en materia tributaria el amparo no debía ser aceptado. En los años sesenta el gobierno hizo reformas controversiales, incluida la nacionalización de la industria eléctrica y una propuesta de enseñanza calificada como contraria a los valores tradicionales mexicanos que fue duramente criticada por sectores de la clase media.

Fue también el periodo donde se intentó, con poco éxito una reforma fiscal que agregara todos los ingresos para fines del pago del impuesto sobre la renta, para enfrentar el crónico y bajo nivel de impuestos recaudados por el gobierno mexicano. Quizá no se deseó promover cambios constitucionales en una materia donde el conflicto con los empresarios era abierto y donde prevalecía una suerte de pacto. En éste el gobierno garantizaba rentabilidad, incluidos bajos impuestos, a cambio de altas tasas de inversión. En términos de crecimiento y estabilidad macroeconómica, fue durante casi tres décadas un intercambio favorable para ambas partes.

¹³ En el periodo que va de 1921 hasta 1997, cuando el PRI pierde la mayoría en la Cámara de Diputados, se hicieron 411 reformas constitucionales. Fuente: Centro de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados. www.diputados.gob.mx

¹⁴ Aprobado durante el gobierno de Abelardo Rodríguez y publicado a principios del gobierno de Lázaro Cárdenas, se modificó la fracción XIV del artículo 27 Constitucional para quedar de la siguiente manera: “Los propietarios afectados con resoluciones dotatorias o restitutorias de ejidos o aguas, que se hubiesen dictado a favor de los pueblos, o que en el futuro se dictaren no tendrán ningún derecho ni recurso legal ordinario, ni podrán promover el juicio de amparo”, *Diario Oficial de la Federación*, 09 de enero de 1934. Más tarde, en 1947 el presidente Miguel Alemán modificó la misma fracción del artículo 27 restituyendo el juicio de amparo de la siguiente manera: “Los dueños o poseedores de predios agrícolas o ganaderos en explotación, a los que se haya expedido o en el futuro se expida, certificado de inafectabilidad, podrán promover el juicio de amparo contra la afectación o privación agraria ilegales de sus tierras o aguas”. *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1946.

Aventuro una hipótesis adicional: era un tema nuevo y poco visible. Los cambios legales en la materia en esos años no eran tantos. El amparo podía permitir, además, un cierto espacio para poder favorecer a ciertos causantes, pero se podía cerrar cuando así convenía.

Lo cierto es que en 1960 se publicaron diversos criterios que se mostraban a favor de que el Poder Judicial Federal estuviera facultado para conocer sobre los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria. Destaca el del ministro Felipe Tena Ramírez en el que se determinó “que las condiciones de que el impuesto fuera exorbitante o ruinoso o de que el poder legislativo se hubiere excedido de sus facultades constitucionales, eran materia de fondo del amparo y no de su procedencia”.¹⁵ Con esto, se eliminó el “obstáculo legal que impedía la procedencia de muchos amparos que impugnaban la inequidad y desproporcionalidad de impuestos”.¹⁶

Con todo, en los casos importantes, el gobierno tenía la capacidad de presionar a la SCJN. Cuando vinieron reformas importantes, como con la promulgación de la ley del IVA publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, se ampararon algunos contribuyentes, pero el gobierno pudo evitar que prevaleciera la visión de que proporcional era progresivo, como se había entendido en buena parte de la jurisprudencia de la SCJN, y que el IVA al tener una sola tasa no lo era.

Caso similar fue el de la reforma a la ley del ISR durante la administración del presidente Salinas, cuando se estableció una sola tasa en el impuesto para las personas morales.¹⁷ La SCJN concedió un amparo a la empresa Porcelanite, la cual argumentó: “el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de proporcionalidad consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en razón de que la tasa del 35% no atiende a la capacidad económica de los contribuyentes”. Asimismo argumentó que “el principio de proporcionalidad significa que los impuestos deben fijarse en función de la capacidad económica de los causantes, máxime en un tributo sobre el ingreso como el que se reclama, de tal forma que los que reciben mayores ingresos contribuyan de manera cualitativamente superior a los de menores recursos” y que “la proporcionalidad se logra estableciendo tarifas progresivas y no mediante una tasa única que se aplique a la totalidad de los contribuyentes, porque al aplicarse a todos por igual y sobre la totalidad de ingresos acumulables, es lógico que no se toma en cuenta su capacidad económica, la que se mide de acuerdo al monto de sus ingresos”.¹⁸

¹⁵ En la jurisprudencia hasta ese momento se consideraba que el Poder Judicial de la Federación sólo podía estudiar la proporcionalidad y equidad de los impuestos en el caso de que estos resultaran “ruinosos, notoriamente excesivos o casi confiscatorios”.

¹⁶ Génaro David Góngora Pimentel, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007, p.187.

¹⁷ Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el jueves 28 de diciembre de 1989, Título II. De las personas morales, disposiciones generales. “Art. 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 35%”.

¹⁸ Amparo en revisión 6141/90. Porcelanite, S.A. de C.V.

Este amparo no provocó contagio porque aparentemente luego vino la presión del ejecutivo y la Corte terminó por aceptar que lo proporcional no tiene que ser progresivo. Con todo, Porcelanite mantuvo una condición de privilegio hasta que en 1994 la tasa bajó a 34% y se volvieron a amparar aunque en este caso sin éxito, pues ya para entonces la Corte había determinado con claridad: "En efecto, pagar tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, y ello porque, simplemente, en la composición legal de la base gravable se tienen en cuenta, como ocurre en el impuesto que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible".¹⁹

La pequeña enfermedad de ampararse inició su transformación a epidemia después del impuesto al activo, donde muchos abogados empezaron a aprender de la utilidad de este mecanismo. El 1 de enero de 1989 entró en vigor la Ley del Impuesto al Activo Neto de las Empresas ahora Ley del impuesto al Activo. La idea era que todas las empresas, aun las que reportaran pérdidas, pagaran impuestos de acuerdo con sus bienes inmuebles, maquinaria y equipo, principalmente. Esto para evitar que las empresas que no registraban ganancias económicas gravables durante el año, dejaran de pagar sus impuestos.²⁰ Entre 1989 y 1990, 13 mil empresas solicitaron amparo y hasta el 5 de abril de 1995 se les negó a 10 mil,²¹ pero el 6 de abril de 1995 cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorgó el primer amparo contra el impuesto al activo, a favor de La Consultora en Servicios Jurídicos Fiscales S.A., el camino se les abrió a muchas más. El fallo de la Corte "revirtió numerosas decisiones anteriores, las cuales establecieron 50 tesis de jurisprudencia".²² El 22 de febrero de 1996 el pleno de la Suprema Corte otorgó el amparo a diez compañías en contra del artículo sexto de la Ley del Impuesto al Activo,²³ dentro de las empresas que obtuvieron el amparo se encuentran "Chicles Adams; Arrendadora Hotelera del Suroeste; Compañía Embotelladora Nueva Obregón; Empresa Mexelec; Complementos Alimenticios; Zahori; Inmobiliaria la Montaña; Compañía Harinera La Laguna; Martex y María del Carmen Huerta Rodríguez y Coagraviados."²⁴ Para el 26 de febrero del mismo año la Corte otorgó otros once amparos siendo en total 21 empresas las que lograron un fallo positivo.

El fallo de la Corte a favor de los quejosos se concedió luego de que los ministros consideraran inconstitucional la fracción I del artículo 6 por violar la

¹⁹ Amparo en revisión 1516/94.Porcelanite, S.A. de C.V.

²⁰ Norma Jiménez, "Eximen a empresas de pagar el Impac", *Reforma* 30 de agosto de 1996.

²¹ Mariel Zúñiga, "Inminente fallo contra el Impac", *Reforma*, 24 de enero de 1996.

²² Sergio Sarmiento, "La Corte y los activos", *Reforma*, 05 de mayo de 1995.

²³ Jesús Aranda, "Inequitativo, eximir a bancos del impuesto al activo: SCJN", *La Jornada* 23 de febrero de 1996.

²⁴ Mariel Zúñiga, "Exigirán eliminar Impac", *Reforma* 26 de febrero de 1996

garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, ya que no grava a las sociedades del sistema financiero, entre otras, por considerar difícil medir con exactitud el activo. Fue el principio de una creciente epidemia, donde cada reforma a la ley fiscal venía acompañada de una cascada de amparos, ya que ganar uno, implicaba importantes ingresos para el amparado y sus abogados.

Con la democratización, el amparo en materia tributaria se ha vuelto un problema más complicado para la autoridad fiscal. La dispersión del poder ha hecho más difícil reformar las leyes ya que hay que negociar con los partidos de oposición y con el propio partido en el poder. Dada la falta de regulación en el tema de cabildeo en México, hay legisladores trabajando para los intereses afectados en caso de cambios en las leyes tributarias. Como resultado de ello, no es difícil que las leyes tributarias salgan con contradicciones y resquicios que hagan posibles ingresos potenciales importantes por devoluciones motivo de amparos para algún sector o empresa determinada, la cual puede estar siendo representada por algún legislado, sin que se sepa, ya que no hay la obligación de hacerlo.

Además, tanto la Suprema Corte como los empresarios ganaron independencia frente al ejecutivo. Son menos vulnerables a las presiones aun en casos muy visibles y costosos para el fisco, por lo que la industria del amparo fiscal tendió a florecer. Tenía las bases jurídicas para hacerlo. La jurisprudencia y sus bases normativas no se disputan ni entre los principales actores ni en los propios medios de comunicación. La visión "garantista" dominante se toma como dada por la comunidad interesada e incluso por una comunidad más amplia de actores que no la cuestionan.

Para los litigantes de este jugoso mercado el amparo en la materia es, nada sorprendentemente, un derecho fundamental de los mexicanos y parte central del pacto fiscal. Romperlo, argumentan, sería un atentado contra los derechos de los mexicanos. Para la mayoría de los abogados, educados dentro del mismo tipo de escuela y doctrina, es difícil incluso entender lo extraña que es esta figura desde el punto de vista del derecho fiscal comparado.

Por su parte el Congreso no reclama su espacio. Está empezando a ser independiente y el conflicto central ha sido con el ejecutivo. Una parte de ese espacio lo ocupan algunos legisladores bien conectados con los intereses potencialmente afectados que han ganado una gran influencia dentro de sus respectivos partidos. No se le contraponen dentro del propio Congreso una institución propia fuerte que pueda evaluar el impacto de pequeños cambios en la ley con dedicatoria a algún grupo de interés.

A su vez el poder ejecutivo no estaba inicialmente preparado para enfrentar la avalancha de amparos en los tribunales que fue creciendo, como se verá, en la medida en que se mostraban las oportunidades que implicaban para los contribuyentes. Su influencia derivaba de la concentración de poder, que podía ser usada en caso de ver amenazado sus intereses fundamentales.

Este poder quedó seriamente debilitado con la llegada al poder de un partido político, el PAN, con poca experiencia de gobierno, vinculado a algunos de los grupos que litigan vía el amparo, y sin mayoría en ninguna de las dos Cámaras del poder legislativo.

Ha existido una suerte de pacto donde este instrumento es aceptado como algo normal con lo que hay que contender. Se han cuestionado poco sus altos costos de transacción para todos los involucrados y en particular el fiscal para la hacienda pública. Sólo hasta hace relativamente poco se ha empezado a cuestionar su validez y legitimidad y el gobierno ha empezado a ganar con mayor frecuencia casos importantes gracias a una mayor capacidad de litigio.

2.1. Justicia para los grandes

El amparo es un proceso oneroso. En general se cobra una cuota fija por presentar el asunto, más cierto porcentaje de ingreso adicional, que oscila entre 3 y 10% de lo recuperado, en caso de éxito. Si bien en teoría está al alcance de todos los contribuyentes y en la práctica llegan buenas demandas que involucran empresas pequeñas o medianas, en ocasiones porque el afectado es un pequeño empresario (el caso del artículo 2-C de la Ley del IVA), el amparo fiscal tiene sentido para quienes tienen amplios recursos y cuyos asuntos involucran grandes montos fiscales potenciales en disputa. Para ellos, el costo de invertir en un amparo se justifica por la potencial ganancia que pueden obtener. Más aún en la medida en que la SCJN optó no sólo por frenar la acción del ejecutivo hacia adelante, sino en exigir la devolución de los impuestos declarados inconstitucionales, incluidos impuestos indirectos, es decir pagados por el consumidor, esto último por lo menos hasta 2004.

Mientras que para los grandes contribuyentes tiene sentido actuar judicialmente contra las autoridades hacendarias, para los contribuyentes de menor tamaño esta inversión no es tan rentable, dado los costos fijos de entrada. Quienes no optan por la pura evasión, se suelen enfrentar a una autoridad que puede ser discrecional y autoritaria. Así, el gobierno tiene limitaciones sólo frente a una minoría de contribuyentes, pero son los más importantes, y frente a la gran mayoría, tiende a ser una autoridad más discrecional y abusiva.

Como lo han argumentado Mancera Arrigunaga y Molina Chie, "La gran mayoría de los amparos son interpuestos por un reducido número de empresas (grandes contribuyentes) con acceso a asesorías sofisticadas, que año con año impugnan las misceláneas fiscales, oponiéndose sistemáticamente a las mismas".²⁵ Tienen mayor capacidad para contratar a los grandes despachos con mejores litigantes y más acceso al cabildeo.

²⁵ Luis Felipe Mancera de Arrigunaga y Molina Chie, Óscar, "No abusemos del amparo fiscal", en *El mundo del abogado*, febrero 2008, p. 57. Según los datos de estos autores, del total de contribuyentes, en el periodo 2002-2004 se ampararon 3% de los contribuyentes registrados, mientras que en el periodo 2005-2007, 2%.

Con todo, en la medida en que bastan cinco decisiones en el mismo sentido para que todo el poder judicial quede obligado a actuar en el sentido de los amparados, el sistema termina por beneficiar a todos, cuando se trata de amparo a leyes en los que se genera una jurisprudencia. Así, las grandes empresas y sus buenos abogados les dan "servicio" a todos los contribuyentes. Sin embargo, la protección inicial sólo la obtienen las empresas que se ampararon, amén de que hay casos donde, al no generarse jurisprudencia, sólo se beneficia una o unas cuantas empresas, como veremos más adelante.

3. El tamaño de la industria

Se trata de una industria grande y con tendencia al alza, tanto por la necesidad de mayor recaudación que ha llevado a frecuentes cambios legales, como por el efecto de contagio típico de toda epidemia: si ves que tu vecino tiene éxito amparándose, sigues la misma estrategia. De hecho, la literatura académica ha mostrado que una de las razones fundamentales para explicar la evasión de impuestos es el contagio de tus vecinos. En la medida en que algunos evaden sin costo, otros tienden a seguir el mismo comportamiento. Así también, en la medida en que unos se amparan con éxito otros intentan seguir ese camino.

Según datos de la Procuraduría Fiscal durante el periodo que va de 1996 a 2001, la procuraduría recibió 48,813 amparos mientras que durante el periodo que va de 2002 a 2007 recibió 134,323 amparos. El aumento de un periodo a otro fue de 176%.

Los siguientes cuadros dan cuenta de esa evolución y del costo para la autoridad de contestar cada uno de estos amparos. Contestar es crucial en el caso de sentencias favorables, pues de no hacerlo pierden los casos. El número de abogados se refiere a los que tiene la Procuraduría Fiscal y da cuenta de la carga que implican estos amparos.

JUICIOS INICIADOS (2002-2007)

2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
18,908	30,513	23,673	25,720	12,591	22,852	134,257

ABOGADOS EN SUBPROCURADURÍA DE AMPARO: 75

JUICIOS INICIADOS CONTRA LEYES FISCALES (2002-2007)

2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
10,265	21,987	15,435	19,286	8,085	18,729	93,787

ABOGADOS: 55

NÚMERO DE NOTIFICACIONES (2002-2007)

2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
189,772	272,017	396,540	330,755	175,744	285,045	1,649,873

CARGA DE TRABAJO (2002-2007)

2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
2530.29333	3626.89333	5287.2	4410.06667	2343.25333	3800.6	21998.3067

CARGAS DE TRABAJO (LEYES) DE 2002 A 2007

2002	2003	2004	2005	2006	2007	TOTAL
2170.27273	3748.01818	5875.94545	4987.50909	2386.90909	4502.07273	23670.7273

Durante el periodo que abarca de 2002 a 2007, las cargas de trabajo relacionadas con leyes sumaron un total de 23670.7273. El año que mostró más cargas fue 2004 con un total de 5875.94 casos. Con estas cargas de trabajo, no es inusual que por un error el gobierno pierda un amparo. Este fue, por ejemplo, el caso de un juicio de amparo promovido por Continental Airlines en contra de la Ley Federal de Derechos, en lo que se refiere al espacio aéreo para el año 2006.

En este caso, el juez de distrito que concedió el amparo erróneamente notificó la resolución a la PGR, con lo cual la autoridad encargada de llevar estos casos, la subprocuraduría de amparos de la SCHP no cumplió con los tiempos. La subprocuraduría interpuso un incidente de nulidad de notificaciones. Este fue declarado fundado por el juez. Posteriormente, se interpuso recurso de revisión contra la sentencia dictada originalmente por el juez de distrito, sin embargo, la quejosa interpuso recurso de queja contra la resolución que declaró fundado el incidente y, el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa en el D.F. resolvió que el recurso del ejecutivo fue extemporáneo y con lo cual se declaró firme la sentencia que concedió el amparo. El argumento se basó en el artículo 320 del Código Federal de procedimientos civiles:

“Artículo 320. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, si la persona mal notificada o no notificada se manifestare, ante el tribunal, sabedora de la providencia, antes de promover el incidente de nulidad, la notificación mal hecha u omitida surtirá sus efectos, como si estuviese hecha con arreglo a la Ley. En este caso,

el incidente de nulidad que se promueva será desechado de plano.”²⁶

Otras empresas no obtuvieron el amparo y tuvieron que competir en desventaja por un error formal. El error pudo ser “inducido”, aunque también es probable que sea resultado simplemente de las enormes cargas de trabajo que implican procesar tantos amparos.

3.1. ¿Suprema Corte o tribunal fiscal?

La carga para la SCJN de los amparos contra leyes tributarias es muy elevada. Durante 2007, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia resolvió 313 asuntos de diversa índole en 122 sesiones. Aunados a estos asuntos, la primera sala tuvo 40 sesiones en las que resolvió 1698 asuntos, mientras que la segunda sala resolvió 1850 asuntos en 36 sesiones. Así, en total, la Suprema Corte de Justicia resolvió 3861 asuntos en 197 sesiones.

El informe de la primera sala es revelador de lo importante de este recurso en el trabajo de la SCJN.²⁷ En total, durante 2007, sólo en el rubro amparos, se recibieron 827 asuntos. De éstos, 156 fueron penales, 90 civiles, 553 administrativos-fiscales, 11 familiares, 2 de derecho internacional y 15 se remitieron al pleno. Así, 66.86% de los amparos recibidos se refieren a cuestiones administrativo-fiscales.²⁸ Cabe señalar que la primera sala está especializada en materias civil y penal. Le toca ver lo administrativo, lo cual incluye lo fiscal porque la segunda sala, en principio la responsable de ver los asuntos administrativos, no lograría desahogar todos los asuntos a su cargo. Además, dado el tipo de casos que llegan a la SCJN, sin los asuntos administrativos, la primera sala tendría una carga muy baja.

Datos de esta primera sala que son más claros que los de la otra y del pleno, indican que del total de los amparos en revisión resueltos, 34.64% se amparó, 37.34% se negó, 1.47% se sobreseyó, 16.46% se reservó jurisdicción, 2.70% se remitió al pleno, 3.46% se resolvió en algún otro sentido y 3.93% se desechó.

En el caso de los amparos directos en revisión, la resolución se concedió a 10.47%, se negó a 35.71%, se remitió al pleno a 0.95%, se desechó a 50.71%, en tanto que el 2.16% restante se resolvió de manera diversa.

Por otro lado, en el informe el ministro José Ramón Cossío, presidente de la primera sala durante el año 2007 destaca que una cuestión importante es la ligera diversificación en los porcentajes de los artículos constitucionales considerados violados. Con todo, del total de casos, 11% corresponde a la

²⁶ Citado en Q.A. 87/2006. Quejosa: Continental Airlines, INC.

²⁷ Informe de labores del Poder Judicial de la Federación 2007. México D.F., 14 de diciembre de 2007. SCJN.

²⁸ Se refiere a la suma de todo lo que en el informe dice “amparo” una parte es de “amparos en revisión” y otra es de “amparos directos en revisión”, *Ibid.*

fracción IV del artículo 31 constitucional, 40% a los artículos 14 y 16, 7% al 17, 2.5% al 5º, 2.2% al 22, 1% al 8º y 16% a artículos varios.

Para 2007 el presupuesto asignado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue de 3,170,357,772 pesos. No se tiene un dato exacto de qué cantidad de tiempo le dedican a los asuntos fiscales, pero pareciera que por lo menos la mitad, con lo cual se utilizan en esa proporción recursos fiscales para un instrumento de defensa que no existe en otras partes del mundo. Este dato no toma en cuenta todo el costo del proceso en las otras instancias en donde también consume tiempo y recursos del poder judicial, ni los elevados costos para el ejecutivo, no sólo presupuestal, sino en atención de los altos funcionarios en estos asuntos, con lo cual descuidan otras áreas de trabajo. La industria del amparo requiere (o gasta) una gran cantidad de recursos humanos y financieros que podrían ser utilizados en otras áreas.

3.2. El éxito de la industria

Si bien las cargas de trabajo de la procuraduría fiscal son muy elevadas, la tasa de éxito del contribuyente no es alta, aunque depende mucho de si en el año un tema específico fue o no declarado inconstitucional.

NÚMERO DE SENTENCIAS RECIBIDAS, A FAVOR Y EN CONTRA DE LA AUTORIDAD (2002-2007)

SENTENCIAS	TOTAL	FAVOR	CONTRA	FAVOR
2002	4,917	3748	1169	76.23%
2003	12,103	3724	8379	30.77%
2004	18,188	9842	8346	54.11%
2005	16,988	13443	3545	79.13%
2006	9,969	8461	1508	84.87%
2007	10,035	8404	1631	83.75%

Aunque la tasa de éxito para la autoridad es relativamente alta, el costo para la autoridad hacendaria de los amparos perdidos es muy significativo. Según datos de la SHCP,²⁹ entre 2002 y 2004 se regresaron al contribuyente por derrotas en los tribunales unos 42 mil millones de pesos. Si estamos hablando de un porcentaje de honorarios por asunto ganado de 5%, que es más bien conservador, para los despachos estamos hablando de 2,100 millones de pesos. El resto, casi 40 mil millones de pesos es un jugoso recurso que va a dar a las empresas. Sirva como referencia que las empresas en bolsa bajo el

²⁹ Subsecretaría de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

control de Carlos Slim Helú (América Móvil, Telmex, Grupo Carso y GF Inbursa) en 2007 tuvieron una utilidad neta de 122, 370.1 millones.³⁰

Los asuntos que causaron el quebranto son los que se explican en el cuadro siguiente:

COSTO DE JUICIOS PERDIDOS³¹

CONCEPTO	PERIODO DE IMPACTO	MONTO
ISR, IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO	2002-2004	\$2 MIL MILLONES
ISR EXENCIÓN BONOS BURÓCRATAS (ARTÍCULO 109, FRACCIÓN IX)	2002-2004	\$20 MIL MILLONES
ISR, IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS SUNTUARIOS	2002-2003	\$9 MIL MILLONES
IVA, SISTEMA DE ACREDITAMIENTO	2003-2004	\$12 MIL MILLONES
	TOTAL:	\$43 MIL MILLONES

No sólo están los asuntos perdidos. Está siempre la espada de Damocles respecto a los asuntos que se pueden perder. El costo en caso de perder los principales asuntos en juego de 2005 a 2006 hubiera implicado la pérdida de unos 282 mil millones de pesos.³² Sirva como referencia que durante 2005 los ingresos tributarios fueron de 808,193 millones de pesos mientras que en 2006 los ingresos tributarios fueron de 890,078 millones.

MISCELÁNEAS IMPUGNADAS EN EL PERIODO 2005-2006

CONCEPTO	PERIODO DE IMPACTO	MONTO	PORCENTAJE DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS
ISR COSTO DE LO VENDIDO	2005-2006	\$70 MIL MILLONES	8.24%
SISTEMA DE ACREDITAMIENTO IVA	2005-2006	\$15 MIL MILLONES	1.77%
ISR TARIFAS DE PERSONAS FÍSICAS	2005-2006	\$180 MIL MILLONES	21.20%
RÉGIMEN DE CAPITALIZACIÓN INSUFICIENTE	2005-2006	\$3 MIL MILLONES	0.35%
PAGO DEL DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO	2005-2006	\$8 MIL MILLONES	0.94%
DERECHO POR EL USO DEL ESPACIO AÉREO	2005-2006	\$4 MIL MILLONES	0.47%
	TOTAL	\$282 MIL MILLONES	33.21%

³⁰ “Los 100 empresarios más importantes de México”, Revista *Expansión*, número 989, abril 2008.

³¹ Según un experto cercano a la SCJN en este periodo, “debe destacarse que muchos de los asuntos se perdieron porque el subprocurador de amparos promovía los recursos sin legitimación pasiva y, a veces, bajó la firma a los directores de amparo contra Leyes, por lo que las sentencias de primera instancia quedaron firmes por causa imputable exclusivamente a la SHCP”.

³² Subsecretaría de ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En las pérdidas reales y potenciales no está incluida la pérdida económica que implica gastar recursos de las empresas y del gobierno, o sea de los contribuyentes, en litigios que en otros países no existen, ni la pérdida de las empresas que tienen amparos y que dejan de pagar, ni la de todos los negocios paralelos que pueden hacer las empresas que tienen algún amparo ganado y que pueden vender a otras condiciones fiscales de excepción.

Como era de esperarse, la reforma fiscal de 2007 llevó nuevamente a una gran cantidad de amparos. Sólo para el caso del IETU, el impuesto más importante de la reforma, se han presentado “29 mil 604 amparos contra este impuesto, por un total de 37 mil 572 quejosos, un nuevo récord histórico de amparos contra una norma fiscal. De los quejosos, 30 mil 795 son empresas, incluidas casi todas las grandes corporaciones del país.³³ En este caso podemos ver que “prácticamente todas las grandes empresas del país se ampararon. La lista incluye a General Motors, Grupo Modelo, Chrysler, Bimbo, General Electric, Vitro, Siemens, HSBC, IBM, Hewlett-Packard, Peñoles, Nissan, Pepsico y Philips.”³⁴

Para 2008 los montos estimados de pérdidas en caso de ser declarados inconstitucionales son la expectativa de ingreso para este mismo año de:

TIPO DE IMPUESTO	MONTO EN MILLONES DE PESOS
IESPS GASOLINAS	12,348.3
IETU	69,687.5

Con todo, el poder judicial empieza a reaccionar a la lógica de la industria. Siguiendo el exitoso ejemplo de los amparos contra las reformas a la ley del ISSSTE, han concentrado los casos en 2 juzgados de distrito en Puebla. Esto permitirá procesar con más unidad y eficiencia los amparos y disminuir el riesgo de decisiones contradictorias que terminan por hacer de un juicio basado en la supuesta inequidad y falta de proporcionalidad una de las mayores fuentes de inequidad en nuestro sistema tributario, como se verá en los dos casos siguientes.

³³ “Van panaderos contra el IDE”, Víctor Fuentes, *Reforma*, 27 de agosto de 2008.

³⁴ *Idem*.

4. Dos casos de justicia fiscal a la mexicana

4.1. El IVA al jugo o el desfalco al consumidor

Un tema particularmente injusto se refiere al caso de los impuestos al consumo, donde la contribución no la paga el quejoso, sino el consumidor que había pagado el impuesto. En palabras del ministro Juan Díaz Romero: "Aún cuando es verdad que la quejosa es contribuyente del impuesto al valor agregado, también lo es que dicho impuesto lo translada [el quejoso] a las personas que adquieren el bien o el servicio y son éstos en quienes recae directamente la carga impositiva".³⁵ Un caso representativo de esto fue la solicitud de los quejosos, avalada por la SCJN, de regresar a productores de jugos el IVA cobrado. Si bien ésta aceptaba que el impuesto había sido pagado por los consumidores y no había forma de regresárselo, se le exigió a la autoridad le fuera devuelto a los quejosos que habían ganado el amparo. Una reforma posterior³⁶ que partió de una jurisprudencia de la Corte, la cual pareciera se dio cuenta de la inequidad implícita en regresar impuestos indirectos, impediría en el futuro la devolución de un impuesto como éste.

La historia del IVA 15% en jugos es la siguiente. Mediante sentencia dictada en el expediente número 10024/92 por el Tribunal Fiscal de la Federación, se determinó que la enajenación de jugos y néctares que realizaba la empresa comercializadora de Jumex, debía ser gravada a la tasa del 0% del IVA. Así, con base en esta resolución la empresa solicitó la devolución de cantidades pagadas por concepto de IVA para los años 1989 a 1993. La autoridad devolvió el IVA actualizado de 1989, 1990, 1991 y 1993, en cantidad de \$219'463,391.7, no obstante no consideró intereses respecto a esos ejercicios, ya que la sentencia únicamente obligó a devolver intereses por 1992.

En septiembre de 1997, la empresa solicitó la devolución de los intereses, sin embargo, en mayo de 1998, le fue negada, por lo que interpuso recurso de revocación que también le fue negado. En contra de esta resolución en marzo de 1999 interpuso el juicio de nulidad, y la sala ordenó que la autoridad devolviera los intereses correspondientes a 1989, 1990, 1991, 1993, cuyo monto devuelto en 2001, ascendió a la cantidad de \$445'986,942.20. No conforme y bajo el argumento de que existió defecto en el cumplimiento de la sentencia en marzo de 2001, se interpuso recurso de queja, en cuya resolución se determinó el pago de intereses respecto al ejercicio de 1993, calculados por un periodo de cinco años, hasta 1998. Después de una serie de recursos de amparo interpuestos por la empresa con el fin de recuperar la

³⁵ Amparo en revisión 2743/97. Quejoso: Jugos del valle, Sociedad Anónima de Capital Variable.

³⁶ Reforma al Código Fiscal de la Federación 2004. La devolución de cantidades a favor que correspondan a impuestos indirectos por pagos de lo indebido sólo procederá a favor de quien realizó el pago del impuesto y no a quien lo trasladó.

devolución de intereses, en 2004 se efectuó la devolución en la que se especificaron cambios en la forma en que la autoridad debía tomar en cuenta cada uno de los meses que abarcaron los cinco años, misma que ascendió a \$6'467,507.00.³⁷

Paralelamente, el 7 de diciembre de 1995 se expidió un decreto que modificaba algunas leyes fiscales y expedía algunas nuevas. Uno de los puntos más importantes de tal decreto fue la reforma en enero de 1996 del artículo 2-A.³⁸

La comercializadora de Jumex (Eloro, S.A.) presentó un amparo en 1996 en contra del IVA en jugos, néctares y extractos de fruta.³⁹ Uno de sus argumentos era que:

el artículo 2-A, fracción I, inciso b, numeral 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que el precepto legal combatido no es equitativo, al exceptuar de la tasa 0% establecida para la enajenación de productos destinados a la alimentación, a las bebidas distintas de la leche como los jugos y néctares, que es un producto destinado a la alimentación y que con ello se ocasiona un trato inequitativo, al obligarlo a cubrir 15% del impuesto al valor agregado establecido en el artículo 2-A, cuando los jugos y néctares son alimentos indispensables para la vida humana.⁴⁰

La Corte respondió que el principio de equidad se refiere a la capacidad de cada individuo para aportar impuestos. Así, las tarifas aplicadas son progresivas porque así los contribuyentes de mayores recursos pagarán más. Además, la Corte considera que los jugos y similares no son productos tan indispensables como la leche. La gente con menos recursos no se vería tan afectada por la imposición del IVA a productos no básicos.

A Eloro le fue negado el amparo pero la comercializadora argumentó violaciones de los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, además de afirmar que la ley era inconstitucional puesto que los jugos y similares son alimentos. La Corte rechazó éste último argumento puesto que la ley se aplica a individuos similares en la misma magnitud. Es decir, a todos los que comercializaron jugos se les aplicó el IVA.

La comercializadora de Jumex, por otra parte, hizo notar que el IVA es un impuesto indirecto, lo cual significa que su imposición "refleja exactamente la misma capacidad contributiva, independientemente de la situación

³⁷ Juicio de Nulidad 3685/99-II-09-6 promovido por Frugosa, S.A. de C.V.

³⁸ Amparo en revisión 474/2001. Quejosa: Comercializadora Eloro, S.A.

³⁹ Marisol Huerta, "Buscan beneficio del IVA", *Reforma*, 27 de marzo de 2003.

⁴⁰ Amparo en revisión 474/2001. Quejosa: Comercializadora Eloro, S.A, p. 9.

económica de los consumidores finales”.⁴¹ Sin embargo, el IVA y las excepciones que pudieran tener son considerados en cuanto a sus fines extrafiscales. Es decir, el legislador decide si implementa un impuesto sobre una clase determinada de alimentos, sin que esto pueda ser considerado como una violación a la equidad tributaria.

Finalmente, el artículo 2-A fracción I, inciso b, numeral 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue reformado mediante decreto el 15 de diciembre de 1995, pero aclarándose que la finalidad de este artículo era desgravar únicamente a los alimentos de la canasta básica. De manera tajante, se menciona que, aunque la leche es un alimento básico, los jugos y sus similares no fueron considerados por el legislador como productos de la canasta básica porque el consumo de los mismos no está generalizado. El artículo quedó de la siguiente manera:

El impuesto se calculará aplicando la tasa de 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: b) medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de: 1) bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

Sin embargo en 2003, la SCJN decidió que el IVA sobre jugos, néctares y concentrados era inconstitucional. Hubo posiciones encontradas al respecto en el Pleno de la Suprema Corte. Durante la discusión, el ministro Díaz Romero argumentó que el Legislador le puso tasa 0% a la leche y a los jugos 15% porque “no pueden equipararse una y otra bebida; la leche es un alimento de consumo popular y generalizado sobre todo para los niños”.⁴² Asimismo, dijo que hay precedentes de la Suprema Corte de Justicia que datan desde hace casi treinta años en donde :

...se establece el criterio de que las contribuciones, además del propósito recaudatorio, que para sufragar el gasto público, de los estados, de la Federación, de los Municipios, tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país,

⁴¹ Amparo en revisión 474/2001. Quejosa: Comercializadora Eloro, S.A.

⁴² Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativa al amparo en revisión número 474/2001, promovido por Comercializadora Eloro, S.A. celebrada el martes 26 de agosto de 2003. p. 9.

mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos...⁴³

El ministro Díaz consideró que no se viola el principio rector de equidad tributaria porque se trata de productos completamente diferentes.

Por el contrario, el ministro Silva Meza argumentó a favor de conceder el amparo pues dijo que:

...es totalmente difícil que en el planteamiento jurídico, aquí se analice caso por caso para ver hasta qué grado de alimentación tienen, con mayor intensidad o no menor intensidad en sus componentes, más fruta, menos fruta, menos concentrados, más concentrados; en tanto que inclusive el agua azucarada podría presentar inclusive un aporte alimenticio, pero aquí la situación de desigualdad se está presentando, en tanto que hay una grabación tasa "0", tasa 15 o tasa 10 y en función del estado en el cual se presenta, sólidos, semisólidos o líquidos, lo cual desde mi punto de vista implica una clara violación a la equidad tributaria...⁴⁴

Con base en este argumento se le otorgó el amparo a la Comercializadora Eloro por siete votos a favor y dos en contra. Las empresas que no interpusieron una demanda de amparo tendrían que seguir pagando el impuesto. En el caso de Herdez y Comercializadora Eloro, la SHCP tendría que devolverles el monto equivalente a lo que pagaron.⁴⁵

Esto llevó a devoluciones de casi 700 millones de pesos al inicio de la administración del presidente Fox, siendo que ésta sentencia se dictó ya estando en vigor el nuevo artículo 22 del Código Fiscal, la cual limitaba la posibilidad de obtener esta devolución, aunque la demanda había sido previa a esta reforma. Basado en el principio de equidad y proporcionalidad la SCJN decidió que el Congreso no podía optar por apoyar el consumo de leche frente al del jugo y permitió que el dinero de los consumidores se volviera una utilidad para las empresas que habían ganado el amparo.

4.2. El caso Alsea o la inequidad de la justicia

Uno de los casos más notados de la inequidad que produce el amparo en materia tributaria es el de Alsea.⁴⁶ El caso comenzó cuando diversas empresas de comida rápida como KFC, Pizza Hut y McDonald's interpusieron el recurso de amparo contra los efectos de una reforma de 2003 al artículo 2-A de la Ley

⁴³ *Ibid*, p. 10.

⁴⁴ *Ibid*, p. 18.

⁴⁵ Carlos Avilés y Orquídea Soto, "Declara la Corte inconstitucional cobro del IVA en jugos y néctares", *El Universal*, 27 de agosto de 2003.

⁴⁶ Alsea es el principal operador de las cadenas de comida rápida Domino's Pizza, Burger King y Popeyes.

del IVA en la que se establecía la tasa de 15% a las ventas en establecimientos de comida rápida. A todas estas empresas y a la propia Alsea, que agrupa a varias franquicias como Domino's Pizza, Starbucks Coffee, Burger King, Popeye's Chicken & Seafood y Chili's Grill & Bar, el recurso de amparo solicitado les fue rechazado.

El único que logró su cometido fue el que interpuso una pequeña empresa de Tamaulipas denominada "Operadora Dopitam", un subfranquiciatario del sistema Domino's Pizza México en Tamaulipas.⁴⁷ Aparentemente esto se debió a que se alegó que el entonces subprocurador de amparos no tenía la competencia legal para representar al presidente, en principio a quien va dirigido todo amparo contra el poder ejecutivo federal. Cabe resaltar, sin embargo, que esto se debió a una transición en el criterio de la Corte de quién podía representar al presidente, dado que a algún abogado se le ocurrió litigar este punto que no había sido aclarado con precisión en el pasado. Muchos amparos en otros asuntos también se ganaron por estar firmados por quienes para la Corte no tenían la legitimación activa, por más que así se había hecho por algún tiempo, sin que se hubiera determinado no tenían derecho a hacerlo.⁴⁸ En el caso de Operadora Dopitam aparentemente simplemente se montaron en ese litigio, al tener la suerte de que su amparo viniera firmado por quien no tenía, según se consideró a partir de entonces, el derecho a firmar.

Esta empresa fue "la única del país que le ganó a Hacienda un amparo para librarse del pago del IVA".⁴⁹ Según información pública: "Fue el juzgado décimo de distrito en ese estado el que decidió en junio de 2003 darle la protección a esa compañía."⁵⁰ Mientras todos pagaban el IVA de 15%, este franquiciatario pagaba 0% y aún podía reclamar el IVA pagado a sus proveedores. La inequidad era evidente, pero el daño menor, dado lo pequeño que era "Operadora Dopitam".

Lo que parecía un problema menor se hizo grande cuando "en julio de 2005, Alsea compró Dopitam y la rebautizó como Operadora de Franquicias Alsea, para extender el amparo a nivel nacional a todas sus tiendas".⁵¹ Así, "la tasa cero de IVA que tributa Operadora de Franquicias Alsea (OFA) se

⁴⁷ Alberto Aguilar, La Reforma a la Ley del IVA, "el lío del SAT vs. Alsea y un polémico amparo vía la compra de Dopitam", *Correo, el diario del estado de Guanajuato*, 3 de octubre de 2007.

⁴⁸ La SCJN determinó que el procurador fiscal y sus subordinados no pueden impugnar los amparos concedidos por los jueces federales en favor de los particulares. Así empresas como Volkswagen, Mercedes Benz, Warner-Lambert, Televisa, Panasonic, Alstom, Hitachi, Grupo TMM, Tyco y McDonald's obtendrían reembolsos de los impuestos que impugnaron. "La Corte desechará al menos 194 recursos de revisión que funcionarios de la PFF presentaron en contra de sentencias de primera instancia que concedieron amparos contra diversos impuestos federales. De esos 194 casos, 147 son amparos contra el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario" (Fuente: Víctor Fuentes, "Falla SCJN contra representación fiscal", *Reforma*, 26 de marzo de 2003.

⁴⁹ "IVA con olor a pizza" en CAPITANES de *Reforma*, 5 de octubre de 2007.

⁵⁰ Darío Celis, "Tiempo de negocios, propina el SAT golpe a Alsea: aplicarán IVA en alimentos", *El Semanario*, 9 de enero de 2008.

⁵¹ "IVA con olor a pizza", art. cit. Tan sólo en el año 2006 esta compañía recibió devoluciones de IVA por 145 millones de pesos.

extendió a Domino's Pizza, Burger King y Popeyes; este último inició en marzo de 2004".⁵² Los beneficios de dicho movimiento se ubicarían en devoluciones de más de 600 millones de pesos.⁵³

Mancera Arrigunaga y Molina Chie argumentan respecto a este caso, sin citar el nombre de la empresa: "Esta situación provocó la inconformidad de todo el sector de las cadenas de comida rápida en la república, así como una afectación para el fisco al dejar de percibir en cinco años alrededor de 2 mil millones de pesos por concepto de IVA".⁵⁴

Con la reforma hacendaria aprobada por el poder legislativo el cual modifica el artículo 2-A de la Ley del IVA,⁵⁵ el amparo inicial ganado por Alsea ha quedado sin efecto, pues la ley anterior ya no es vigente.⁵⁶ A partir del primero de enero de 2008 Alsea tendrá que pagar 15% del IVA, aunque sigue el proceso para ver si estaba justificada la devolución para el periodo de octubre de 2006 a abril de 2007.

En palabras de un reporte de la casa de bolsa Banorte, con esta resolución "Alsea sería impactada negativamente por el pago del IVA, lo que se reflejaría en menores ventas y una disminución de los márgenes de rentabilidad de la compañía..."⁵⁷ De ahora en adelante simplemente tendrá las mismas condiciones que las demás empresas del sector.

En el último informe "Resultados y hechos relevantes del cuarto trimestre y año completo 2007", en "Otras cuentas por pagar" se afirma que "el incremento de \$168.1 millones de pesos en otras cuentas por pagar es atribuible principalmente a los saldos pendientes de pago relacionados con la aplicación de la tasa de 0% de IVA en la venta de alimentos, así como por el reconocimiento de los gastos relacionados con el procedimiento jurídico para obtener el debido cumplimiento de la sentencia de amparo y, en menor medida, a la provisión de otros gastos tales como el bono ejecutivo y otros gastos operativos relacionados con crecimiento de la Compañía".

Para poner en perspectiva estos datos cabe considerar que la utilidad neta consolidada en 2007 fue de 489,141 (miles de pesos, cifra expresada en poder adquisitivo al 31 de diciembre de 2007). De acuerdo a información del primer trimestre de 2008, "la utilidad neta de Alsea... cayó 34.5% durante el primer

⁵² *Ibidem*.

⁵³ Alberto Aguilar, art. cit. La cifra estimada es por devoluciones de 15% del IVA y cubre el periodo desde que se benefició del amparo hasta septiembre de 2007.

⁵⁴ *Ibid*, p. 59.

⁵⁵ El artículo 2-A de la Ley del IVA se modificó para quedar como sigue: "Se aplicará la tasa del 15% o del 10% según corresponda [que sean de la frontera para el 10 o del resto del país para el 15] a la enajenación de los alimentos al que se refiere el presente artículo preparados para el consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio", Ley del Impuesto al Valor Agregado, *Diario Oficial de la Federación*, 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada DOF 01 de octubre de 2007.

⁵⁶ Sigue, sin embargo, en disputa si el gobierno tiene que regresar el IVA acumulado o no. Para la empresa, el sentido del amparo original que les favoreció, la implicación es que les tocaba tributar con tasa 0, para el gobierno la implicación es que quedaron exentos y por tanto no proceden las devoluciones.

⁵⁷ *Ibidem*.

trimestre del año, como consecuencia de los altos precios de algunos de sus insumos y a la modificación en la tasa de IVA de 0 a 15% en la venta de alimentos en Domino's Pizza, Burger King México y Popeyes.⁵⁸

El costo del cambio se hizo evidente en el segundo trimestre de 2008 cuando sus utilidades cayeron 84%, explicada fundamentalmente por “el efecto del cambio en la tasa del IVA de 0 a 15%”, según el reporte de Reforma (jueves 24 de julio, p. 2, negocios). Lo que no dice el reporte es que ese cambio fue porque perdieron el privilegio en el que se encontraban ellos frente al resto de la industria que si pagaba un IVA al 15%.

Más que revelador del problema, ahora que ya se quedaron sin el privilegio de la inequidad, el Grupo Alsea, según informes de prensa, está cabildeando para evitar que uno de los sectores con los que compite, la venta de comida para llevar en tiendas de conveniencia, sea tasado con 15%. Un sistema que pone excepciones por todos lados, estará permanentemente en litigio judicial y político para quedar del lado de los privilegios, o para evitar que tu competidor tenga ese privilegio. Por ello, un sistema más simple sería mucho más fácil de administrar y más equitativo.⁵⁹

El juicio de amparo en materia tributaria está fundamentalmente basado en la supuesta violación al principio constitucional de equidad y proporcionalidad en el pago de impuestos. Sin embargo, casos como los aquí analizados terminan por generar una profunda inequidad basada en la suerte o astucia de los litigantes que no se encuentra en otros países.

⁵⁸ Karla Rodríguez, “Pegan IVA e insumos a Alsea”, *Reforma*, 23 de abril de 2008.

⁵⁹ “Todos coludos” en CAPITANES de *Reforma*, 3 de octubre de 2008.

Conclusiones

En México coexisten dos tradiciones igualmente fuertes que se explican por la forma en que se construyó el Estado nacional tras la independencia y cien años más tarde tras la revolución mexicana. Estas dos tradiciones son el liberalismo y el estatismo.

El liberalismo ganó la batalla política e ideológica en el siglo XIX. Quiso hacer de cada mexicano un ciudadano y para ello buscó romper con las principales corporaciones existentes en la época: la iglesia y las comunidades agrícolas. Por ello, la desamortización de las tierras afectaba por igual a ambas corporaciones.

El otro gran objetivo del liberalismo triunfante era limitar el poder del Estado, a su juicio fuente de buena parte de los problemas enfrentados por los gobernados. Instrumento central para evitar el abuso de quienes ostentan el poder fue el juicio de amparo, orgullo de los juristas mexicanos, por más que desde sus inicios fue también criticado por permitir la impunidad y ser centralista.⁶⁰

El estatismo fue la respuesta a las necesidades de los gobiernos postrevolucionarios para pacificar al país e impulsar un modelo de desarrollo basado en el reparto discrecional de apoyos y beneficios. Para lograr esto, el gobierno regulaba con gran detalle la actividad económica y se hacía cargo directamente, a través de sus empresas, de muchas tareas que en otros países están en manos de agentes privados. Aunque el modelo quebró con la crisis de la deuda de 1982, el atractivo social de un Estado fuerte que reparte sigue presente, en parte porque el nuevo modelo no llevó a los niveles de crecimiento ofrecidos.

La aparente contradicción entre liberalismo y estatismo se resuelve dada la naturaleza fundamentalmente patrimonialista del Estado mexicano. Éste no suele ser fuente de derechos parejos para todos, sino de privilegios. Este Estado trata distinto a cada grupo. Los trabajadores que laboran para el Estado tienen derechos laborales mejores que los del sector privado. Ni siquiera son parejos: varían de entidad pública a entidad.

Si el Estado es entendido como reparto, el individuo se esfuerza por mantener un amplio espacio de libertad como una expresión negativa de ese Estado repartidor, es decir, como esfera de protección individualizada del brazo regulador o recaudador del Estado. No se trata de un espacio general para todos. Depende de la posición, fortuna y capacidad de cada individuo. Con esta lógica, el amparo no protege a todos, es sólo para quienes litigan

⁶⁰ Ver María José Rhi Sausi Garavito, "Las primeras tres décadas del juicio de amparo: notas en torno a la percepción pública de un nuevo instrumento jurídico", en Cristina Sacristan y Pablo Piccato (coordinadores), *Actores, espacios y debates en la historia de la esfera pública en la ciudad de México*, Instituto Mora, México, 2005, pp. 121-144.

con buenos abogados y tienen la fortuna y otros recursos de su lado. Por ello ese garantismo en materia tributaria coincide con muy pocas garantías en el ámbito penal, sobre todo para quienes no tienen recursos para pagar un buen abogado.

En materia fiscal la tensión entre este Estado liberal y el patrimonialista ha llevado a una floreciente industria de la protección del brazo recaudador del Estado, como se intentó mostrar en este texto. Ese Estado fuerte que reclaman muchos sectores sociales desde el punto de vista económico, tiene una fuerte limitación en un ámbito crítico que es el fiscal frente a los causantes. Esto es muy provechoso para ciertos actores, pero no sólo es costoso para el erario, sino que atenta contra el mismo principio que supuestamente justifica el amparo fiscal, es decir la proporcionalidad y equidad, ya que no todos terminan protegidos por el poder judicial, en ocasiones, como se mostró en el trabajo por meras razones fortuitas, que erosionan la legitimidad del sistema.

Cabe recordar la justificación del amparo en la materia por parte de la SCJN porque contrasta con lo que en la práctica ha generado:

“El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”⁶¹

El sistema no sólo es caro fiscalmente, sino que erosiona la capacidad de las instituciones para hacer su trabajo, al requerirles una gran cantidad de trabajo en temas que en otros países no se litigan. Que la procuraduría fiscal esté concentrada en temas fiscales no es tan extraño, aunque sí sorprende el número tan alto de casos que tiene que atender y que pueden llevar a errores que beneficien a algunos actores. Lo que sí parece fuera de toda proporción es el número de casos tributarios que se ven en la SCJN, la cual parece por momentos un tribunal fiscal de última instancia.

La interpretación de lo que es “proporcional” y “equitativo” ha llevado a una barroca escolástica en la que quejosos, autoridad y jueces tratan de darle coherencia a dos conceptos por naturaleza abiertos y que se van entendiendo de forma distinta en función de la época o el asunto. La cantidad de energía gastada en esta discusión distrae talento que podría ser canalizado a otras actividades, pero que no se hará mientras sea tan rentable un buen resquicio. Todos estos recursos no se gastan en otros países en este ámbito.

⁶¹ Semanario Judicial de la Federación en su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, Tesis P./J.42/97, página 36.

La inequidad permanente del sistema fiscal al que lleva el amparo, al poder algunos evitar pagar sus contribuciones, erosiona la legitimidad del recaudador y finalmente justifica la búsqueda de espacios de protección o de plano de evasión. Para que la ley sea legítima debe tratar de forma pareja a todos, se hayan o no amparado.⁶²

El reto que tenemos como sociedad es encontrar la manera de dismantelar esta industria, dejando una protección para los contribuyentes contra abusos evidentes por parte de la autoridad. Este equilibrio es el que existe en todas las democracias del mundo.

Desde el punto de vista político, prácticamente los principales grupos empresariales del país tienen intereses en la industria del amparo. Sin embargo, en la medida en que percibieran cambios que les diera a todos un piso más parejo, podrían estar menos opuestos a una reforma si permite que, en caso de éxito de un amparo a leyes por parte de una empresa, todas se puedan acoger a la inconstitucionalidad de la ley.

Los despachos de abogados a quienes les es altamente rentable el negocio del amparo fiscal serán naturalmente los principales opositores. El propio gremio de abogados en su conjunto que ha sido educado con una visión de lo que son los derechos de los contribuyentes, también se opondrán. Sin embargo, sin un cambio profundo en la materia, será muy difícil construir un pacto fiscal basado en obligaciones parejas para todos los ciudadanos que es la base de una democracia, tampoco tendremos un ejecutivo y un poder judicial que se puedan concentrar en los muchos asuntos que no se han podido resolver adecuadamente.

⁶² Con el nuevo criterio de suplencia de queja, se contemplan los efectos generales a las sentencias de amparo, pero todavía obliga al litigio. El reto es que si la ley es inconstitucional que no se le aplique a nadie, interponga o no un recurso frente al poder judicial.

Novedades

DIVISIÓN DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

- Laura Sour y Jorge Ortega, *Marco institucional formal del FAIS y del FAFM en México*, DTAP-210
- Luis F. Luna y José Ramón Gil, *Resultados de la "Encuesta sobre gobierno electrónico y colaboración interorganizacional"...*, DTAP-211
- José Ramón Gil, *Pensamiento sistémico y dinámica de sistemas para el análisis de políticas públicas...*, DTAP-212
- Laura Sour, *Correspondencia entre las políticas públicas del PND y el gasto ejercido de la CHPF en México*, DTAP-213
- José Ramón Gil, Judith Mariscal y Fernando Ramírez, *Gobierno electrónico en México*, DTAP-214
- Judith Mariscal, José Ramón Gil y Armando Aldama, *Políticas de acceso a tecnologías de la información: El caso de e-México*, DTAP-215
- Laura Sour y Miguel Ángel Gutiérrez, *Extrinsic Incentives and Tax Compliance*, DTAP-216
- Laura Sour y Fredy Girón, *The Flypaper Effect in Mexican Local Governments, 1990-2006*, DTAP-217
- Judith Mariscal y Fernando Ramírez, *Retos para el desarrollo del sector de las telecomunicaciones en México*, DTAP-218
- Alejandra Ríos y Juan E. Pardinás, *Hacia la reforma constitucional: Las entidades de fiscalización superior en México*, DTAP-219
- Laura Sour, *Regional Differences in Infrastructure Investment at the State Level in Mexico, 1998-2005*, DTAP-220

DIVISIÓN DE ECONOMÍA

- John Scott, *Incidencia de las transferencias públicas en el ingreso de los trabajadores de salario mínimo en México...*, DTE-443
- John Scott, *Evaluación de políticas y programas públicos...*, DTE-444
- Sonia Di Giannatale, Gian Luca Clementi y Thomas Cooley, *A Theory of Firm Decline*, DTE-445
- Víctor Carreón y Alfonso Zerón, *Innovación de procesos en el costo de generación de electricidad*, DTE-446
- Víctor Carreón y Evangelina Dardati, *La tarifa de generación en México estimada con el mecanismo de orden de mérito*, DTE-447
- Rodolfo Cermeño y Daniel Garrido, *Convergencia de las entidades federativas de México, 1940-2004: un enfoque de series de tiempo*, DTE-448
- Rodolfo Cermeño y Huver Rivera, *La demanda por importaciones y exportaciones: evidencia de cointegración para México, 1991-2005*, DTE-449
- Juan Manuel Torres, Octavio S. Magaña y Francisco Moreno, *Determinantes del cambio de uso/cobertura arbolada en México*, DTE-450
- Juan M. Torres, David B. Bray y Octavio S. Magaña, *The Role of Scale in Mexican Community Forest Management*, DTE-451
- Richard H. Adams, Jr. and Alfredo Cuecuecha, *Remittances, Consumption and Investment in Ghana*, DTE-452

DIVISIÓN DE ESTUDIOS INTERNACIONALES

- Jesús Velasco , *Lou Dobbs and the Rise of Modern Nativism*, DTEI-171
Jorge Schiavon, *La diplomacia local del Distrito Federal (2000-2007)*, DTEI-172
Rafael Velázquez, *La proyección internacional de Baja California*, DTEI-173
Consuelo Dávila, Jorge Schiavon y Rafael Velázquez, *La paradiplomacia de las entidades federativas en México*, DTEI-174
Francisco Javier Aparicio y Covadonga Meseguer, *Collective Remittances and the State: The 3x1 Program in Mexican Municipalities*, DTEI-175
Alejandro Anaya, *Free Trade, "Spillover" and Human Rights Foreign Policies in North America*, DTEI-176
Alejandro Anaya, *Security and Human Rights in Mexico: Do Pressure from Above and Argumentation Have Anything to Do With It?*, DTEI-177
Jorge Chabat, *The International Role of Latin America After September 11: Tying the Giant*, DTEI-178
Jorge Chabat, *The Bush Revolution in Foreign Policy and Mexico: The Limits to Unilateralism*, DTEI-179
Jorge Chabat, *Franchises for Crime: "Maras" and North American Security*, DTEI-180

DIVISIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS

- Gustavo Fondevila e Ingram Matthew, *Detención y uso de la fuerza*, DTEJ-23
Ana Laura Magaloni y Ana María Ibarra Olguín, *La configuración jurisprudencial de los derechos fundamentales...*, DTEJ-24
Ana Laura Magaloni, *¿Por qué la Suprema Corte no ha sido un instrumento para la defensa de derechos fundamentales?*, DTEJ-25
Ana Laura Magaloni, *Arbitrariedad e ineficiencia de la procuración de justicia: dos caras de la misma moneda*, DTEJ-26
Ana María Ibarra, *Los artificios de la Dogmática Jurídica*, DTEJ-27
Ana Elena Fierro y Adriana García, *Responsabilidad patrimonial del Estado. Interpretación de la SCJN del artículo 113 constitucional*, DTEJ-28
Adriana García y Dirk Zavala, *El análisis económico del derecho como herramienta para el diseño normativo...*, DTEJ-29
Carlos Elizondo y Luis Manuel Pérez de Acha, *¿Un nuevo derecho o el debilitamiento del Estado? Garantía de audiencia previa en la expropiación*, DTEJ-30
Ana Elena Fierro y Adriana García, *Guía de las decisiones del PJF en materia de competencia económica: Cómo generar una cultura de la competencia*, DTEJ-31
Carlos Elizondo y Ana Laura Magaloni, *La depuración de las corporaciones policiacas y el juicio de amparo*, DTEJ-32
Marcelo Bergman y Hernán Flom, *Policía y comunidad: una comparación...*, DTEJ-33

DIVISIÓN DE ESTUDIOS POLÍTICOS

- Joy Langston y Allyson Benton, *"A ras de suelo": Candidate Appearances and Events in Mexico's Presidential Campaign*, DTEP-199
- Gabriel Negretto, *The Durability of Constitutions in Changing Environments...*, DTEP-200
- Joy Langston, *Hasta en las mejores familias: Madrazo and the PRI in the 2006 Presidential Elections*, DTEP-201
- Andreas Schedler, *Protest Beats Manipulation. Exploring Sources of Interparty Competition under Competitive and Hegemonic Authoritarianism*, DTEP-202
- Alejandro Villagómez y Jennifer Farias, *Análisis de la evolución de la matrícula de las licenciaturas en CP, AP y RI en México, 1974-2004*, DTEP-203
- Julio Ríos Figueroa, *Judicial Institutions and Corruption Control*, DTEP-204
- Allyson Benton, *The Effect of Electoral Rules on Indigenous Voting Behavior in Mexico's State of Oaxaca*, DTEP-205
- Andreas Schedler y Cas Mudde, *The Quantitative Skeleton of Comparative Politics*, DTEP-206
- Joy Langston y Francisco Javier Aparicio, *The Past as Future: Prior Political Experience and Career Choices in Mexico, 1997-2006*, DTEP-207
- Francisco Javier Aparicio y Sandra Jessica Ley, *Electoral Institutions and Democratic Consolidation in the Mexican States, 1990-2004*, DTEP-208

DIVISIÓN DE HISTORIA

- Luis Barrón, *Revolucionarios sí, pero Revolución no*, DTH-44
- Ugo Pipitone, *Oaxaca: comunidad, instituciones, vanguardias*, DTH-45
- Luis Barrón, *Venustiano Carranza: un político porfiriano en la Revolución*, DTH-46
- Mauricio Tenorio y Laurencio Sanguino, *Orígenes de una ciudad mexicana: Chicago y la ciencia del Mexican Problem (1900-1930)*, DTH-47
- Rafael Rojas, *José María Heredia y la tradición republicana*, DTH-48
- Rafael Rojas, *Traductores de la libertad: el americanismo de los primeros republicanos*, DTH-49
- Mónica Judith Sánchez, *History vs. the Eternal Present or Liberal Individualism and the Morality of Compassion and Trust*, DTH-50
- Luis Medina, *Salida: los años de Zedillo*, DTH-51
- Michael Sauter, *The Edict on Religion of 1788 and the Statistics of Public Discussion in Prussia*, DTH-52
- Michael Sauter, *Conscience and the Rhetoric of Freedom: Fichte's Reaction to the Edict on Religion*, DTH-53

Ventas

El CIDE es una institución de educación superior especializada particularmente en las disciplinas de Economía, Administración Pública, Estudios Internacionales, Estudios Políticos, Historia y Estudios Jurídicos. El Centro publica, como producto del ejercicio intelectual de sus investigadores, libros, documentos de trabajo, y cuatro revistas especializadas: *Gestión y Política Pública*, *Política y Gobierno*, *Economía Mexicana Nueva Época* e *Istor*.

Para adquirir cualquiera de estas publicaciones, le ofrecemos las siguientes opciones:

VENTAS DIRECTAS:	VENTAS EN LÍNEA:
Tel. Directo: 5081-4003 Tel: 5727-9800 Ext. 6094 y 6091 Fax: 5727 9800 Ext. 6314 Av. Constituyentes 1046, 1er piso, Col. Lomas Altas, Del. Álvaro Obregón, 11950, México, D.F.	Librería virtual: www.e-cide.com Dudas y comentarios: publicaciones@cide.edu

¡¡Colecciones completas!!

Adquiere los CDs de las colecciones completas de los documentos de trabajo de todas las divisiones académicas del CIDE: Economía, Administración Pública, Estudios Internacionales, Estudios Políticos, Historia y Estudios Jurídicos.



¡Nuevo! ¡¡Arma tu CD!!



Visita nuestra Librería Virtual www.e-cide.com y selecciona entre 10 y 20 documentos de trabajo. A partir de tu lista te enviaremos un CD con los documentos que elegiste.