

ESTUDIOS JURÍDICOS
EN HOMENAJE A
EDUARDO MARTÍNEZ
DE LA VEGA



COORDINADOR Y PRESENTACIÓN
FERNANDO SERRANO MIGALLÓN



EDITORIAL
PORRÚA
MÉXICO



FACULTAD
DE DERECHO
UNAM

INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS. EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE AMPARO EN LOS MECANISMOS SIMPLES Y COMPLEJOS DE TRIBUTACIÓN ANÁLISIS DE ALGUNOS CRITERIOS RECIENTES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

JUVENAL LOBATO DÍAZ*

Educar es forjar seres humanos libres, sensibles, autónomos, críticos y creativos, comprometidos con la comunidad a la que pertenecen, aptos para el ejercicio responsable de la democracia, así como para enriquecer y dar continuidad a la tradición cultural en la que están inmersos.

JUAN RAMÓN DE LA FUENTE (Cátedra Latinoamericana Julio Cortázar de la Universidad de Guadalajara, 11 de marzo de 2006)

I. INTRODUCCIÓN

La materia fiscal o tributaria es una de las que, en nuestro país, ha producido una mayor cantidad de criterios judiciales tendientes a interpretar las leyes impositivas.¹ Ello en virtud de la propia ampliación de la materia, a través de nuevos impuestos, la sustitución de éstos o, más aún, por las reformas a los existentes.

En este sentido, el papel de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), sin menospreciar el del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha sido muy relevante al establecer una serie de jurisprudencias en materia de constitucional de leyes tributarias que marcan el

* Profesor de Procesos y Procedimientos Fiscales e Impuesto Personal Sobre la Renta de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

¹ En palabras del señor ministro presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, don Mariano Azuela Güitrón, "*la materia más rica de criterios de interpretación de la Suprema Corte y de los Tribunales Colegiados de Circuito*" (véase versión estenográfica de la sesión del Pleno del 30 de marzo de 2006). (Las cursivas son nuestras).

quehacer cotidiano no sólo de la Administración Fiscal y del propio Poder Legislativo, sino de los contribuyentes que buscan la forma de contribuir al gasto público de la manera más justa posible.

Sin embargo, dichos criterios en algunos casos, más que propiciar el perfeccionamiento del sistema tributario mexicano, generan implicaciones fácticas, a través del cumplimiento de las ejecutorias de amparo, que lo trastocan, ya que las declaratorias de inconstitucionalidad encuentran una serie de precisiones adicionales, vía "jurisprudencias para efectos", que en lugar de restituir a los particulares en el goce de sus garantías individuales violadas pueden llegar a hacer nugatorios los amparos concedidos o, inclusive, a establecer mecanismos de tributación que sólo puede realizar el poder legislativo a través de la ley.

Con este panorama en mente y sin pretender elaborar un tratado sobre los temas que se expondrán, nos proponemos dar un esbozo general de los efectos de las sentencias de amparo; comentar los alcances de las declaratorias de inconstitucionalidad de leyes tributarias, posteriormente hacer un breve análisis de lo que la SCJN ha denominado "mecanismos simples y complejos de tributación" y, finalmente, analizar algunas Jurisprudencias que reflejan los nuevos criterios de la SCJN en materia de los efectos que deben tener determinadas declaratorias de inconstitucionalidad.

II. EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE AMPARO

De acuerdo con lo establecido por las fracciones II y III del artículo 77 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las sentencias que se dicten en los juicios de amparo pueden sobreseerlo, negar la protección constitucional o conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

En este último caso, se habla de sentencias cuya naturaleza es "condenatoria",² mismas que serán objeto de análisis del presente trabajo, ya que las sentencias que sobreseen el juicio de amparo o que niegan la protección de la Justicia Federal por sí mismas no generan ningún efecto.

Al respecto, el efecto genérico de este tipo de sentencias es el de restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, esto es,

² En oposición a las sentencias de condena en el juicio de amparo están las sentencias "declarativas" que se limitan a constatar alguna causal de improcedencia del juicio o, en su caso, a decretar el apego del acto o actos reclamados a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

resarcirlo de las consecuencias que tuvo el acto o actos reclamados en su esfera de derechos.

Sobre el particular, el Maestro Ignacio Burgoa Orihuela señala que:

El efecto genérico de la sentencia de amparo que conceda la protección de la Justicia Federal consiste en todo caso en la *invalidación del acto o actos reclamados y en la declaratoria de su ineficacia jurídica*, procediéndose en consecuencia, conforme a la naturaleza del acto reclamado (positivo o negativo) y según que haya habido o no contravención de garantías individuales o invasión de competencias federales o locales, en su caso (violación actual o violación potencial).³

Lo anterior tiene su fundamento en el artículo 80 de la Ley de Amparo que, en términos generales, establece que los efectos de las sentencias concesorias se dan en función a la naturaleza positiva o negativa del acto reclamado; en el primer caso, esto es, de aquéllos que conlleven un actuar de la autoridad, no sólo de la o las señaladas como responsables,⁴ la ejecutoria tiene por objeto restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada. En caso de actos que impliquen una omisión de la autoridad (acto negativo) el efecto del amparo será obligarla a obrar respetando la garantía infringida.⁵

Así, los efectos de las sentencias que ponen fin a un juicio de amparo concediendo la protección constitucional tienen un amplio espectro de aplicación, sobre todo, en el amparo indirecto o biinstancial, ya que en el caso del amparo directo o uniinstancial el efecto genérico se traduce en que la autoridad responsable emita una nueva resolución atendiendo a los lineamientos contenidos en la sentencia de garantías. Lo anterior, en virtud de que este medio de control constitucional sólo procede contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones que ponen fin a un juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo. En tanto, el amparo indirecto o biinstancial reviste una mayor cantidad de peculiaridades y supuestos distintos, ya que sus hipótesis de procedencia son mayores y porque en esta vía la impugnación de la constitucionalidad de leyes tiene una mayor complejidad.⁶

Lo anterior, sin perder de vista que una norma de observancia general también puede ser combatida vía amparo directo, a través de un acto que

³ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 35ª ed., Porrúa, México, 1999, p. 526.

⁴ Véase la jurisprudencia 236, tercera sala, Quinta Época, visible en el Apéndice de 1995, tomo VI, página 159, cuyo rubro establece EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DE AMPARO. A ELLA ESTÁN OBLIGADAS TODAS LAS AUTORIDADES, AUN CUANDO NO HAYAN INTERVENIDO EN EL AMPARO. (Núm. de IUS 394192).

⁵ Véase la Jurisprudencia 201, Pleno, Octava Época, visible en el Apéndice de 1995, Tomo I, página 195, cuyo rubro establece LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN. (Núm. de IUS 389654).

la individualiza, pero con consecuencias distintas, ya que el efecto será la declaratoria de ilegalidad de dicho acto por fundarse en una norma contraria a la Constitución Federal.

En este orden de ideas y a pesar de que la Ley de Amparo establece los términos genéricos a los que debe sujetarse el fallo protector para lograr la restitución señalada, éstos no siempre resultan ser sencillos en su cumplimiento, sobre todo —como ya dijimos— en el amparo indirecto, dados los propios alcances que las sentencias concesorias les dan a aspectos como la naturaleza del acto reclamado, los efectos generales o particulares de éste, así como su causa generadora y la naturaleza del vicio que motiva la declaratoria de inconstitucionalidad.⁷

En virtud de lo anterior, en el presente trabajo nos referiremos medularmente a los efectos producidos por las sentencias concesorias emitidas en el amparo indirecto como consecuencia de la impugnación de una norma de observancia general en materia tributaria en atención a la naturaleza del vicio que motiva su declaratoria de inconstitucionalidad.

III. INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS

El juicio de amparo desde su creación ha sido el medio, por antonomasia, más efectivo para controlar la actuación tanto de los órganos legislativos como de las autoridades administrativas, encargados de la creación y aplicación de las leyes, respectivamente.

En particular, el control constitucional de los actos legislativos constituye uno de los garantes del Estado de derecho mexicano, sobre todo, en lo relativo al establecimiento de las leyes de naturaleza impositiva,⁸ ya que no hay tema más álgido que el relativo a la forma en que los ciudadanos debemos contribuir al gasto público. En nuestro país, quizá llevando al extremo las modificaciones legislativas en materia tributaria, se ha vuelto una constante la modificación anual de las leyes impositivas, lo que genera, en la mayoría de los casos, la posibilidad de cuestionar su constitucionalidad vía juicio de amparo o, en el mejor de los escenarios para los contribuyentes, una nueva oportunidad para controvertir su apego a nues-

⁶ Véase Cruz Razo, Juan Carlos, *El cumplimiento de las sentencias de amparo en materia fiscal*, conferencia dictada en la Academia Mexicana de Derecho Fiscal el 7 de septiembre de 2005.

⁷ Al respecto véase Coello Cetina, Rafael, s.f. *Los efectos de las sentencias concesorias contra leyes tributarias*.

⁸ Decía Mostesquieu (*Del Espíritu de las leyes*, 14^a ed., Porrúa, México, 2001, p. 197) “que no hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejárseles a cada uno”.

tra Carta Magna.⁹ En otras palabras, las leyes tributarias se han convertido, dada la falta de cuidado o atención por parte de los legisladores, en la semilla más fecunda de interpretaciones por parte de nuestros tribunales federales, en particular, de la SCJN.

Sobre este punto, las declaratorias de inconstitucionalidad de leyes tributarias tienen como finalidad la de restituir al quejoso en el goce de la garantía violada, generado con ello que las cosas regresen al estado que guardaban antes de la transgresión constitucional.

Al respecto, los efectos de las sentencias concesorias en esta materia, en términos del citado artículo 80 de la Ley de Amparo, se concretizan tratándose de actos de carácter positivo, cuya aplicación generó la procedencia del juicio de garantías, mediante la devolución al quejoso no sólo de las cantidades que como primer acto de aplicación haya enterado, sino también de las que de manera posterior haya pagado, en virtud de que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido. Asimismo, la norma inconstitucional no debe aplicarse hasta en tanto no sea reformada o derogada.¹⁰

En cambio, si la declaratoria de inconstitucionalidad es de una norma fiscal que regula un acto negativo el efecto será que el quejoso lo pueda realizar y que la autoridad obre de tal forma que respete la acción del quejoso. Por ejemplo, en la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma que prohíbe la deducción de un determinado gasto, el efecto será que el contribuyente pueda realizarla, reflejándose en la determinación de la base gravable del impuesto, y que la autoridad no liquide contribución alguna con motivo de dicha deducción.¹¹

Sin embargo, en algunas declaratorias de inconstitucionalidad la SCJN ha establecido, en función a la naturaleza del vicio que la motiva, que sus efectos no sólo deben traducirse en dejar de aplicar el precepto contrario a la Ley Suprema, sino que debe aplicarse pero con ciertos matices, lo que de suyo implica romper con la regla general de los efectos de las senten-

⁹ Véase la jurisprudencia 114/99, pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Noviembre de 1999, página 18, cuyo rubro establece AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS. (Núm. de IUS 192910).

¹⁰ Véase la jurisprudencia 188/2004, segunda sala, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Enero de 2005, página 470, cuyo rubro establece AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS. (Núm. de IUS 179675).

¹¹ Véase la Jurisprudencia 19/2005, Pleno, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXI, Mayo de 2005, página 5, cuyo rubro establece PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. (Núm. de IUS 178401).

cias concesorias, ya que no se estaría restituyendo lisa y llanamente en el goce de la garantía individual violada. Ello se ha hecho a través de lo que denominamos "Jurisprudencias para efectos", es decir, aquellas interpretaciones jurisdiccionales que determinan, una vez hecha la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, la forma en que debe entenderse dicha declaratoria, precisando los efectos y alcances de la misma.

Sobre el particular, consideramos que la utilización de manera recurrente de esta fuente de Derecho en los términos anotados puede llegar a hacer nugatorio el amparo otorgado o, más aún, que el Poder Judicial Federal se arrogue facultades legislativas, lo que evidentemente es contrario al principio de división de poderes.

Lo anterior tiene su origen en lo que la SCJN ha denominado "mecanismos simples y complejos de tributación" y que en función de la naturaleza del vicio que origina la inconstitucionalidad de cada norma tributaria, así como la forma en la que se inserta en tales mecanismos, serán los efectos de la misma.

IV. MECANISMOS SIMPLES Y COMPLEJOS DE TRIBUTACIÓN

Por mecanismo de tributación debemos entender, en términos de lo sostenido por la SCJN, la composición o estructura de una contribución, atendiendo a los elementos que la conforman, es decir, al sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, y demás elementos que permiten su cálculo.

Sobre el particular, es interesante mencionar que el origen de tal definición está en una Jurisprudencia creada con motivo de la discusión sobre la procedencia de la impugnación del Impuesto al Activo, en específico, de los artículos 5 y 9 de la Ley relativa, el primero en cuanto a la imposibilidad de deducir deudas contratadas con el sistema financiero y, el segundo, en la parte que regula el acreditamiento con el impuesto sobre la renta. En este sentido, se concluyó que para acreditar el interés jurídico para reclamar dichas normas es necesario que el contribuyente tenga contratadas deudas con el sistema financiero que pueda deducir y que, vía su declaración anual, no haya podido acreditar el pago del impuesto sobre la renta, respectivamente.¹²

Al respecto, se determinó que los mecanismos de tributación simples son aquéllos cuyos elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, cuota

¹² Véase la jurisprudencia 62/98, pleno, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Noviembre de 1998, página 11, cuyo rubro establece: CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA. (Núm. de IUS 195159).

o tarifa) requieren cálculos básicos que no necesitan de un mayor detalle en la ley. Los mecanismos de tributación complejos son aquellos que establecen mayores elementos para realizar su cálculo, mismos que son variables y que sólo se aplican a contribuyentes que se ubiquen en sus hipótesis imponibles.

Así, se precisa que en el caso de los primeros (normas tributarias simples), de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Sin embargo, cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable (normas tributarias complejas), ello no ocurre así, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.

Tal y como se puede apreciar, la SCJN distingue, desde nuestro punto de vista, de manera muy sutil la forma en que debe entenderse un mecanismo simple y complejo de tributación, ya que el elemento "variable" que caracteriza a este último va en relación directa con los elementos esenciales. Piénsese en el propio tema que dio origen a la Jurisprudencia en comento, a saber, la posibilidad de acreditamiento de impuesto sobre la renta o la existencia de deudas contratadas con el sistema financiero mexicano constituyen un elemento fundamental para determinar la base del impuesto al activo.

Lo anterior, tal y como lo señalan los ministros disidentes en su voto minoritario,¹³ no implica desconocer que puedan establecerse para una misma contribución diversas categorías de contribuyentes y que, en atención a ello, existan diferencias en los elementos de la contribución. Sin embargo, tratándose de la misma categoría de causantes de una contribución, los elementos para su causación conforman el sistema impositivo al que se encuentra sujeto.

V. ALGUNOS CRITERIOS RECIENTES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

A partir del establecimiento de la Jurisprudencia comentada en el punto anterior, la SCJN ha llevado este criterio (distinguir entre sistemas

¹³ Señores ministros José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel.

simples y complejos de tributación) al análisis de cada una de las contribuciones cuya constitucionalidad se reclama, sin que en algunos casos sea factible, ya que por la propia naturaleza de los elementos que la integran trastocan los efectos de las declaratorias de inconstitucionalidad e, incluso, hacen nugatorios los amparos otorgados. Además, consideramos que en ciertos casos la SCJN se arroga facultades legislativas que evidentemente no son de su competencia.

A. IMPUESTO PREDIAL EN EL DISTRITO FEDERAL¹⁴

El pleno de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 17/2003-PL entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en materia administrativa y el Octavo Tribunal Colegiado de la misma materia y circuito, resolvió que el artículo 149, fracción II del Código Financiero del Distrito Federal, en vigor a partir del 1 de enero de 2002 resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, al incluir el factor 10.00 en el cálculo de la base gravable del impuesto predial, respecto de inmuebles que se otorgan en uso o goce temporal, esto es, en arrendamiento (inclusive, para la instalación o fijación de anuncios o cualquier otro tipo de publicación —espectaculares, por ejemplo), lo que en la jerga fiscal se identificó como “base rentas”. Lo anterior, en función a que dicha determinación distorsiona la base gravable del impuesto predial, misma que debe establecerse conforme al valor de mercado o comercial del inmueble, sin que sea dable elevar dicho valor comercial diez veces más de lo que realmente corresponda. Además, porque se da un trato distinto a los contribuyentes que den en arrendamiento sus inmuebles en relación con quienes no lo hacen y que determina su impuesto conforme a la práctica de un avalúo del inmueble o mediante la aplicación de los valores unitarios contenido en el propio ordenamiento tributario indicado.

Sin embargo, la declaratoria de inconstitucionalidad antes referida no fue lisa y llana para que se dejara de aplicar el precepto contrario a la Constitución y, por tanto, se devolvieran las cantidades que tanto con motivo del primer acto de aplicación como de los subsecuentes que se hayan pagado, dado que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido, sino para que la “base rentas” se determi-

¹⁴ Véase la Jurisprudencia 23/2004, Pleno, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, Abril de 2004, página 112, cuyo rubro establece: PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL INCLUIR EL FACTOR 10.00 EN EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, RESPECTO DE INMUEBLES QUE SE OTORGAN EN USO O GOCE TEMPORAL, INCLUSIVE PARA LA INSTALACIÓN O FIJACIÓN DE ANUNCIOS O CUALQUIER OTRO TIPO DE PUBLICIDAD, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. (Núm. de IUS 181692).

ne sin incluir el citado factor 10.00 y pagar el tributo conforme al valor más alto que resulte entre el así calculado, el de avalúo o mediante la aplicación de los valores unitarios.

En este orden de ideas, consideramos que tal determinación trastoca la declaratoria de inconstitucional hecha por la propia SCJN, ya que el mecanismo para obtener la base del tributo se encuentra viciado al afectarse un elemento esencial del mismo, en la medida que no habría forma de determinarlo de no ser que se modificara el mecanismo de tributación, lo que sostenemos no puede ser un efecto de la concesión del amparo.

Lo que hizo nuestro máximo tribunal fue que mediante una adición a la declaratoria de inconstitucionalidad del precepto modificó el mecanismo para determinar la base gravable del tributo fijado por el legislador, acto que resulta a todas luces ajeno a la competencia del Poder Judicial de la Federación.

En efecto, si la SCJN consideró que el mecanismo para obtener la “base rentas” que debe atenderse para determinar la base gravable del impuesto predial resulta inconstitucional es dable concluir que el efecto debió ser el de desvincular al contribuyente de la aplicación de dicho mecanismo y no la de darle ciertos “efectos”.

En otras palabras, si el amparo se concedió contra una norma que prevé un elemento esencial del impuesto predial (base gravable), el único efecto que debía tener es el de desvincular al quejoso de esa contribución y no el de modificar el mecanismo de tributación.

B. MULTAS FISCALES EXCESIVAS

En septiembre de 2004, la segunda sala de la SCJN emitió la jurisprudencia 128/2004, mediante la cual determinó que la multa prevista en la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, reformado por el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2003, resulta ser violatoria del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al prever una multa excesiva, ya que en la base para su imposición se toma en consideración la contribución omitida y actualizada, esto es, atiende a un elemento ajeno a la conducta sancionada (la inflación).¹⁵

¹⁵ Véase la jurisprudencias 128/2004, segunda sala, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Septiembre de 2004, página 224, cuyo rubro establece: MULTA. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, AL ESTABLECER SU CUANTÍA EN RELACIÓN CON LA CONTRIBUCIÓN ACTUALIZADA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. (Núm. de IUS 180579).

En otras palabras, la declaratoria de inconstitucionalidad es realizada en función a que el supuesto regulado por la fracción II del artículo 76 en comento trastoca un elemento que permite determinar la base para liquidar la multa indicada, lo que debiera traer como consecuencia la inaplicabilidad del citado precepto, restituyendo así al quejoso en el goce de la garantía individual violada.

Sin embargo, meses más tarde (febrero de 2005), la propia Segunda Sala de la SCJN estableció los precedentes que dieron origen a la Jurisprudencia 3/2005, en la que se determinó que “la concesión del amparo debe ser para el efecto de que la autoridad exactora imponga las multas considerando el valor de la contribución omitida sin actualización, esto es, sobre la base del valor histórico que tenía la contribución en la fecha en que se cometió la infracción”.¹⁶

Tal y como se puede apreciar a través de esta “jurisprudencia para efectos”, la segunda sala de la SCJN trastoca la propia declaratoria hecha meses atrás en detrimento del efecto general de la misma (invalidar la multa impuesta con fundamento en el artículo en comento), sin que resulte justificado, ya que se trata de un elemento esencial que determina la base para la imposición de la sanción, sin el cual no podría existir tal base.

Sostener lo contrario como lo hizo la segunda sala de la SCJN implica crear un mecanismo de tributación que sólo el legislador puede realizar y que incluso para 2004 realizó al establecer que la multa se calcularía, exclusivamente, conforme al monto de la contribución omitida.

C. DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO

En este caso, la primera sala de la SCJN determinó que la obligación de pagar el Derecho de Trámite Aduanero (DTA) por las operaciones realizadas al amparo de un pedimento en términos de la ley aduanera, con una cuota de 8 (ocho) al millar sobre el valor de las mercancías respectivas (fracción I del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos —LFD—) viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, en virtud de que para su cálculo no se atiende al tipo de servicio prestado ni a su costo, sino a elementos ajenos a éstos, como lo es el valor de los bienes importados objeto del pedimento, lo que ocasiona que el monto de la cuota impuesta no guarde relación directa con el costo y naturaleza del servicio,

¹⁶ Véase la jurisprudencia 3/2005, segunda sala, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Febrero de 2005, página 317, cuyo rubro establece: MULTA. EL EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, DEBE SER PARA QUE SE CONSIDERE EL VALOR HISTÓRICO DE LA CONTRIBUCIÓN OMITIDA, SIN ACTUALIZACIÓN. (Núm. de IUS 179267).

recibiendo los gobernados un trato distinto por un mismo servicio, en atención a que el valor de las mercancías no es un elemento constitucional que permita establecer el monto del derecho a pagar por el servicio que presta el Estado.¹⁷

Sin embargo, mediante la emisión de una “Jurisprudencia para efectos” la primera sala de nuestro más alto tribunal determinó que el “efecto” de dicha declaratoria de inconstitucionalidad es para que “se devuelva al quejoso la cantidad que en estricto sentido constituya el derecho por el trámite aduanero previsto en la fracción antes citada, sin que dicha devolución deba incluir las cantidades que de conformidad con el artículo 16 de la Ley Aduanera en comento, correspondan al particular autorizado para prestar los servicios de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados, así como el impuesto al valor agregado que corresponda a dicha prestación de servicios, pues estos dos últimos conceptos no forman parte del pago del derecho de trámite aduanero por el que se concedió el amparo”.¹⁸ Como dato adicional, la cantidad a pagar por tales conceptos es el equivalente al 92% del total del DTA.

Sobre el particular consideramos que los efectos precisados en la jurisprudencia en comento, en los términos que ha sido aplicada, llevan al extremo la idea de un sistema complejo de tributación, ya que, con independencia de que deba cubrirse el pago por el servicio de procesamiento de datos al particular autorizado, así como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente, esto no puede ir en relación directa con el elemento considerado inconstitucional (valor en aduana de la mercancía).

Con ello se hace nugatoria la concesión del amparo, en virtud de que se establece que únicamente se devolverá el monto del DTA “efectivamente pagado”, disminuido con el monto que corresponda a la “contraprestación” del servicio de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados a que se refiere el artículo 16 de la Ley Aduanera y el IVA que se cause por dicha prestación de servicios, y tal “contraprestación” (determinada conforme a un porcentaje del 92% del DTA) se sigue calculando sobre un elemento que sirve para determinar la base gravable (valor de las

¹⁷ Véase la Jurisprudencia 129/2005, Primera Sala, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Septiembre 2005, página 43, cuyo rubro establece DERECHOS. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, QUE ESTABLECE UNA CUOTA DE 8 (OCHO) AL MILLAR SOBRE EL VALOR DE LAS MERCANCÍAS SUJETAS AL TRÁMITE ADUANERO CORRESPONDIENTE, ES VIOLATORIO DE LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

¹⁸ Véase la Jurisprudencia 130/2005, Primera Sala, Novena Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Septiembre 2005, página 21, cuyo rubro establece DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 49 DE LA LEY FEDERAL DEL DERECHO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

mercancías —considerado inconstitucional)— que no guarda relación directa con la naturaleza y costo del servicio.

En otras palabras, la primera sala de la SCJN, en su caso, debió determinar que el efecto de la concesión del amparo descrito sea para que únicamente se devuelvan las cantidades “efectivamente pagadas” por concepto de DTA, entendiendo éstas como el resultado de la disminución de un porcentaje (92%) aplicable al DTA, por concepto de la citada “contraprestación”, pero calculada sobre una “cantidad fija” aplicable a todas las operaciones de importación y por lo tanto proporcional a la naturaleza y costo del servicio prestado que cobre el particular autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para prestar dichos servicios.

En consecuencia, el efecto de la concesión del amparo que se otorgó a la quejosa, en su caso, debió ser para que se le desincorpore de la obligación de entero del DTA, conforme a la fracción I del artículo 49 de la LFD, pagando únicamente la contraprestación del servicio de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados a que se refiere el artículo 16 de la Ley Aduanera y el IVA causado por dicho servicio, conforme a una cantidad fija que sea proporcional a la naturaleza y costo del servicio prestado, como sucede con las fracciones III y IV del propio artículo 49, que establecen una cuota fija de \$178.78 en la que se incluye, no sólo la contraprestación (92%) sino el DTA (8%) correspondiente, y no sobre un porcentaje que se aplicaría sobre el elemento considerado inconstitucional (8 —ocho— al millar del valor de la mercancía).

Por lo anterior, la devolución a que se tuviera derecho, como consecuencia del amparo otorgado, debió ser sobre el DTA pagado menos la contraprestación establecida en el penúltimo párrafo del artículo 16 de la ley aduanera, calculada sobre una cantidad fija y no el porcentaje aplicado en relación directa con la norma declarada inconstitucional.

Con independencia de lo anterior, resulta cuestionable, por un lado, que con tal determinación se convalide el hecho de que la Administración Fiscal se convierta en un auxiliar del particular autorizado para el cobro de un “derecho” y por otro, que se deje al arbitrio tanto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como del propio particular el establecer el porcentaje que equivale a su “contraprestación”, conculcado así el principio de legalidad tributaria.

VI. CONCLUSIONES

1. El efecto genérico de una sentencia de amparo que declare la inconstitucionalidad de un acto de autoridad es el de restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada. Sin embargo, los efectos específicos de las sentencias concesorias se dan en función de la naturaleza po-

sitiva o negativa del acto reclamado; en el primer caso, esto es, de aquellos que conlleven un actuar de la autoridad, no sólo de la o las señaladas como responsables, la ejecutoria tiene por objeto restituir al quejoso en el goce de la garantía individual violada. En caso de actos que implique una omisión de la autoridad (acto negativo) el efecto del amparo será obligarla a obrar respetando la garantía infringida.

2. En el caso de declaratorias de inconstitucionalidad de normas tributarias el efecto genérico de la concesión del amparo es que la citada norma no se aplique al quejoso hasta en tanto no cambie y se invalide todo lo actuado con base en ella. Sin embargo, los efectos específicos tratándose de actos de carácter positivo, se traducen en devolver al quejoso no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación haya enterado, sino también las que de manera posterior haya pagado con base en la norma declarada inconstitucional, y en caso de actos negativos el efecto será que el quejoso lo pueda realizar y que la autoridad obre de tal forma que respete su actuación.

3. Un mecanismo de tributación es la composición o estructura de una contribución, atendiendo a los elementos que la conforman, es decir, al sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, y demás elementos que permiten su cálculo. Existen mecanismos de tributación simples y complejos. Los primeros son aquéllos cuyos elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) requieren cálculos básicos que no necesitan de un mayor detalle en la ley. En tanto, los segundos son aquéllos que establecen mayores elementos para realizar su cálculo, mismos que son variables y que sólo se aplican a contribuyentes que se ubiquen en sus hipótesis imponibles.

4. Las "jurisprudencias para efectos" son aquellas interpretaciones jurisdiccionales que determinan, una vez hecha la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, la forma en que debe entenderse dicha declaratoria, precisando los efectos y alcances de la misma. Sin embargo, consideramos que la utilización de manera recurrente de esta fuente de derecho, en los términos anotados, puede llegar a hacer nugatorio el amparo otorgado o, más aún, que el Poder Judicial Federal se arroge facultades legislativas, lo que evidentemente es contrario al principio de división de poderes.

5. En el caso de los efectos de la declaratoria de inconstitucional del Impuesto predial del Distrito Federal contenida en el jurisprudencia 23/2004 del Pleno de la SCJN, consideramos que trastocan los efectos genéricos y específicos de una sentencia concesoria, ya que el mecanismo para obtener la base del tributo se encuentra viciado al afectarse un elemento esencial del mismo, en la medida que no habría forma de determinarlo, de no ser que se modificara el mecanismo, lo que sostenemos no puede ser un efecto de la concesión del amparo.

6. En el caso de la declaratoria de inconstitucionalidad de las multas fiscales excesivas, consideramos que la segunda sala de la SCJN trastoca el efecto de la concesión del amparo, que fue la de invalidar la multa calculada sobre el monto de la contribución omitida actualizada, sin que resulte justificado, ya que se trata de un elemento esencial que determina la base para la imposición de la sanción, sin el cual no podría existir tal base. Sostener lo contrario, implica crear un mecanismo de tributación que sólo el legislador puede realizar y que incluso para 2004 realizó, al establecer que la multa se calcularía conforme al monto de la contribución omitida.

7. Por lo que respecta a la “Jurisprudencia para efectos” en relación con la declaratoria de inconstitucionalidad del DTA, consideramos que, aun cuando se pueda hablar de un sistema complejo de tributación, los efectos precisados hacen nugatoria la concesión del amparo, en virtud de que se establece que únicamente se devolverá el monto del DTA “efectivamente pagado”, disminuido con el monto que corresponda a la “contraprestación” del servicio de procesamiento electrónico de datos y servicios relacionados a que se refiere el artículo 16 de la ley aduanera y el IVA que se cause por dicha prestación de servicios, y tal “contraprestación” (determinada conforme a un porcentaje del 92% del DTA) se sigue calculando sobre un elemento que sirve para determinar la base gravable (valor de las mercancías —considerado inconstitucional—) que no guarda relación directa con la naturaleza y costo del servicio.

8. Sin dejar de reconocer que las contribuciones pueden tener una estructura simple o compleja, en la medida que se incluyan elementos particulares para su cálculo, no debe perderse de vista que los efectos de las sentencias de amparo mediante las cuales se declare inconstitucional una norma tributaria, sobre todo, tratándose de uno de sus elementos esenciales, deben constreñirse a desvincular al contribuyente del entero de la contribución, ya que, de lo contrario, se corre el riesgo de que la SCJN se arroge atribuciones legislativas que no le competen o, en su caso, haga nugatorios los amparos que concede.

Ciudad Universitaria, Distrito Federal, México, abril 2006.

VII. FUENTES

7.1. Bibliográficas

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18^a. ed., Themis, México, 2004.
 BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 35^a. ed., Porrúa, México, 1999.
 DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 19^a. ed., 4^a reimp., Porrúa, México, 2001.

- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*, 15ª. ed., Porrúa, México, 1974.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 15ª. ed., Porrúa, México, 2000.
- MONTESTIQUIEU, *Del espíritu de las leyes* [trad. Nicolás Estévanez], 14ª. ed., Porrúa, México, 2001.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., Oxford University Press, México, 2000.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Manual del Juicio de Amparo*, 2ª. ed., 6ª reimp., Themis, México, 1997.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, *La interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2 tomos, México 2001.

7.2. Artículos y conferencias

- COELLO CETINA, Rafael, s.f. *Los efectos de las sentencias concesorias contra leyes tributarias*.
- CRUZ RAZO, Juan Carlos, *El cumplimiento de las sentencias de amparo en materia fiscal*, conferencia dictada en la Academia Mexicana de Derecho Fiscal el 7 de septiembre de 2005.