

“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

EXPEDIENTE: 38-V-H/2011

ASUNTO: *“Emisión de resoluciones
sin observar jurisprudencia”*

México, D.F., a 19 de agosto de 2013.

ANÁLISIS SISTÉMICO 1/2013

Las autoridades fiscales aducen estar imposibilitadas para cumplir con tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) que contenga interpretaciones o criterios favorables a los contribuyentes, lo que origina que en todo caso, éstos tengan que acudir a la vía jurisdiccional o judicial para hacerlos valer.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su carácter de organismo autónomo no sectorizado que tiene por objeto velar por el efectivo acceso a la justicia fiscal de los pagadores de impuestos, como lo dispone el artículo 1° de su Ley Orgánica y, en ejercicio de las atribuciones que le conceden los artículos 5, fracciones I, IV, V, X, XI y XVI, de dicha Ley, así como 72 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha detectado la problemática de antecedentes, así como que dicha situación genera molestias y gastos excesivos a los particulares, ya que tienen que acudir a sede jurisdiccional para hacer prevalecer el criterio jurisprudencial que estiman los protege en sus derechos.

Incluso la XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, ha acudido diversas veces ante esta Procuraduría a denunciar esa problemática.

ANÁLISIS

En primer lugar se debe tomar en cuenta el nuevo texto del artículo 1° Constitucional, el cual trae consigo una serie de modificaciones a nuestro sistema de derechos fundamentales de gran riqueza

y repercusión en la vindicación y protección de los mismos, pues constituye, sin duda, un cambio de paradigma que trae aparejada una tutela más eficaz y extendida de aquellos.

La reforma constitucional de junio de 2011, de gran trascendencia histórica, tuvo como ejes rectores: (i) el reconocimiento de los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como en los Tratados Internacionales de los que México es parte; (ii) el establecimiento de un nuevo principio de interpretación pro-persona de esos derechos; (iii) la creación de un nuevo sistema de control de constitucionalidad en materia de derechos fundamentales que involucra a todas las autoridades del Estado mexicano en el ámbito de sus competencias; (iv) la postulación de los principios que integran y enriquecen los derechos humanos y, (v) la reformulación y el fortalecimiento de los organismos defensores de esos derechos.

Como lo ha sostenido la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su Cuaderno número IV, denominado "*Derechos Humanos de los Contribuyentes*"¹, al deber constitucional de tributar le es inherente e inseparable el derecho de hacerlo en forma justa, pues ello constituye un elemento básico de la dignidad humana y como tal un bien primario que debe ser protegido como derecho fundamental.

En el propio documento se destaca que la protección a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos ha ido evolucionando; primero, a través de su reconocimiento en las normas de carácter sustantivo y ahora, con la implementación de los medios y herramientas jurídicas que posibiliten hacerlos efectivos.

Lo anterior significa que si bien el fenómeno impositivo encuentra soporte en los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias que derivan de la Constitución y que ya son protegidos por el Poder Judicial de la Federación, a través de los medios de control constitucional previstos en la propia Carta Magna; la tendencia de protección de los derechos tributarios ha evolucionado con el propósito de hacer más amplio y eficaz el acceso a la justicia y conseguir la prevalencia de los derechos consagrados constitucionalmente.

En este sentido, el artículo 1º constitucional vigente a partir del 11 de junio de 2011, establece que las normas relativas a derechos humanos se deben interpretar conforme a lo previsto en la propia

¹ http://www.prodecon.gob.mx/libros/c4/img/Derechos_Humanos_Cont.pdf.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, obligando a todas las autoridades para que, en el ámbito de sus respectivas competencias, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos fundamentales de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Bajo este nuevo contexto, es de destacarse que al resolver el expediente Varios 912/2010² (*caso Rosendo Radilla vs. Estados Unidos Mexicanos*), el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, entre otras consideraciones, que las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales deben interpretar los derechos humanos de la manera que más favorezca a la persona, sin que estén por ello facultadas para declarar la invalidez de las normas o para desaplicarlas en los casos concretos, pues esto último, es propio de los Jueces del Poder Judicial de la Federación y de los demás jueces del país, respectivamente³.

Sin embargo, la conclusión alcanzada en el caso Radilla no puede entenderse como una prohibición o limitante para que la autoridad fiscal deje de aplicar una disposición que ha sido declarada como violatoria de derechos fundamentales por la Suprema Corte en jurisprudencia firme.

Ello es así, pues ***en este caso la inaplicación de la norma por parte de la autoridad no estaría soportada en una interpretación realizada por ella misma sobre la disposición desaplicada, sino en la máxima exégesis que puede existir en un Estado de derecho y que es la jurisprudencia del Máximo Tribunal constitucional, en este caso, la SCJN, como instancia terminal en la interpretación de las leyes*** y demás ordenamientos de carácter general que componen el sistema jurídico mexicano, garante de los derechos fundamentales de las personas previstos en la Constitución General y en los tratados internacionales en la materia suscritos por México.

En otras palabras, lo que estableció la Suprema Corte al resolver el caso Radilla, es la imposibilidad de las autoridades no jurisdiccionales, es decir fundamentalmente las administrativas, entre ellas las fiscales, para dejar de aplicar una norma jurídica por el solo hecho de que al interpretarla, consideren que es contraria a los derechos humanos contenidos en la Constitución o en los tratados internacionales de los que México es parte *–pues tal atribución es exclusiva de los*

² Resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de fecha 14 de julio de 2011.

³ Ver tesis aislada: "SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO" [TA]; 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 557.

tribunales federales y locales— más no que las autoridades tributarias estén impedidas para dejar de aplicar determinado precepto jurídico en beneficio de las personas, por existir jurisprudencia firme en la que el Máximo Tribunal consideró que ese precepto resulta violatorio de derechos fundamentales.

Estimar lo contrario, implicaría que las autoridades fiscales estarían paradójicamente obligadas a aplicar preceptos jurídicos que hubieren sido declarados inconstitucionales por la Suprema Corte, por ser notoriamente violatorios de los derechos fundamentales contenidos, bien en la Carta Magna o bien en algún tratado internacional en materia de derechos humanos, lo que resultaría abiertamente contrario y violatorio de la obligación que les impone a las propias autoridades administrativas, el artículo 1° de la Constitución General, que les mandata a todas las autoridades que, en el ámbito de sus competencias, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos fundamentales de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; ordenando además, dicho precepto, que las normas relativas a los derechos humanos se interpreten favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Ahora bien, tales consideraciones adquieren particular relevancia y aplicación, tratándose de los casos en que la SCJN en tesis de jurisprudencia firme, declara como violatorias de derechos fundamentales contenidos en la Constitución o en un tratado, normas jurídicas en materia tributaria, pero de carácter meramente procedimental o adjetivo, pues en esos casos, debe entenderse que la autoridad administrativa está compelida a dejar de aplicar el precepto estimado como violatorio de derechos, ya que de no razonar así, sería tanto como convalidar un “*permiso o autorización*” a las autoridades para seguir violando sistemáticamente esos derechos.

Ilustra y aclara lo anterior, la jurisprudencia de la SCJN que resolvió que el anterior artículo 152 de la Ley Aduanera, al no establecer plazo para que la autoridad aduanera elaborara y notificara el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación, violaba el artículo 16 Constitucional⁴.

⁴ [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXI, Febrero de 2010; Pág. 5. ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. La garantía de seguridad jurídica impide que la autoridad haga un ejercicio arbitrario de sus facultades, dando certidumbre al gobernado sobre su situación, y sobre los plazos legales para que la autoridad cumpla con este objetivo, de ahí que el artículo 152 de la Ley Aduanera, al no establecer el plazo para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación, viola esa garantía constitucional. Lo anterior es así ya que, por una parte, queda al arbitrio de la autoridad determinar el momento en que llevará a cabo tales actos y, por otra, deja en

Es evidente para este defensor de derechos de los contribuyentes que cuando se declaran inconstitucionales preceptos en materia adjetiva, se están tutelando derechos fundamentales de tan elevado rango como lo son la audiencia, debido proceso y seguridad jurídica de los gobernados, por lo que si la autoridad administrativa siguiera aplicando la norma inconstitucional declarada como violatoria de esos derechos, persistirían y se convalidarían esas violaciones desde el momento en que no se considera obligatorio para esas autoridades, el acatamiento del texto jurisprudencial. En estos casos la autoridad debe dejar de aplicar la norma y sustituirla por la aplicación del derecho fundamental correlativo que se estimó violado, teniendo en cuenta que estos derechos derivan directamente del texto constitucional.

Máxime que los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, obligan a ese desconcentrado a indemnizar al particular cuando emita una resolución contraria a una jurisprudencia pronunciada por el Máximo Tribunal en materia de legalidad y la autoridad no se allane al contestar la demanda.

Por lo tanto, se estima que a nada sano conduciría el hecho de que la autoridad continuara realizando sus procedimientos de fiscalización o cobro mediante procedimientos que a juicio de la SCJN no satisfacen los requisitos de legalidad previstos en la Constitución General para todo acto de autoridad.

En otro orden de ideas, si esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ya ha estimado que las autoridades fiscales no deben aplicar preceptos procedimentales o adjetivos declarados inconstitucionales por jurisprudencia de la SCJN, con mayor razón, debe estimarse que las autoridades deben aplicar los preceptos jurídicos, tanto sustantivos como adjetivos, con base en las interpretaciones que de los mismos haya hecho en su jurisprudencia la SCJN en favor de los contribuyentes. Así es, si el Máximo Tribunal ya estableció el sentido y alcances que se debe dar a un texto jurídico, las autoridades fiscales deben aplicarlo con base en esos criterios interpretativos del Alto Tribunal.

incertidumbre al particular sobre la situación que guarda la importación o exportación que realizó de ese tipo de mercancías, aunado a que cuando se prolonga demasiado el lapso entre la toma de muestras y la notificación del escrito o acta de irregularidades, el particular no está en condiciones de realizar una adecuada defensa de sus intereses en el procedimiento aduanero que establece el precepto citado, lo que significa colocarlo en la imposibilidad de desvirtuar las irregularidades relativas.

Finalmente, por lo que hace a las tesis de jurisprudencia en las cuales el Máximo Tribunal resuelve sobre la constitucionalidad de las normas sustantivas que fijan las contribuciones, deben realizarse las siguientes consideraciones.

En primer lugar se debe resaltar que por mandato constitucional previsto en el artículo 107, fracción II, cuarto párrafo, de nuestra Carta Magna, en materia fiscal no existe declaratoria general de inconstitucionalidad. Asimismo, debemos tener en cuenta que es tarea fundamental del Estado la recaudación de los tributos mediante la aplicación de las leyes que se emitan con ese objeto.

No obstante, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que en una visión garantista para los pagadores de impuestos, visión fundada total y absolutamente en el nuevo paradigma constitucional de protección de derechos fundamentales, lo recomendable sería que las autoridades, cuando se los solicite el contribuyente, pudieran revisar en sede administrativa, los actos contrarios a la jurisprudencia sustantiva en materia fiscal y aplicarla al caso en concreto.

Corroborando lo anterior, el considerar que el Pleno de la SCJN en la jurisprudencia P./J. 38/2002⁵ ha sostenido refiriéndose al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo siguiente: *“si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un*

⁵ [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, Agosto de 2002; Pág. 5. JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY. De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla.”

Consideraciones que por mayoría de razón y en lo relativo deben ser aplicadas en análogas circunstancias, es decir, cuando exista tesis de jurisprudencia de la SCJN, a la revisión en sede administrativa, tal y como lo ha considerado esta Procuraduría.

La opinión emitida por este Defensor no jurisdiccional de derechos atiende a que el nuevo paradigma de la protección de los derechos fundamentales se centra en su efectiva protección, tal y como lo ha sostenido la Ministra Olga Sánchez Cordero al precisar que: *“...la justicia fiscal desde la perspectiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se centra, primordialmente, en un hecho esencial: ampliar la justicia fiscal federal...”*⁶.

A mayor abundamiento y en forma ilustrativa, cabe recordar las palabras del propio titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Doctor Luis Videgaray Caso, cuando dijo: *“...conforme a la reciente reforma a la Constitución en materia de derechos humanos, los derechos fundamentales del contribuyente hoy son también derechos humanos, y por ende le corresponde a toda autoridad, particularmente a la autoridad recaudatoria, no solamente cumplir con los procedimientos, sino velar por los derechos humanos que incluyen de manera fundamental los derechos del contribuyente...”*⁷, lo cual refrenda la necesidad y el compromiso que deben asumir las propias autoridades fiscales, en un Estado de Derecho para dar plena vigencia a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos. Tal objetivo difícilmente podrá alcanzarse si se

⁶ La justicia constitucional en materia fiscal. Un camino de recorrido diario. (2005, Auditorio de la Casa de la Cultura Jurídica de Monterrey, Monterrey, Nuevo León) Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 74.

⁷ <http://prodecon.gob.mx/Documentos/pergamino.pdf>. Inauguración de la Delegación Regional Noreste-Golfo Norte de Prodecon celebrada el 7 de febrero de 2013.

considerara que las autoridades pueden emitir resoluciones dictadas en contravención de jurisprudencia firme en la que la SCJN ha resuelto que una norma es violatoria de tales derechos fundamentales.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere a las autoridades fiscales que en el dictado de sus resoluciones, observen las tesis de jurisprudencia firme de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dejando de aplicar las normas jurídicas en materia tributaria de carácter meramente procedimental o adjetivo que hayan sido declaradas, en aquellas tesis, como violatorias de derechos fundamentales.

Se sugiere, asimismo, que las autoridades administrativas apliquen las normas fiscales y aduaneras tanto las sustantivas como las de carácter adjetivo, de acuerdo con la interpretación que de las mismas haya hecho el Máximo Tribunal en sus tesis de Jurisprudencia.

Finalmente, por lo que hace a las tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las que se concluya sobre la inconstitucionalidad de alguna norma fiscal de carácter sustantivo, esta Procuraduría recomienda que las autoridades revisen y revoquen en sede administrativa, cuando lo solicite el contribuyente, los actos contrarios a las tesis de jurisprudencia relativas, aplicando las mismas al caso concreto.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría; debiendo notificarse a la XXXXXXXXXXXXXXXX y ordenándose el archivo del expediente respectivo como asunto totalmente concluido.

Por acuerdo con la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, firma el Director General de Análisis Sistemático y Medidas Preventivas y Correctivas.

Mtro. Eduardo Sánchez Lemoine