

¿Afecta la Reforma Constitucional en Materia de Amparo al Ámbito Fiscal?

Ricardo Hernández Salcedo

El día 6 de junio de 2011 se publicó reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de amparo. El presente artículo pretende realizar un examen para determinar si estas modificaciones constitucionales repercuten en el ámbito fiscal.

67

INTRODUCCIÓN

Como se expresó en la nota de editor de este documento, el día 6 de junio del año 2011, se reformó la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para establecer modificaciones en la regulación respecto del juicio de amparo.

La reforma que se comentará se considera de relevancia en el quehacer de las autoridades hacendarias, ya que

como se verá posteriormente, algunos aspectos de los principios rectores del juicio de amparo se transforman sustancialmente.

De tal suerte tenemos, que con la reforma constitucional antes referida, sufren adecuaciones los artículos 94, 103, 104 y 107 de nuestra Ley Fundamental. Ahora bien, para efecto de análisis, ordenaremos en nueve grupos las reformas constitucionales en materia de amparo:

Gráfico 1

Principales modificaciones en materia de Amparo



“El principio del juicio de amparo relativo a la definitividad en el amparo administrativo, opera si la suspensión del acto que prevé la ley en el medio de defensa ordinario tiene los mismos alcances que los que prevé la ley reglamentaria. (fracc. IV Art. 107).”

Así tenemos, que se expondrá brevemente lo que se considera es lo más relevante de la reforma constitucional de referencia, haciendo especial énfasis en las posibles repercusiones que en su caso tiene la misma en el campo tributario.

1. PROCEDENCIA DEL AMPARO

Sobre la reforma constitucional vinculada con la procedencia del amparo y en su caso, sus repercusiones en el campo tributario, abordaremos los puntos que se listan en la siguiente lámina:

Procedencia

- Procedencia del amparo en **contra de normas generales** y no exclusivamente contra las leyes, además se incorpora la procedencia de esta protección constitucional **en contra de omisiones** y no solo en contra de actos de la autoridad (Art. 103).
- La ampliación de la procedencia del **amparo en contra de violaciones a los derechos humanos** y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, y no por violación a las garantías individuales (Art. 103).
- Se aclara que las bases generales para interponer el amparo **no aplican en materia electoral** (Art. 107 primer párrafo).
- El principio** del juicio de amparo relativo a la **definitividad** del acto reclamado **no se aplicará** cuando la ley permita la **renuncia de los recursos legales** (tercer párrafo del inciso a) de la fracc. III Art.107).
- Precisa que tiene el carácter de parte agraviada y por lo tanto la posibilidad de interponer el juicio de amparo el **titular de un derecho o de un interés legítimo** (primer párrafo fracc. I Art. 107).
- El principio** del juicio de amparo relativo a la **definitividad en el amparo administrativo**, opera si la **suspensión del acto** que prevé la ley **en el medio de defensa ordinario** tiene los **mismos alcances que los que prevé la ley reglamentaria.** (fracc. IV Art. 107).



A) Procedencia del juicio de amparo contra normas generales y violaciones a los derechos humanos

Con la reforma al artículo 103 de la Constitución Política del país, se establece que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

a) **Por normas generales** que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, anteriormente se refería la norma en comento, a la procedencia del amparo por leyes que violaran las garantías individuales.

De acuerdo con la propia Constitución Política del país, el amparo ha procedido, aún antes de la re-

forma en estudio, no sólo contra leyes sino contra las demás normas generales. Por ejemplo, ya se preveía la procedencia de este medio de defensa contra tratados internacionales, reglamentos y demás normas generales que violentaran la constitución del país, como se puede apreciar en el contenido de la fracción VIII inciso a) del artículo 107 de este cuerpo normativo en vigor antes de la reforma en análisis.

De lo expuesto se desprende que se conserva la procedencia del amparo en el campo tributario (como en las demás ramas del derecho), contra normas generales como son las leyes, reglamentos, reglas de carácter general, entre otras.

b) **Por actos u omisiones de la autoridad.** Este último aspecto anteriormente no se consideraba

expresamente para la procedencia del juicio de amparo antes de la reforma en comento, es decir, la procedencia del amparo solo se preveía en forma expresa por actos de la autoridad y no por su omisión. Lo anterior significa que procede el juicio de amparo para proteger al ciudadano por la falta de acción o inactividad de la autoridad, cuando tiene el deber de realizar alguna conducta.

En esta tesitura, el juez de amparo, al otorgar la protección de la Justicia Federal derivado de una omisión de la autoridad, tendrá que ordenar a la autoridad demandada que cumpla u otorgue el derecho del quejoso, el cual no goza por una inactividad gubernamental como puede ser el derecho a la educación o salud, entre otras.

Sin embargo, cabe señalar que ya procedía el amparo por omisión de la autoridad para el caso de que no se atendiera en breve término alguna petición del gobernado, como se desprende del artículo 8 de nuestra ley fundamental.

La interposición del juicio de amparo puede promoverse en materia tributaria, argumentando violación a esta disposición constitucional; por ejemplo, cuando no se dé contestación a cualquier promoción en breve plazo al peticionario (cuatro meses por regla general según los tribunales federales), dígase solicitud de devolución de impuestos, consultas, solicitud de pago en parcialidades, etc.

Las funciones de administración tributaria las realiza la autoridad generalmente dentro de lo que se denomina en la doctrina como “fase oficiosa”, es decir, que el impulso procedimental para lograr la percepción de las contribuciones lo lleva a cabo por regla general la autoridad y ejerciendo sus facultades de imperio¹. Dentro de esta fase podemos incluir, por ejemplo, la fiscalización, la cobranza coactiva y el control de obligaciones.

Bajo este orden de ideas se puede decir que en caso de que la autoridad no efectúe las funciones mencionadas respecto a un contribuyente determinado, consideramos que no es factible que éste solicite el amparo por omisión de la autoridad, toda vez que la inactividad señalada no le causaría perjuicio en su interés jurídico o derecho subjetivo.

Lo que le acarrearía perjuicio al particular sería el que la autoridad realizara la actividades mencionadas sin ajustares a la ley, violentando así algún derecho del gobernado en forma específica.

En conclusión, podemos decir que difícilmente en el campo fiscal se

¹ “La Existencia del Derecho Tributario Administrativo resulta de que para el estado logre la satisfacción del interés en percibir los tributos...debe desarrollarse una actividad por parte de la administración para que esos hechos generadores no queden sin declararse o sin describirse...y para controlar que efectivamente ingresen a las cajas publicas los créditos que sean creado a favor del estado.”

Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. Decima Quinta Edición. Pág. 653.

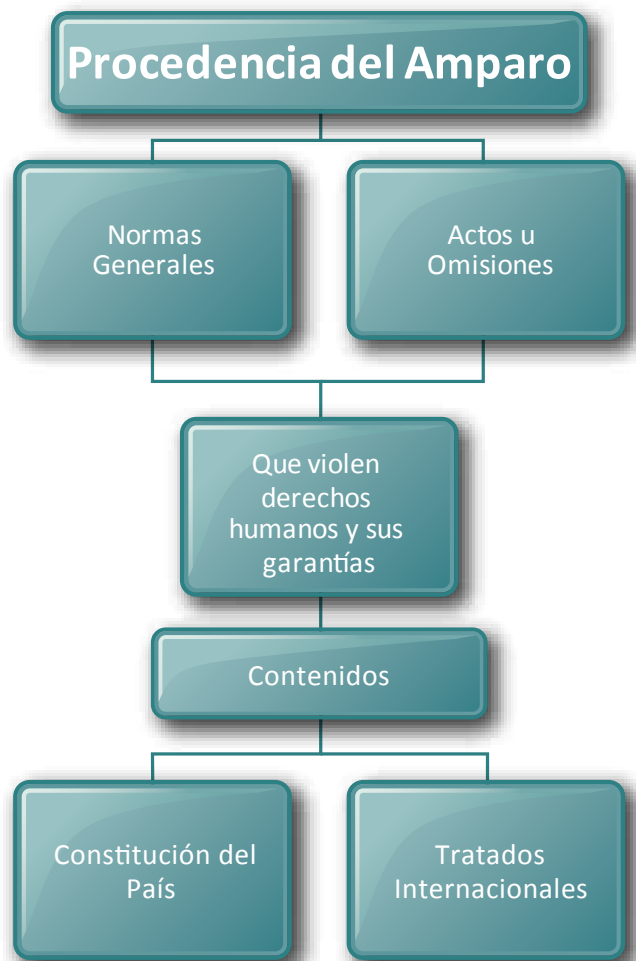
podría actualizar la procedencia del amparo por inactividad u omisión de la autoridad fiscal, diferente a lo previsto en el artículo 8 de la Carta Magna.

- c) El amparo procederá, como se ha señalado, por normas generales y actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. Recordemos que anteriormente se establecía la protección en el juicio de amparo cuando hubiera viola-

ción a las garantías individuales previstas en la Constitución.

Ahora se amplía la cobertura protectora del amparo a la violación de los derechos humanos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales.

Esto es, que procede el amparo contra un acto de autoridad que viole los derechos humanos o sus garantías (medios de defensa que protegen los derechos humanos), aún y cuando no estén previstos en la Constitución, pero sí contemplados en un tratado internacional.



De lo anterior se desprende que si una ley o actuación de la autoridad administrativa o judicial contra- viene algún derecho humano o sus garantías, previstos en la constitución del país o de un tratado internacional que nuestro país haya suscrito, procederá la protección de la justicia federal mediante el juicio de amparo, situación que no acontecía anteriormente respecto de los tratados internacionales.

Lo comentado implica que se debe de efectuar un análisis de los diversos tratados que México ha suscrito y en los cuales se establezcan derechos humanos que tengan vinculación con la materia tributaria, como es el caso del Pacto de San José que indica en su artículo 8:

“ARTÍCULO 8.- GARANTÍAS JUDICIALES.

1. *Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter.*
2. ...”

Además, debemos considerar que nuestro país ha suscrito gran número de tratados para evitar la doble imposición, así como de tratados de libre comercio que indudablemente tienen repercusión relevante en la materia tributaria, ya que los mismos dan tratamientos fiscales y contemplan medios de defensa.

Estos instrumentos jurídicos internacionales sin duda se deberán aplicar con preferencia a la legislación interna y en caso de su violación se podrá interponer el juicio de amparo cuando contengan un derecho humano que haya sido transgredido.

En adición a lo anterior podemos agregar que los tribunales, en el curso de la evolución de los criterios jurisprudenciales no siempre han tenido la misma postura respecto del nivel jerárquico de los tratados internacionales en el orden jurídico nacional, por lo que en ocasiones se desaplicaban éstos, privilegiado la resolución de conflicto con base en las normas internas, aun y cuando contravinieran el derecho internacional y por ende no reconociendo los derechos que contienen los tratados internacionales.

En este orden de ideas, cabe señalar que el 10 de junio de 2011 se publicaron reformas constitucionales en materia de derechos humanos. En este contexto, se le cambia de denominación al Título Primero de este ordenamiento legal que se llamaba “De las Garantías Individuales” y se sustituye por el “**De los Derechos Humanos y sus Garantías**”.

A mayor abundamiento, entre otros preceptos, se reformó el artículo 1 de la Constitución Política del país. Este numeral se modificó para establecer que toda persona gozará en los Estados Unidos Mexicanos, de los derechos humanos y sus garantías (este precepto ya no hace

referencia al goce de las garantías individuales). Para una mejor comprensión de lo expuesto con antelación se transcribe el texto reformado de los tres primeros párrafos del artículo constitucional invocado:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

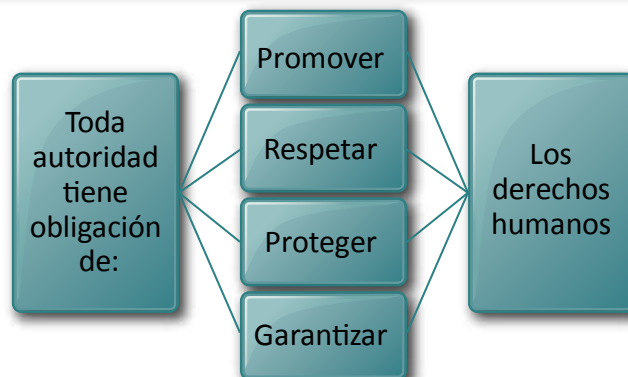
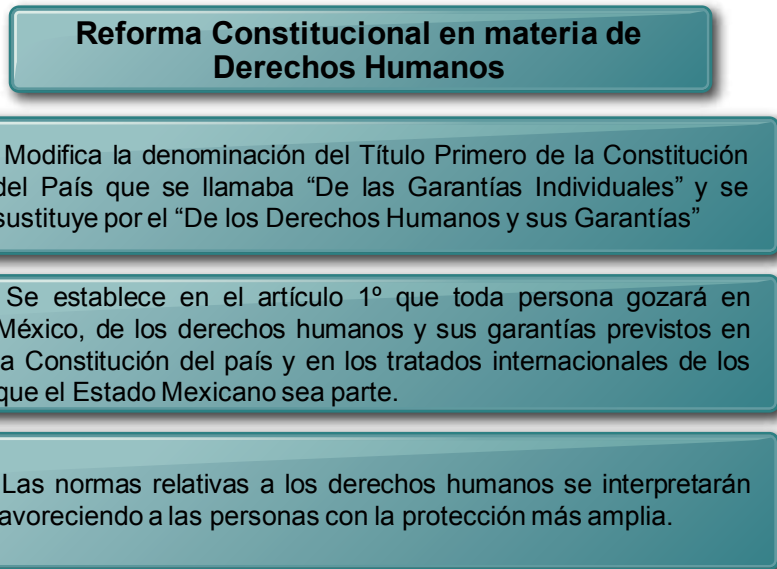
Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los

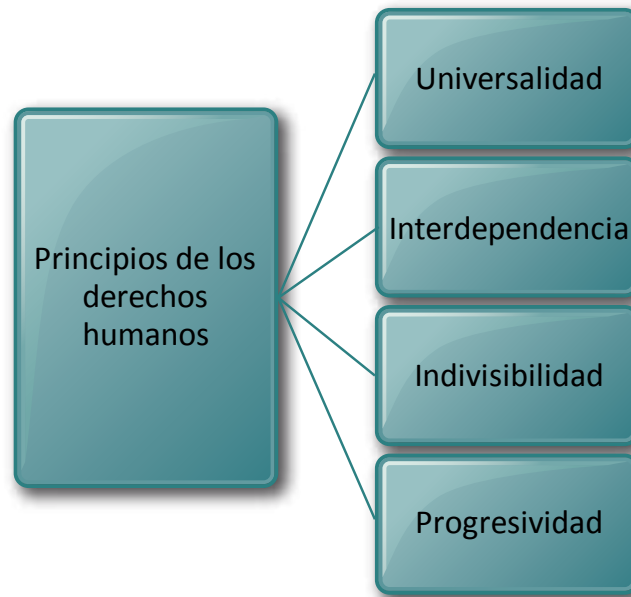
tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

...”

Enseguida presentamos una gráfica con algunas modificaciones constitucionales en materia de derechos humanos.





De esta suerte resulta que con las reformas constitucionales en estudio, no queda duda que a los tratados internacionales se les otorga un rango constitucional en el caso de que éstos contengan derechos humanos.

- d) De acuerdo con el artículo 103 constitucional fracción II, el amparo procede por normas generales (anteriormente este precepto se refería a leyes) o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal.
- e) Otra causal de procedencia del juicio de amparo que contempla el precepto antes invocado pero en su fracción III, es la relativa a normas generales (anteriormente se refería a leyes) o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

B) Reglas especiales en materia electoral

Con la reforma al primer párrafo del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se precisa que las bases del amparo que en este numeral se contemplan, no son aplicables en la materia electoral. Es claro que esta disposición no tiene vinculación con la materia tributaria.

C) Principio de definitividad del acto reclamado

Este principio implica que para la procedencia del juicio de amparo deberán agotarse previamente los medios de defensa que se establezcan en la ley de la materia para dejarlo sin efecto. En otras palabras, no procede el juicio en comento, si en la ley se prevé alguna alternativa para lograr que los actos violatorios de la Constitución pierdan eficacia jurídica.²

² Jorge Reyes Tayabas. Derecho constitucional Aplicado a la Especialidad en Amparo. Cuarta Edición Editorial Themis, S.A., de C.V. pág. 209.

“Se debe de efectuar un análisis de los diversos tratados que México ha suscrito y en los cuales se establezcan derechos humanos que tengan vinculación con la materia tributaria”

Así resulta, que en materia administrativa de acuerdo con el primer párrafo de la fracción IV del artículo 107 constitucional, el amparo procede contra actos u omisiones (esta parte se agrega con la reforma en estudio, ya que antes indicaba contra resoluciones) que provengan de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que causen agravio no reparable mediante algún medio de defensa legal. Esta disposición, como se puede apreciar, contiene el principio de definitividad en materia de amparo indirecto³.

El principio de definitividad en el amparo directo⁴ implica que para su procedencia deberán agotarse previa-

mente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas, laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados, principio éste contenido en el tercer párrafo del inciso a) de la fracción III del artículo 107.

a) **Excepción al principio de definitividad cuando el medio de defensa ordinario sea renunciable**

Con la reforma a la porción normativa antes invocada, se establece como excepción al principio de definitividad en comento, el supuesto en el cual la ley permita la renuncia de los recursos correspondientes por virtud de los cuales aquellas sentencias definitivas, laudos y resoluciones puedan ser modificados o revocados.

La Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo no prevé la posibilidad de la renuncia del juicio que se sustancia ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa. Por lo que el agotamiento de este medio de defensa (juicio de nulidad) será necesario para la procedencia del amparo directo en materia fiscal federal.

3 La anterior disposición implica que procede el amparo (indirecto) contra actos u omisiones de las autoridades administrativas (como son las fiscales), que violen el marco jurídico correspondiente.

El amparo indirecto en materia fiscal federal podemos decir en términos generales que procede contra todos los actos de autoridad diferentes a las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4 En materia fiscal federal se puede decir en términos generales que el amparo directo procede contra las resoluciones definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.



b) Excepción al principio de definitividad cuando son menores los efectos de la suspensión de los actos de autoridad en el medio ordinario de defensa

Del primer párrafo de la fracción IV del artículo 107 constitucional, se deduce que para que proceda el amparo indirecto en materia administrativa (en ella se encuentra la fiscal), es necesario agotar los medios de defensa ordinarios siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado.

Ahora bien, con la reforma en comentario se desprende que no operará el principio de definitividad en estudio cuando la suspensión del acto de autoridad, antes mencionada, tenga alcances menores que los que prevé la Ley de Amparo.

Se considera que la Ley del Procedimiento Contencioso Adminis-

trativo otorga la suspensión del acto reclamado con los mismos alcances que la ley de Amparo; esto es, ambos ordenamientos jurídicos posibilitan la suspensión del cobro por parte de la autoridad⁵, por lo que esta excepción al principio de definitividad del amparo, no aplica en ámbito fiscal, en consecuencia, contra los actos de las autoridades fiscales se tiene que agotar el medio de defensa ordinario antes de acudir al amparo de la justicia federal.

c) Excepción al principio de definitividad cuando el acto carezca de fundamentación y motivación

Del segundo párrafo de la fracción IV del artículo 107 constitucional se advierte otra causal para que no opere el principio de definitividad en el amparo indirecto en materia administrativa (y

⁵ El artículo 28 fracción II inciso a) de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo regula la suspensión de los actos de determinación, ejecución o cobro de contribuciones o aprovechamientos. Por su lado el artículo 135 de la Ley de Amparo establece lo relativo a la suspensión de cobro de contribuciones o aprovechamientos.

por ende en la fiscal), al establecer que no existe obligación de agotar los recursos o medios de defensa ordinarios, si el acto reclamado carece de fundamentación o cuando sólo se aleguen violaciones directas a esta Constitución.

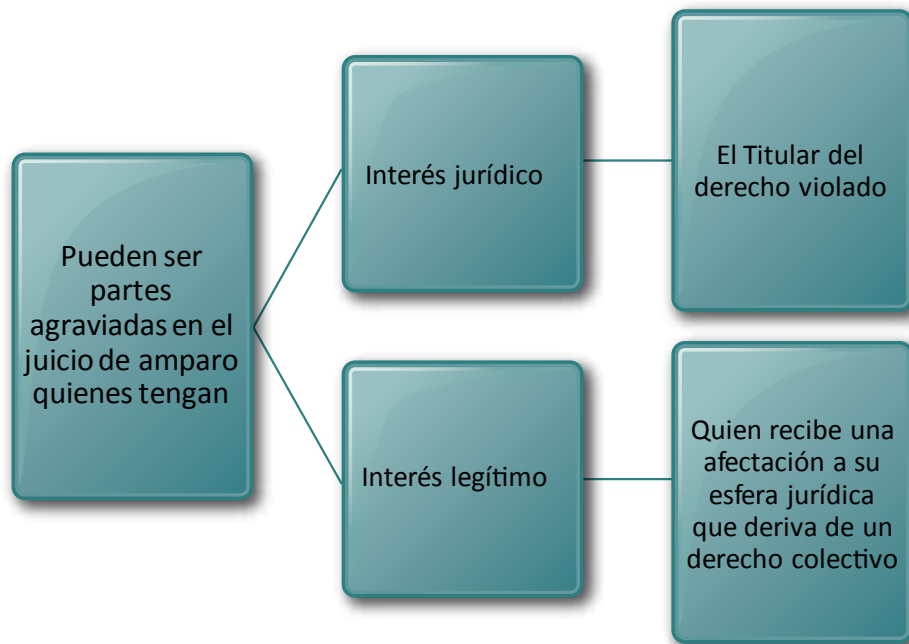
Por lo tanto si el acto de la autoridad fiscal carece de fundamentación, motivación o respecto del mismo se alegue alguna violación directa a la Constitución del país, procede el amparo sin necesidad de agotar el medio ordinario de defensa.

D) Parte agraviada

Uno de los principios rectores del juicio de amparo, es que debe seguir a instancia de parte agraviada. Antes de la reforma en estudio, el carácter de parte agraviada la tenía exclusivamente la persona titular del derecho subjetivo violentado por el acto de autoridad.

Ahora bien, con la reforma a la fracción I del artículo 107 del ordenamiento jurídico en estudio, se establece que tal carácter lo tendrá quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo⁶ individual o colectivo⁷, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.

El interés legítimo permitirá la promoción del amparo por alguien que no es el titular de un derecho violado, es decir, por alguien que no tenga un derecho subjetivo, si no por quien tiene un interés legítimo, esto es, que tenga interés general que deriva de un derecho colectivo (como puede ser el derecho a un medio ambiente saludable) y no subjetivo.



6 Es relevante el considerar como parte agraviada no sólo al titular de un derecho si no que tenga un interés legítimo.
 7 Por ejemplo, en el caso de los habitantes de una comunidad que sufren los estragos de alguna fábrica que contamina los mantos fríaticos.

Con relación a la diferencia entre interés legítimo e interés jurídico, se pronunció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los siguientes términos.

“INTERÉS LEGÍTIMO E INTERÉS JURÍDICO. AMBOS TÉRMINOS TIENEN DIFERENTE CONNOTACIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

De los diversos procesos de reformas y adiciones a la abrogada Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, y del que dio lugar a la Ley en vigor, se desprende que el legislador ordinario en todo momento tuvo presente las diferencias existentes entre el interés jurídico y el legítimo, lo cual se evidencia aún más en las discusiones correspondientes a los procesos legislativos de mil novecientos ochenta y seis, y mil novecientos noventa y cinco. De hecho, uno de los principales objetivos pretendidos con este último, fue precisamente permitir el acceso a la justicia administrativa a aquellos particulares afectados en su esfera jurídica por actos administrativos (interés legítimo), no obstante carecieran de la titularidad del derecho subjetivo respectivo (interés jurídico), con la finalidad clara de ampliar el número de gobernados que pudieran acceder al procedimiento en defensa de sus intereses. Así, el interés jurídico tiene una connotación diversa a la del legítimo, pues mientras el primero requiere que se acredite la afectación a un derecho subjetivo, el segundo supone únicamente la existencia de un interés cualificado respecto de la legalidad de los actos impugnados, interés que proviene de la afectación a la esfera jurídica del individuo, ya sea directa o derivada de su situación particular respecto del orden jurídico. Contradicción de tesis 69/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo, Cuarto y Décimo Tercero, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Sergio Salvador Agui-

rre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot. Tesis de jurisprudencia 141/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil dos.”

Recordemos que la obligación tributaria deriva de la ley y se establece a cargo tanto de las personas físicas como de la morales, por lo que en caso de que el legislador prevea un deber fiscal, estará obligado a su cumplimiento quien se ubique en el supuesto normativo.

En este orden de ideas, si alguien se ampara contra alguna disposición tributaria, es porque le afecta en forma directa, esto es, lo obliga a su cumplimiento, y considera que tal disposición le violenta un derecho protegido por la Constitución del país. De tal manera que procede el amparo porque tiene un interés jurídico.

Ahora bien, si la autoridad fiscal emite un acto, quien puede impugnarlo vía amparo es a quien le afecte directamente, transgrediéndole un derecho protegido por nuestra ley suprema.

Por lo expuesto consideramos que en la materia fiscal resultaría difícil encontrar la existencia de un derecho colectivo que fuese vulnerado por un acto de autoridad que permitiera la activación de un amparo indirecto.

En cuanto al amparo directo, el segundo párrafo de la fracción I del precepto 107 de la Constitución Política del país, precisa con la reforma en estudio, que en el caso de actos o resoluciones provenientes de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el quejoso deberá aducir ser titular de

“El principio de definitividad en el amparo directo implica que para su procedencia deberán agotarse previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia”

un derecho subjetivo que se afecte de manera personal y directa.

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le corresponde conocer de los juicios que se ventilen en materia tributaria en el ámbito federal, este tribunal tiene el carácter de administrativo, por lo que quien impugne resoluciones de este órgano jurisdiccional vía amparo deberá acreditar ser el titular del derecho subjetivo que se considere violentado y no basta que tenga un interés legítimo.

2. AMPARO ADHESIVO

En el segundo párrafo del inciso a) de la fracción III del artículo 107 de la constitución, prevé el beneficio de la parte que haya obtenido sentencia favorable y la que tenga interés jurídico en que subsista el acto reclamado, la posibilidad de interponer el amparo adhesivo al que promueva cualquiera de las partes que intervi-

nieron en el juicio del que emana el acto reclamado⁸.

Lo anterior pensamos que abre la posibilidad jurídica para que cuando la autoridad administrativa en el campo tributario obtenga resolución favorable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el contribuyente se ampare contra tal resolución, la autoridad interponga amparo adhesivo a aquel y alegue lo que a su derecho convenga, a efecto de que subsista el acto reclamado alegando que se ajusta al marco jurídico correspondiente y por lo tanto es legal y constitucionalmente válido.

No obstante la opinión antes vertida, en todo caso será la Ley de Amparo la que al reglamentar la porción normativa del artículo 107 constitucional en estudio, determinará si el amparo adhesivo lo podrán interponer autoridades fiscales.

⁸ De acuerdo con el artículo 83 fracción V de la Ley de Amparo prevé la revisión adhesiva.

Amparo Adhesivo

Segundo párrafo inciso a) frac. III Art. 107

Se prevé la posibilidad de interponer el amparo adhesivo a beneficio de la parte que haya obtenido sentencia favorable y que tenga interés jurídico en que subsista el acto reclamado.

3. RESOLUCIÓN DE ASUNTOS PRIORITARIOS

Los juicios de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad se substanciarán y resolverán de manera prioritaria cuando alguna de las Cámaras del Congreso, a través de su presidente, o el Ejecutivo Federal por conducto del consejero jurídico del gobierno, justifique la urgencia atendiendo al interés social o al orden público, en los términos de lo dispuesto por las leyes reglamentarias. Así lo indica el noveno párrafo actual del numeral 94 constitucional reformado.

Consideramos que en numerosas ocasiones los asuntos fiscales tendrán

el carácter de prioritarios, ya que no se puede negar que la percepción de los ingresos tributarios que se destinan al gasto público son de orden público, por lo que tendrán en su caso preferencia en su resolución.

Esta disposición, como se pudo advertir, deberá ser reglamentada por la ley (Ley de Amparo), ya que hasta el momento no ha sucedido tal circunstancia.

4. SENTENCIA EN EL AMPARO

Respecto de este tema, en el siguiente cuadro se señalan las principales modificaciones derivadas de la reforma constitucional en estudio:

Sentencia en el Amparo

- Declaración general de inconstitucionalidad, no opera **en materia tributaria (frac. II Art 107)**.
- Resolución en el amparo **directo** de **todas las violaciones procesales** (primer párrafo del inciso a) fracc. III Art 107).
- En la sentencia recaída en **amparo directo** se debe **precisar** en términos precisos **la forma en que se debe pronunciar la nueva resolución**. (Primer párrafo del inciso a) fracc. III Art 107).

A).- Declaratoria general de inconstitucionalidad

Este principio implica que la sentencia en el juicio de amparo no tiene efectos *erga omnes*, por lo que la ley o acto que se reclamen y que sean anulados en virtud de la sentencia de amparo seguirán surtiendo efectos para los demás afectados que no hayan promovido el juicio correspondiente para reclamar su inconstitucionalidad.⁹

Ahora bien, si bien es cierto que las sentencias que resuelven los amparos no pueden extender su efecto protector a sujetos que no promovieron este medio de defensa, también lo es que personas que no son partes en los juicios de referencia, en caso de que se declare la inconstitucionalidad de una ley, esta no se aplicará ya a persona alguna (incluso a quienes no promovieron los amparos de los cuales derivaron los criterios que formaron la jurisprudencia correspondiente).

En este orden de ideas, con la reforma a la fracción II del artículo 107, ya no existe el impedimento de hacer declaraciones generales de inconstitucionalidad respecto de normas generales. El numeral de referencia establece los requisitos para los efectos anteriores.

Sin embargo, esta disposición no aplica en el campo del derecho tributario. Sobre este particular va ser importante que la autoridad judicial determine qué aspectos incluyen la materia tributaria. Es decir, deberá determinar si las normas tributarias, comprenden

exclusivamente la regulación de las partes sustantiva de las contribuciones, como son, por ejemplo, sus elementos; o si va a abarcar también las normas que rigen los procedimientos tributarios como son las auditorías fiscales, las devoluciones de contribuciones, la atención a las solicitudes de pagos en parcialidad etc., incluso si va a comprender las disposiciones que norman los aspectos sancionatorios, como son los aspectos relativos a las infracciones y delitos fiscales.

Recordemos que en las resoluciones de acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales, ya opera el que se deje sin efecto normas de carácter general, inclusive las fiscales.

B) Resolución en el amparo directo de todas las violaciones procesales

El Tribunal Colegiado de Circuito deberá decidir en el amparo directo respecto de todas las violaciones procesales que se hicieron valer y aquéllas que, cuando proceda, advierta en suplencia de la queja. Así lo indica el primer párrafo del inciso a) de la fracción III del artículo 107.

Lo anterior evitará que derivado de un mismo acto de autoridad se promueva el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o resoluciones dictadas por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo que pongan fin al juicio, argumentándose violaciones procesales diversas, contribuyendo esto a la economía procesal.

⁹ Jorge Reyes Tayabas. Derecho constitucional Aplicado a la Especialidad en Amparo. Cuarta Edición Editorial Themis, S.A., de C.V. pág. 206.



Lo expresado en las líneas previas, como se puede advertir, aplicará en los juicios de amparo directo en materia tributaria, en los que se impugne las resoluciones por ejemplo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa.

C) Señalamiento de los efectos de la resolución en el amparo directo.

El Tribunal Colegiado de Circuito, en la resolución de los amparos directos fijará los términos precisos en que deberá pronunciarse la nueva resolución, así lo indica el primer párrafo del inciso a) de la fracción III del artículo 107.

Lo expresado en las líneas previas aplica en los juicios de amparo directo en materia tributaria, por lo que las sentencias recaídas en amparo directo en el campo fiscal deberán precisar en términos precisos la forma en que se debe pronunciar la nueva resolución.

5. CUMPLIMENTACIÓN DE SENTENCIAS

En el siguiente cuadro señalamos las principales modificaciones en relación a la cumplimentación de sentencia en el amparo derivadas de la reforma constitucional de referencia:

Cumplimentación de Sentencia en el Amparo

- Prohibición de archivar expedientes no cumplimentados (último párrafo del artículo 107).
- Las sanciones por incumplimiento de sentencias aplican al superior de la autoridad responsable. (Primer párrafo de la frac. XVI del artículo 107).
- La sanción por repetición del acto reclamado, no se aplicará cuando no haya dolo y se deje sin efecto el acto repetido. (Segundo párrafo de la frac. XVI del artículo 107) .

A) Archivo de expediente

La fracción XVI último párrafo del artículo 107 constitucional, garantiza la ejecución de las sentencias en el juicio de amparo al establecer que no podrá archivarse juicio de amparo alguno, sin que se haya cumplido la sentencia que concedió la protección constitucional.

En consecuencia de lo anterior, las autoridades hacendarias deberán estar atentas a dar cumplimiento a las resoluciones recaídas en los juicios de amparo a efecto de observar la porción normativa antes aludida.

B) Incumplimiento de sentencia de amparo

Con la reforma al primer párrafo de la fracción XVI del artículo 107 Constitucional, se prevé que el plazo que, en su caso otorga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para el cumplimiento de la sentencia de amparo se podrá ampliar a solicitud de la autoridad.

Con la adecuación a la porción normativa antes invocada, no sólo al titular de la autoridad responsable que incumpla injustificadamente o fuera del plazo con la cumplimentación de la sentencia de amparo procederá a separarlo de su cargo y a consignarlo ante el Juez de Distrito, sino que también al superior jerárquico de la autoridad responsable si hubiese incurrido en responsabilidad, así como a los titulares que, habiendo ocupado con anterioridad el cargo de la autoridad responsable, hubieran incumplido la ejecutoria.

La anterior norma responsabiliza del incumplimiento a diferentes funcionarios que no cumplan con las resoluciones que se emiten en los juicios de amparo, aún cuando hayan dejado su cargo; derivado de ello, se recomienda que todos los funcionarios fiscales estén atentos a cumplimentar las resoluciones de amparo para no incurrir en responsabilidad.

C) Repetición del acto reclamado

La sanción que impone la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en caso de repetición del acto reclamado, conforme a la reforma contenida en la fracción XVI del artículo 107 constitucional¹⁰, no se aplicará cuando no se hubiera actuado dolosamente y se deje sin efectos el acto repetido antes de que sea emitida la resolución correspondiente por parte del nuestro Máximo Tribunal en el país.

6. SUSPENSIÓN DE ACTO RECLAMADO

Con la modificación a la fracción X del artículo 107 para la procedencia de la suspensión del acto reclamado, se requiere, si la naturaleza del mismo lo permite, un análisis ponderado de la apariencia del buen derecho y del interés social. Por lo que se eliminan como elementos para valorar en tal suspensión, la dificultad de la reparación de daños y perjuicios.

El criterio de la procedencia de la suspensión de acto reclamado basado en la apariencia del buen derecho, ya

¹⁰ Consistente en separar del cargo al titular de la autoridad responsable.

“En las resoluciones de acciones de
inconstitucionalidad y controversias
constitucionales, ya opera el que se deje
sin efecto normas de carácter general,
inclusive las fiscales”

lo sostenía la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se puede apreciar en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“SUSPENSIÓN. PARA DECIDIR SOBRE SU OTORGAMIENTO EL JUZGADOR DEBE PONDERAR SIMULTÁNEAMENTE LA APARIENCIA DEL BUEN DERECHO CON EL PERJUICIO AL INTERÉS SOCIAL O AL ORDEN PÚBLICO.

El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 15/96, de rubro: “SUSPENSIÓN. PARA RESOLVER SOBRE ELLA ES FACTIBLE, SIN DEJAR DE OBSERVAR LOS REQUISITOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 124 DE LA LEY DE AMPARO, HACER UNA APRECIACIÓN DE CARÁCTER PROVISIONAL DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ACTO RECLAMADO.”, sostuvo que para el otorgamiento de la suspensión, sin dejar de observar los requisitos exigidos por el artículo 124 de la Ley de Amparo, basta la comprobación de la apariencia del buen derecho invocado por el quejoso, de modo que sea posible anticipar que en la sentencia de amparo se declarará la inconstituali-

dad del acto reclamado, lo que deberá sopesarse con el perjuicio que pueda ocasionarse al interés social o al orden público con la concesión de la medida, esto es, si el perjuicio al interés social o al orden público es mayor a los daños y perjuicios de difícil reparación que pueda sufrir el quejoso. Conforme a lo anterior, el juzgador debe realizar un estudio simultáneo de la apariencia del buen derecho y el peligro en la demora con la posible afectación que pueda ocasionarse al orden público o al interés social con la suspensión del acto reclamado, supuesto contemplado en la fracción II del referido artículo 124, estudio que debe ser concomitante al no ser posible considerar aisladamente que un acto pudiera tener un vicio de inconstitucionalidad sin compararlo de manera inmediata con el orden público que pueda verse afectado con su paralización, y sin haberse satisfecho previamente los demás requisitos legales para el otorgamiento de la medida. Contradicción de tesis 31/2007-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Quinto en Materia Administrativa del Primer Circuito y Segundo en Materia Civil del Séptimo Circuito. 21 de octubre de 2009. Mayoría de tres votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidente: Margarita

Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 204/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de noviembre de dos mil nueve.

Nota: La tesis P./J. 15/96 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, abril de 1996, página 16.”

7. INSTAURACIÓN DE PLENOS DE CIRCUITOS

Se faculta al Pleno de la Suprema Corte de la Nación para establecer Plenos de Circuito. Algunos aspectos novedosos de estos nuevos órganos jurisdiccionales se señalan en el cuadro siguiente:

A) Establecimiento de Plenos de circuito

El séptimo párrafo adicionado al artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Consejo de la Judicatura, para que mediante acuerdos generales establezca Plenos de Circuito, atendiendo al número y especialización de los Tribunales Colegiados que pertenezcan a cada Circuito. Las leyes determinarán su integración y funcionamiento.

B) Obligatoriedad de la jurisprudencia de los Plenos de Circuito

Se reforma el párrafo octavo del artículo 94 de la Constitución (que con los párrafos adicionados a este numeral queda hoy como párrafo décimo), para establecer que la ley

fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito¹¹ sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución.

Estos órganos resolverán contradicciones de tesis entre Tribunales Colegiados de un mismo Circuito y determinará el criterio que debe de prevalecer como jurisprudencia, lo cual va a disminuir la carga de trabajo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que esta no resolverá las contradicciones de tesis que sustente tribunales colegiados dentro del un mismo Circuito Judicial.

De lo comentado hasta este momento se deduce que se crea un órgano para emitir jurisprudencia en adición a los ya existentes, que resolverán en su caso asuntos en materia hacendaria.

En otros términos, además de los órganos jurisdiccionales que hasta la fecha emiten jurisprudencia en el campo fiscal, también lo harán los plenos de circuito. Por lo consiguiente, las autoridades hacendarias deberán estar al tanto de los criterios jurisprudenciales que emitan estos órganos.

No se debe pasar por alto que la integración y funcionamiento de los Plenos de Circuito a los que nos hemos referido, se deben regular en la ley (ley de amparo), situación esta que no acontece hasta este momento.

¹¹ Además de los Tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Instauración de Plenos de Circuito

- La Facultad del Consejo de la Judicatura para establecer plenos de circuito. (Párrafo séptimo y décimo del artículo 94).
- En el caso de que los Tribunales Colegiados de un mismo circuito sustenten tesis contradictorias, se denunciará tal contradicción ante el pleno del circuito correspondiente a fin de que decida la tesis que deba prevalecer como jurisprudencia. (Primer párrafo frac. XIII artículo 107)

8. JURISPRUDENCIA

En el segmento anterior se ventilaron algunos aspectos sobre la jurisprudencia. La reforma en análisis contiene otras consideraciones sobre este tema. En el siguiente cuadro se lista algunos tópicos al respecto.

A) Contradicción de tesis de tribunales de distinto circuito

El segundo párrafo de la fracción XIII del artículo 107 del cuerpo normativo en estudio, dispone en su texto reformado que cuando los Plenos de Circuito de distintos Circuitos, los Plenos de Circuito en materia espe-

cializada de un mismo Circuito o los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito con diferente especialización, sustenten tesis contradictorias al resolver las contradicciones o los asuntos de su competencia, según corresponda, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los mismos Plenos de Circuito, así como los órganos a que se refiere el párrafo anterior, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, con el objeto de que el Pleno o la Sala respectiva, decida la tesis que deberá prevalecer.

Jurisprudencia

- Contradicción de tesis de tribunales de distinto circuitos.
- Efectos de la resolución que recae a la denuncia de contradicción de tesis
- Integración de jurisprudencia a partir de la reforma constitucional



Las contradicciones de tesis a que se hizo referencia en el párrafo anterior, pueden en su caso tratar asuntos que afecten a las haciendas públicas, por lo que las autoridades fiscales deben estar al pendiente de lo que resuelva la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esos asuntos.

B) Efecto de la resolución que recae a la denuncia de contradicción de tesis

Con la reforma al cuarto párrafo de la fracción XIII de numeral 107 de la Constitución del país, se deduce que los criterios que determinen los Plenos de Circuito, que debe prevalecer al resolver contradicción de tesis, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán

las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción. Cabe señalar, que las contradicciones de tesis antes mencionadas pueden estar en su caso vinculadas con la materia tributaria.

C).- Integración de jurisprudencia

Para la integración de jurisprudencia por reiteración (incluyendo naturalmente la materia fiscal) no se tomarán en cuenta las tesis aprobadas en los asuntos resueltos conforme a lo señalado en las disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, así lo estatuye el artículo Cuarto Transitorio del Decreto.

9. CADUCIDAD POR INACTIVIDAD PROCESAL

La fracción XIV de artículo 107 en comento, se deroga con la reforma constitucional en estudio y con ello se elimina la caducidad de la instancia. De esta forma, la fracción referida permitía que se decretara el sobreseimiento del amparo o la caducidad de la instancia por inactividad del quejoso o del recurrente respectivamente, cuando el acto reclamado fuera del orden civil o administrativo. La caducidad de la instancia dejaba firme la sentencia recurrida.¹²

Otros aspectos a considerar de la reforma constitucional

Otros tópicos a considerar con relación a la reforma constitucional en materia de amparo que desde nuestra perspectiva son relevantes, los citamos en el cuadro siguiente:

A) Iniciación de vigencia del Decreto

Es importante destacar que el Decreto que contiene la reforma constitucional en estudio, (en lo sucesivo el

Decreto) entró en vigor a los 120 días de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. Así lo determina el Artículo Primero Transitorio del mismo. Esto es, el día 4 de octubre de 2011.

B) Instrumentación legislativa del Decreto

Por su lado, el Artículo Segundo Transitorio del Decreto, establece un plazo para que el Poder Legislativo Federal instrumente las reforma legales necesarias para dar cumplimiento a las nuevas disposiciones constitucionales en materia de amparo. De esta manera se prevé que el Congreso de la Unión expedirá las reformas legales correspondientes dentro de los 120 días posteriores a la publicación del presente Decreto. Esto es, el 4 de octubre del 2011.

A la fecha anterior de la elaboración de este artículo, el Congreso de la Unión no ha expedido las reformas legales correspondientes.

No obstante de que el Congreso de la Unión no haya emitido disposiciones que reglamenten la reforma constitucional en estudio, las mismas son aplicables

Otros aspectos

- Iniciación de vigencia del Decreto
- Instrumentación legislativa del Decreto
- Asuntos pendientes de resolución

¹² La fracción V del artículo 74 de la Ley de Amparo contempla la caducidad de la instancia por inactividad procesal, en caso de que no se efectuó ningún acto procesal en el término de 300 días.

“Las autoridades fiscales deben de efectuar en su caso, un examen exhaustivo de las implicaciones operativas que derivan de estas reformas constitucionales con respecto de la defensa de los asuntos tributarios en los tribunales judiciales federales”

desde el 4 de octubre salvo aquellas que la propia Constitución establece que se sujetarán a la ley correspondiente; en esta situación se encuentra por ejemplo, lo relativo a los Plenos de Circuito que con la modificación al artículo 94 se establece que las leyes determinarán su integración y funcionamiento.

C) Asuntos pendientes de resolución

Para evitar conflicto de leyes en el tiempo, el Artículo Tercero Transitorio del Decreto, determina que los juicios de amparo iniciados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, continuarán tramitándose hasta su resolución final conforme a las disposiciones aplicables vigentes a su inicio, salvo por lo que se refiere a las disposiciones relativas al sobreseimiento por inactividad procesal y caducidad de la instancia, así como el cumplimiento y ejecución de las sentencias de amparo.

CONCLUSIONES

De lo comentado se puede desprender que la reforma constitucional en materia de amparo tiene repercusión en el ámbito fiscal, por lo que las autoridades hacendarias encargadas de la defensa de los intereses fiscales en los tribunales deberán de conocerlas a través de su análisis minucioso.

Asimismo, consideramos que las autoridades fiscales deben de efectuar en su caso, un examen exhaustivo de las implicaciones operativas que derivan de estas reformas constitucionales con respecto de la defensa de los asuntos tributarios en los tribunales judiciales federales.

Por otro lado, deberán estar al pendiente de la expedición de las reformas legales a la ley de amparo que deriven de las adecuaciones constitucionales que experimenta el juicio de amparo.

Para finalizar presentamos un cuadro resumen de las reformas en materia de amparo que afectan a la materia fiscal.

ASPECTOS DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE AMPARO QUE INCIDE EN LOS ASUNTOS FISCALES	
TEMA	ASPECTO QUE APLICA EN MATERIA FISCAL
Procedencia del amparo	Por violación a los derechos humanos previstos en la Constitución del país y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte
	Por omisiones de la autoridad
	Por acto de autoridad carece de fundamentación y motivación o se alega respecto del mismo violación directa a la Constitución del país
	Contra normas generales (precisión que se efectúa)
Suspensión del acto reclamado	Se deberá efectuar un análisis ponderado si la naturaleza del acto lo permite de la apariencia del buen derecho y el interés social
Sanciones por incumplimiento a las sentencias de amparo	Aplican a la autoridad responsable y al superior jerárquico, aun cuando hayan dejado su cargo
Sanción por repetición del acto reclamado	No se aplicará cuando no haya dolo y se deje sin efecto el acto
Jurisprudencia por reiteración	No se tomara en cuenta las tesis aprobadas antes de la entrada en vigor de esta reforma
Amparo adhesivo	Consideramos que aplica en favor de las autoridades fiscales
Resolución de asuntos prioritarios	Números asuntos en materia fiscal sin duda tendrán el carácter de prioritarios para su resolución
Sentencia en el amparo	Las sentencias recaídas en amparo directo deben resolver todas las violaciones procesales y precisar en términos precisos la forma en que se debe pronunciar la nueva resolución
Declaratoria general de inconstitucionalidad	No opera en materia tributaria, sin embargo la autoridad judicial federal deberá determinar los aspectos que comprende dicha materia.
Interés legítimo	Para promover amparo directo se requiere tener interés jurídico. En cuanto al amparo directo en materia fiscal se considera que es difícil que se presente algún asunto en que proceda su interposición por alguien que tenga interés legítimo
Prohibición de archivar expedientes	Aplica en todas materias incluso la fiscal
Plenos de Circuito	Se considera que emitiran jurisprudencia en materia fiscal
Caducidad de la instancia	Se elimina la caducidad por inactividad procesal, disposición que aplica en el campo fiscal

Ricardo Hernández Salcedo es Contador Público; Abogado; Maestro en Impuestos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos, A.C.; y actualmente se desempeña como Consultor Investigador en el INDETEC. rhernandezs@indetec.gob.mx