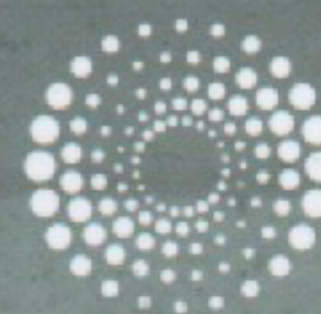


Abogado Corporativo

Revista de Análisis Jurídico



DOFISCAL



THOMSON REUTERS

Entrevista a Ricardo Ramírez
Presidente del Órgano de
Apelación de la OMC

**Lo más relevante de la
Reforma Laboral**

**Nueva Ley General
de Víctimas**

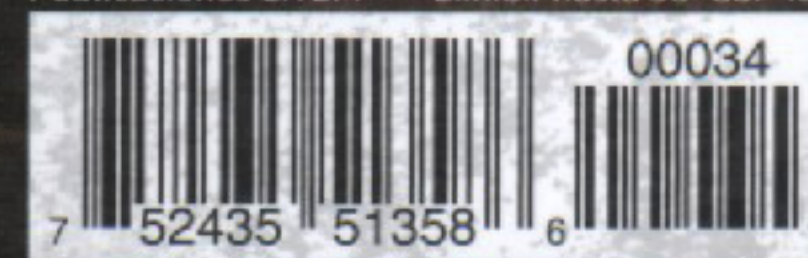
**La suspensión
en el amparo**
es necesaria para que
exista certidumbre jurídica

Gerardo Gutiérrez Candiani
Presidente del Consejo
Coordinador Empresarial

mar-abr 13

34

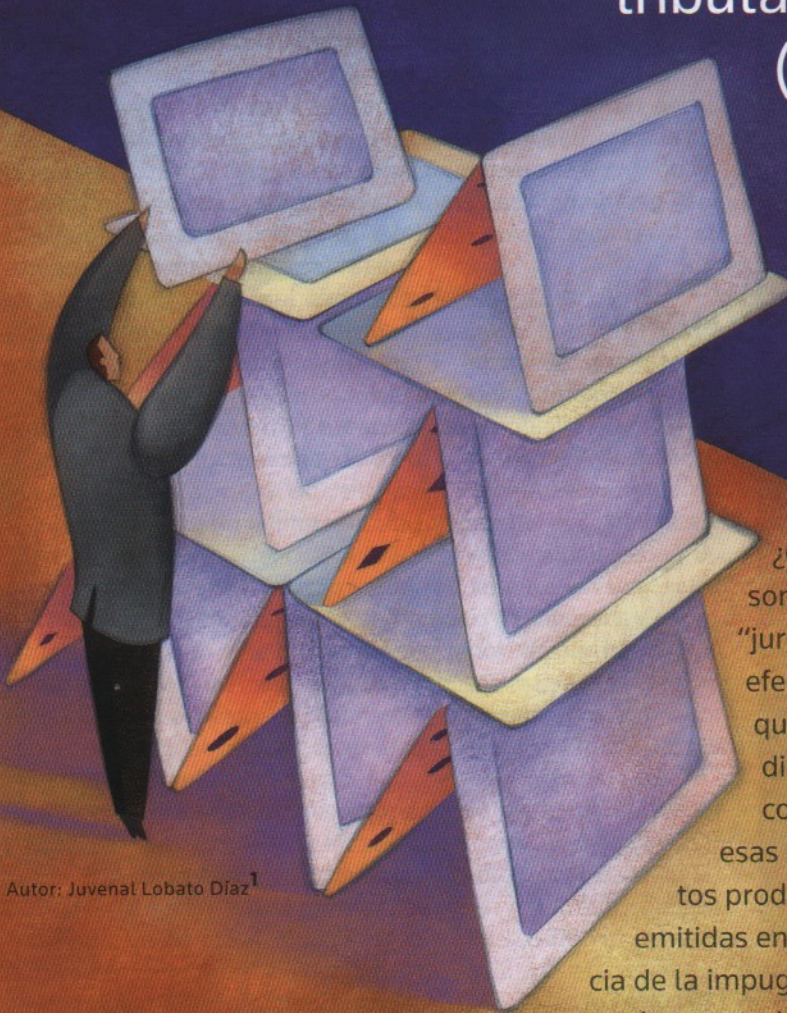
Publicaciones CITEM Exhibir hasta 30-abr-13



www.abogadocorporativo.com.mx
USD 12 \$149

La seguridad jurídica en la práctica judicial constitucionalista

Una perspectiva en el ámbito tributario mexicano
 (“jurisprudencias para efectos”)



Autor: Juvenal Lobato Díaz¹

¿Qué son las “jurisprudencias para efectos”? Esta figura, ¿hace que el valor de la seguridad jurídica no se cumpla en la práctica judicial constitucionalista mexicana? Al despejar esas dudas, también se muestran 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

¹Socio Director de Lobato Díaz Abogados. Profesor de Impuesto sobre la Renta y Derecho Procesal Fiscal en la Facultad de Derecho de la UNAM y de Clínica de Derecho Procesal Fiscal y Administrativo en el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Santa Fe, y en las Maestrías en Derecho Fiscal de la Escuela Libre de Derecho, de Sinaloa, y en Administración Fiscal de la Universidad Veracruzana. Máster en Argumentación Jurídica por la Universidad de Alicante (España). Especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca (España). Cuenta con un posgrado en “Orientation in US Law” por la University of California, Davis, (EUA), “International Taxation” por la Duke University (EUA) y en Derecho Tributario, por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Es Licenciado en Derecho, con Mención Honorífica por la Facultad de Derecho de la UNAM y Técnico en Administración, con Mención Honorífica, por el Instituto Politécnico Nacional (IPN). juvenal@lobatodiazabogados.com

INTRODUCCIÓN

Hablar de práctica judicial constitucionalista implica, entre otros aspectos, referirnos a la labor de los Tribunales Constitucionales. En particular, nos interesa el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mexicana (aun cuando no tenga todas las características teóricas de un Tribunal Constitucional) la cual, en su labor judicial, tiene dentro de sus funciones la de resolver cualquier controversia donde se plantee la inconstitucionalidad de alguna ley.

En ese sentido, ese control constitucional abarca, por supuesto, la materia fiscal, en la que en concreto se yergue como la garante del respeto a los principios constitucionales en materia de establecimiento de contribuciones, mediante el control constitucional de las leyes tributarias.

Esto es, que ante la impugnación constitucional de una ley tributaria, la SCJN debe revisar que se cumplan los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y de destino al gasto público que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Al respecto, resulta de particular interés el tema de la seguridad jurídica, puesto que el resultado del análisis constitucional debe abonar a este concepto.

En efecto, este valor (la seguridad jurídica) en la práctica judicial constitucionalista en México es de fundamental importancia, dado que la SCJN –en opinión del que esto suscribe– ha contribuido a que no se cumpla del todo.

Lo anterior, por un lado, debido a que en diversos criterios jurisprudenciales modifica constantemente las consecuencias de sus resoluciones. Es decir, emite una determinada resolución y, posteriormente, “aclara” o establece, en su criterio, cuál debe ser el “efecto” de su resolución, trastocando con ello, en algunos casos, el sentido original de su fallo y, por otro, llegando a convertirse en un auténtico legislador positivo.

Así las cosas, lo que aquí se comentará tiene que ver con una figura denominada “jurisprudencias para efectos”, la cual –en nuestra opinión– hace que el valor de la seguridad jurídica no se cumpla en la práctica judicial constitucionalista mexicana.

LA PRÁCTICA JUDICIAL CONSTITUCIONALISTA EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO

En México, como ya se mencionó, el control constitucional de las leyes tributarias recae en la SCJN por medio del conocimiento, tanto de los juicios de amparo que promueven los particulares (control concreto de constitucionalidad) como, fundamentalmente, de las acciones de inconstitucionalidad (como control abstracto de la CPEUM).

En ese sentido, llama la atención el tema relativo a los juicios de amparo, dado que derivado de la promoción que hacen los particulares del mismo, la SCJN ha emitido diversas jurisprudencias que –en mi opinión– trastocan la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Así las cosas, tenemos que las sentencias que se dicten en los juicios de amparo pueden sobreseerlo, negar la protección constitucional o bien, 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, debido a que las sentencias que sobreseen el juicio de amparo o que niegan la protección de la Justicia Federal, por sí mismas no generan algún efecto.

Al respecto, 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.

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

En ese 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 de la garantía individual violada, éstos no siempre resultan ser sencillos en su cumplimiento, sobre todo –como ya se mencionó– 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.³

En virtud de lo anterior, en el presente trabajo me referiré 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.

LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO

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; de los encargados de la creación y aplicación de las leyes, respectivamente, y, por tanto, dar seguridad jurídica a los ciudadanos, en cuanto a la vigencia de la Carta Magna.

² En oposición a las sentencias de condena, en el juicio de amparo están las sentencias “declarativas”, las cuales 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 Carta Magna.

³ Al respecto, véase Coello Cetina, Rafael. s.f. “Los efectos de las sentencias concesorias contra leyes tributarias”.

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,⁴ pues no hay tema más álgido que el relativo a la forma en que los ciudadanos debemos contribuir al gasto público.

En México, 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 nuestra CPEUM.⁵

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.⁶

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 esa deducción.⁷

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 sentencias concesorias, puesto que no se estaría restituyendo lisa y llanamente en el goce de la garantía individual violada, incumpliendo así con el valor de seguridad jurídica que debe imperar en cualquier sistema jurídico.

Ello se ha hecho a través de lo que denominamos "Jurisprudencias para efectos", es decir, aquellas interpre-

taciones jurisdiccionales que determinan, una vez hecha la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, la forma en que debe entenderse tal declaratoria, precisando los efectos y alcances de la misma.

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.

Al respecto, la SCJN determinó que los mecanismos de tributación simples son aquéllos cuyos elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa) requieren cálculos básicos que no necesitan de un mayor detalle en la ley.

Por su parte, 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 comple-

⁴ Decía Mostesquieu (*Del Espíritu de las leyes*, 14ª Ed. Porrúa, México, 2001, pág. 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".

⁵ 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. (No. de IUS: 192910).

⁶ 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. (No. de IUS: 179675).

⁷ 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. (No. de IUS: 178401).

jas), 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.

UN CRITERIO DE LA SCJN

La SCJN ha llevado este criterio (distinguir entre sistemas simples y complejos de tributación) al análisis de cada una de las contribuciones cuya constitucionalidad se reclama, sin que en algunos casos sea factible, dado 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, considero que en ciertos casos la SCJN se arroga facultades legislativas, las cuales evidentemente no son de su competencia. El ejemplo a continuación.

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 CPEUM al prever una multa excesiva, debido a 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).⁸

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 el cual 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.⁹

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, dado 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.

Similares casos se dieron en las jurisprudencias emitidas por la SCJN en materia de definición de la base para el reparto de la participación de los trabajadores de las empresas, el derecho trámite aduanero y el llamado "factor 10", en el impuesto predial en el Distrito Federal.

A MANERA DE CONCLUSIÓN

Como puede apreciarse, las "jurisprudencias para efectos" (aquellas interpretaciones jurisdiccionales que determinan, una vez hecha la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, la forma en que debe entenderse esa declaratoria, precisando los efectos y alcances de la misma), no permiten que el valor de seguridad jurídica se respete en la práctica constitucional mexicana, debido a 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.

Juvenal Lobato Díaz
Socio Director de
Lobato Díaz Abogados
juvenal@lobatodiazabogados.com

⁸ 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. (No. de IUS: 180579).

⁹ 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. (No. de IUS: 179267).