

## Comentarios al discurso de ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal de don Fernando Serrano Migallón

SAMUEL RAMÍREZ MORENO AGUIRRE

Doctor Luis Malpica y de Lamadrid, presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Licenciado Rubén Aguirre Pangburn, presidente de la Junta Nacional Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A. C.

Licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles, vicepresidente de la Junta Nacional Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A. C.

Licenciado Jorge A. García Cáceres, oficial mayor de la Junta Nacional Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A. C.

Maestro José Ramón Morales Hernández, tesorero de la Junta Nacional Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A. C.

Licenciado José de Jesús Gómez Cotero, secretario de la Junta Nacional Directiva de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, A. C.

Amigos académicos.

Señoras y señores:

**E**l doctor Fernando Serrano Migallón, director de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, me ha hecho el honor de invitarme para formular comentarios en relación con su interesante trabajo de ingreso a esta academia, que ha intitulado: *La interpretación conforme a la Constitución*.

---

Ceremonia realizada el 8 de octubre de 2007 en el auditorio Antonio Carrillo Flores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Antes de entrar en materia, me permitiría referirme a los vínculos que he tenido con los diversos directores de la citada facultad, desde mi época de estudiante hasta la actualidad.

Ingresé a la entonces Escuela Nacional de Jurisprudencia en el año de 1950, siendo director el ilustre maestro y gran procesalista Castillo Larrañaga. Después de él tuve tratos muy personales y muy directos con el maestro Mario de la Cueva, quien además de haber sido mi maestro en derecho constitucional, tuve el privilegio de tratarlo como consejero técnico universitario que fui en aquel entonces, por su gran entusiasmo que tuvo para orientar en la realización de la revista *Medio Siglo*, que formamos diversos estudiantes, entre ellos, algunos destacados escritores, cuya pluma ha trascendido al ámbito internacional, pero además de todo ello, el haber tenido el honor de haber sido el doctor Mario de la Cueva, presidente de jurado en mi examen profesional.

Después, mi relación con don Roberto Mantilla Molina, quien siendo director de esa importante facultad, me invitó para que formara parte como maestro del grupo docente de dicha institución, no se diga, de mi trato profesional y de estrecha amistad que tuve con el licenciado Virgilio Domínguez, que anteriormente a mi ingreso a dicha facultad fue director de la misma.

El licenciado don Ernesto Flores Zavala, quien fuera también miembro fundador de esta academia, con el que tuve la oportunidad de participar en sus actividades profesionales, cuando en alguna época me invitó a formar parte de su despacho, labor que realicé con tal entusiasmo que me permitió mantener una estrecha relación tanto con don Ernesto, como con su familia.

Por último, de los directores con los que tuve también particular trato, quien fue mi amigo, don Fernando Ojesto, el que durante el periodo a su cargo, me hizo, por una serie de razones un tanto involuntarias dejar de formar parte de la docencia de esa queridísima facultad.

Entre los miembros de esta academia destacan: Máximo Carvajal, quien tuvo su ingreso a esta institución antes de haber sido director de la referida facultad.

Por último, señalo que tenemos el honroso trabajo de don Fernando Serrano Migallón, director de la Facultad de Derecho, con el

que ingresa como miembro de número, la gran calidad y el tamaño intelectual que tiene don Fernando, permiten, desde luego, engalanar a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

En su interesante trabajo, se hace una particular referencia de los cambios que ha ido experimentando el derecho, marcadamente a partir de la Segunda Guerra Mundial, que permitió contemplar por una parte las grandes injusticias que guardaba la Alemania nazi con las discriminaciones injustificadas y fuera de todo sentido jurídico, con actitudes francamente antisemíticas que llevaban al oprobio más grande que ha visto la humanidad, aquellos planes quinquenales del régimen soviético stalinista que llevó al paredón a un número ilimitado de inocentes, como posteriormente las guerras que ha confrontado la humanidad como han sido las de Corea, Vietnam e Irak.

En su trabajo, don Fernando cita las dos condiciones que deben incurrir en los aspectos formales de la norma, la racionalidad y el consenso, según señala Paul Kahan que se refieren a la estructura lógica y a la identidad del grupo.

Señala como de lo dogmático e histórico del campo jurídico se llega a un fenómeno dinámico en el que no solamente interviene el órgano legislativo sino otra serie de factores como lo son el ámbito político y sociológico, que a ellos se les podría aunar, en mi concepto, entre otros también el antropológico y el psicológico.

Con todos estos cambios que se han visto en el campo jurídico, la interpretación y argumentación jurídicas cobran mayor importancia y se imponen como una necesidad en todas las ramas del derecho.

Nos lleva nuestro ilustre expositor al esquema de las acepciones que dan los diccionarios de la lengua del concepto interpretar, entre otras, particularmente el que consiste en desentrañar el concepto oculto en las palabras, explicar las voces que bien pueden ser entendidas de diversas maneras.

Destaca que ni siquiera en aquellas ramas del derecho de sumisión completa a la letra de la norma como podrían ser las áreas del derecho penal, el administrativo o el fiscal, puede hablarse de pureza interpretativa.

La interpretación para el doctor Serrano Migallón se manifiesta en dos funciones: la descriptiva y la analítica.

En su alcance de la interpretación conforme a la Constitución

don Fernando aborda en la materia tributaria el principio constitucional que instituye el artículo 31 fracción IV de nuestra ley fundamental, de la igualdad para el pago de contribuciones, derivado del principio de equidad tributaria a que se refiere dicho precepto, estableciendo:

1. La violación a este principio se configura únicamente si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

2. Que a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

3. El legislador no tiene prohibido el contemplar la desigualdad de trato sino sólo en aquellos que resulta artificiosa o injustificada la distinción.

4. Por último, estima don Fernando que la diferenciación tributaria resulta acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir esa equidad, de tal suerte que el vínculo entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin al que pretendió llegar el legislador supere un juicio de equilibrio en el ámbito constitucional.

En la interpretación de la ley nos lleva, según nos señala nuestro recipiendario en la particularista y la universalista, llevándonos a su vez al principio de que un poder legislativo debe considerarse en principio en un órgano respetuoso del texto constitucional, cumpliendo con la realización de normas presumiblemente constitucionales.

La gran tensión, nos señala nuestro expositor, siguiendo a Guastini, es la denominada autolimitación de los jueces y que corresponde a la naturaleza de la función judicial.

Don Fernando nos dice que la interpretación constitucional se usa en términos generales las mismas formas que en la interpretación legal.

Sobre este particular y dentro del ámbito tributario, resulta relevante destacar que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación determina claramente que la aplicación de las normas que establezcan cargas a los particulares, como son aquéllas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como también las excepciones a las mis-

mas, como finalmente las que fijan infracciones y sanciones; son de aplicación estricta.

En relación con este tema, una de las cuestiones que desde antaño se vienen interrogando es si la interpretación tributaria debe ser *in dubio pro fisco* o *in dubio contra fisco*.

En ese sentido se han ido presentando grandes avances en la materia que debe haber en la interpretación del alcance del precepto legal aplicable al caso concreto, que desde luego no puede verse de manera aislada, sino de manera conjunta con respecto a las demás disposiciones de un cuerpo legal, o en su caso también con disposiciones de otros ordenamientos jurídicos y a tal respecto, resulta particularmente importante el precisar ante conflicto de disposiciones cuál debe ser aplicable, partiendo sobre la base de que siempre serán preferentes aquellas especiales frente a las generales para el caso concreto que se está analizando, sobre todo si ese análisis le corresponde realizarlo alguna autoridad jurisdiccional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo un criterio de particular importancia en la tesis 2ª cxlii/99, publicada en la página 406 del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta del mes de diciembre de 1999, novena época, bajo la voz: “Leyes tributarias. Su interpretación al tenor de lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.”

En esta tesis y refiriéndose precisamente al citado numeral 5 del Código Fiscal de la Federación que establece la aplicación estricta de la norma para los supuestos antes señalados, ello es, cuando establezcan cargas a los particulares en cuanto al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, tratándose de excepciones y de infracciones y sanciones; el intérprete no está impedido de acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, ya sean técnicas o de uso común se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición es constreñir a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañando su alcance.

Esta tesis es de particular relevancia puesto que a fin de cuentas va de acuerdo con la definición que nos dan los diccionarios de la lengua, según señala nuestro expositor.

Con apoyo en la misma, que si bien se refiere a una interpretación de carácter legal, podemos llegar necesariamente a una interpretación constitucional.

Es de suma relevancia que el maestro Serrano Migallón indica que; “no debe perderse de vista que el Juez sólo puede construir principios interpretativos y argumentativos que no suplanten las normas jurídicas, que no puede, en ejercicio de poder creativo de normas particularizadas, constituir nuevas normas de carácter general que por su naturaleza deben ser productos del legislativo”.

Este pensamiento de don Fernando nos permite abordar el tema de la legitimación constitucional de que están investidas nuestras autoridades.

Siguiendo el principio de Montesquieu, los artículos 41 y 49 de nuestra Constitución, nos establecen que el pueblo de México ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión que se dividen para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial.

En primer término, el poder legislativo, representado por el Congreso de la Unión formado como bien sabemos por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores precisa que toda resolución que emane de él tendrá el carácter de ley o decreto.

Los artículos 71 y 72 nos refieren a la iniciativa de leyes y al procedimiento a seguir para que el estudio de la iniciativa que se propone se estudie primero por una cámara, para posteriormente dicha cámara de origen se remita a la cámara revisora también para su discusión respectiva, que como sabemos muy bien en la materia fiscal toda iniciativa debe de presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados como cámara de origen para su revisión a la Cámara de Senadores.

El artículo 73 constitucional nos habla de las facultades que tiene el congreso entre otras para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

La legitimación constitucional del Poder Legislativo federal, representado por el Congreso de la Unión es el estudio, discusión y aprobación de las leyes, que entratándose de las leyes tributarias debe quedar plenamente satisfecho, a fin de cumplir con el principio de legalidad consagrado en los artículos 16 y 31 fracción IV de dicha ley fundamental, de otra manera, no podrán tener validez ni eficacia jurídica, ya recordamos el fracaso que tuvo el frustrado impuesto

suntuario, que establecido como un apéndice en la Ley de Ingresos de la Federación, ésta se malogró cuando se constituyó indebidamente como cámara de origen, sin tener legitimación constitucional la Cámara de Senadores.

Por otra parte, dentro de este ámbito de legitimación constitucional cabe referirnos al capítulo III del título tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contempla la figura del Poder Ejecutivo, depositada en el presidente de la República, cuyas facultades quedan precisadas en el artículo 89 de dicha carta magna. El ejecutivo federal tiene a su cargo presidir la administración pública federal, y aun cuando tiene ciertas facultades legislativas, ellas son estrictamente en la de proveer en la esfera administrativa su exacta observancia, con lo que se permite la facultad reglamentaria de la ley.

Esa facultad reglamentaria del ejecutivo no puede ir en manera alguna más allá de lo que dispone la ley, puesto que a fin de cuentas ésta disfruta del principio de reserva de la ley, tomando en cuenta sus características materiales y formales potestativas al Congreso de la Unión.

Sabemos muy bien que cuando un reglamento establece una disposición que va más allá de la ley, por exceso en la facultad reglamentaria del ejecutivo, esa disposición tiene un vicio de constitucionalidad.

No obstante ello hemos visto, siguiendo los lineamientos que apunta Jorge Carpizo en *El presidencialismo en México*, como ha interferido el ejecutivo federal en actividades propias del legislativo.

Y para ello basta citar entre otros ejemplos, que en la época del general Obregón éste por decreto presidencial estableció el impuesto de 10% sobre ingresos brutos ferrocarrileros, sin que nunca hubiera pasado por manos del legislativo.

En la época de Carlos Salinas de Gortari, publicó un decreto reduciendo la tasa del impuesto al valor agregado de 15% a 10% situación anómala, que luego fue corregida por el legislativo cuando ya en ley produjo dicha reducción de tasa.

En el tema que corresponde al Poder Judicial, conforme al artículo 94 de nuestra ley fundamental, el ejercicio de este poder se deposita en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en un Tribunal Electoral, en tribunales colegiados y unitarios de circuito, y en juzgados de distrito.

Entre las diversas facultades que tienen los tribunales de la Federación, cabe destacar el artículo 103 de nuestra carta fundamental, que establece en su fracción I que están autorizados para resolver todas aquellas controversias que se susciten por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

Es muy importante el precisar cómo, ya sea a través del amparo bi-instancial o indirecto, seguido inicialmente ante un juzgado de distrito y posteriormente ante nuestro máximo tribunal; o bien por las circunstancias, ya sea por acuerdo de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación o porque ya se haya establecido jurisprudencia sobre el particular y sea materia de conocimiento de los tribunales colegiados o bien del amparo uni-instancial o directo, ante el tribunal colegiado, que por su naturaleza admite revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual debe limitarse estrictamente a pronunciarse sobre si las vulneraciones a las garantías individuales que una ley o un acto afectan los intereses jurídicos de los gobernados.

En este orden de ideas y entre los temas, cabe destacar sobre esta cuestión, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en pleno en el año de 1995, determinó que las disposiciones legales que establecen multas fijas son inconstitucionales, por ser contrarias a los principios que emanan de los artículos 22 y 31 fracción IV de nuestra ley fundamental, por no contener reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y la reincidencia de éste en la conducta que la motiva. Esta tesis de jurisprudencia data del mes de julio de 1995.

El artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación sufre una reforma estableciéndose que la sanción para imponer al infractor debería considerarse sobre el impuesto omitido actualizado, lo que dio lugar a que se estableciera una jurisprudencia de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año 2004, declarando inconstitucional el precepto.

Con posterioridad, para febrero de 2005 se emite una segunda jurisprudencia en la que se establece que la interpretación que se le debe dar a dicho precepto debe ser: que se considere para imponer la sanción a la contribución omitida a valor histórico sin actualización y para aun ser más preciso, en una segunda jurisprudencia, ahora de



la primera sala de nuestro máximo tribunal de febrero de 2006, se precisó que el amparo que se concede por resultar inconstitucional la actualización de una contribución omitida, para efectos de la imposición de las multas fiscales no libera al quejoso de la imposición de aquellas previstas en el artículo 76 fracción II del Código Tributario mencionados.

Si se lee con cuidado el texto del artículo 76 fracción II, en los términos en que está redactado, se podrá observar que se admitía la imposición de la sanción sobre el impuesto omitido actualizado, lo cual necesariamente y desde un punto de vista de ortodoxia constitucional debería haber sido estrictamente la declaratoria de inconstitucionalidad del precepto, por ser violatoria de garantías individuales.

Uno de los argumentos a invocarse para considerar correcta la postura corregida y adicionada de nuestro máximo tribunal en la segunda y tercera jurisprudencia, es el que se había cometido la infracción y que consecuentemente el infractor debía ser sancionado por ella ya que simplemente se estaba haciendo un ajuste al alcance o interpretación del dispositivo.

Al respecto y en contraposición a dicha tesis, debe tenerse que en el primer supuesto de declaratoria de inconstitucionalidad de las sanciones fijas, no obstante el que se hubiera incurrido en la infracción y se estimara que el infractor pudiera ser sancionado. La realidad de las cosas es que en tal supuesto tal infractor nunca llegó a ser sancionado y en cambio en este otro caso, se reabrieron las puertas con la segunda y tercera tesis jurisprudencial es para que se estimara la infracción y se impusiera la sanción, no obstante el texto expreso del precepto declarado inconstitucional.

Ante tal situación y siguiendo lo expresado por don Fernando en su trabajo de ingreso, la función del juez sólo debe proyectarse a construir principios interpretativos que no suplan a la norma jurídica, ya que toda norma de carácter general por su naturaleza debe ser producto del poder legislativo.

En estas condiciones, se podría considerar y partiendo sobre la base de la legitimación constitucional que se presenta que máximo tribunal, teniendo una función judicial podría también incursionar en el campo exclusivo del poder legislativo.

Ahora bien, si nosotros observamos nuestra Constitución sería difí-

cil en un momento dado pretender una modificación a las tesis finales sustentadas en las jurisprudencias que antes se citan, puesto que no hay órgano superior que pueda revisar dichas determinaciones.

Me permito terminar estos comentarios, elogiando el interés y entusiasmo de don Fernando Serrano Migallón y de tenerlo como muy bien recibido en su calidad de miembro de esta academia, a la que estoy seguro que le seguirá aportando nuevas inquietudes para la realización de las actividades académicas propias de esta institución, que lo recibe con los brazos abiertos.

Muchas gracias.