

LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

Emilio Margáin Barraza

Cuando un individuo decide participar en una actividad lucrativa su decisión se debe fundar, entre otros aspectos, en la certidumbre que el orden jurídico le otorga como miembro de un Estado de Derecho. Es decir, que el particular debe encontrar en las disposiciones legales aplicables a la actividad en que participa, cuál es la intervención que el Estado puede tener en ella afectando sus resultados económicos.

Esta intervención debe ser del conocimiento del particular con antelación a la realización de los hechos o actos que puedan verse afectados, en sí mismo y en sus efectos, a través de los ordenamientos legales relativos a las situaciones reguladas.

Dentro del ámbito fiscal, la certidumbre es un principio que todo impuesto debe de cumplir. Adam Smith señala “La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea a un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”⁽¹⁾.

En el momento de crear leyes que se aplicarán a hechos acaecidos o consumados en un tiempo anterior al día del inicio en su vigencia, surge la incertidumbre con la existencia de normas retroactivas.

Por lo que se refiere a la materia tributaria la aplicación de una norma retroactiva presenta diversos problemas tanto para la Administración Pública como para el contribuyente. El fisco, ante la necesidad de mayores recursos, puede buscar ingresos adicionales en el pasado o solicitar el cumplimiento de nuevas obligaciones con el objeto de fiscalizar el individuo de una mejor manera sobre las operaciones que realiza. El contribuyente, por su parte, ingresa en diversas actividades económicas que le entregarán una

(1) Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Ed. Fondo de Cultura Económica. México, 1958, p. 727.

cierta utilidad, fundada entre otros aspectos, por las leyes tributarias vigentes al momento de realizar la actividad escogida por el particular pero que en ocasiones observa un cambio en el legislador que le pide una mayor participación en la recaudación, en base a los actos o hechos efectuados y consumados en el pasado.

1. EL PRINCIPIO DE LA IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Se menciona el principio de irretroactividad apoyándose en el primer párrafo del artículo 14 Constitucional que establece “a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, que aun cuando acepta la retroactividad de la ley en beneficio del individuo, surge la irretroactividad cuando se esté causando un perjuicio al particular. Determinar cuando una ley retroactiva causa un daño al contribuyente es el objeto de este trabajo.

1.1. LA RETROACTIVIDAD EN EL CAMPO TRIBUTARIO.

Se estima que toda nueva norma jurídica tiene un impacto retroactivo en el campo económico, sea una disposición expresamente retroactiva o prospectiva, pues afecta el valor de las inversiones realizadas por los contribuyentes, quienes se las determinaron en base a las expectativas vigentes al momento de tomar la decisión de llevar adelante su actividad. Michael J. Graetz señala que: “Las capacidades son desarrolladas, localidades seleccionadas, se contrata trabajadores o se termina fundados sobre las expectativas de las gentes acerca de las futuras cargas y recompensas de tales decisiones. Igualmente, el valor económico de un bien físico refleja las expectativas de la gente sobre los prospectos de las ganancias de ese bien. Por tanto, cambios significativos anticipados en la ley que altera las expectativas de las gentes sobre sus expectativas de ganancias o sus potenciales ahorros o consumos, o, como es frecuentemente el caso, alterar el valor de un bien tiene efectos retroactivos”⁽²⁾. Esto es, ya no se puede continuar hablando tan solo de que la ley es retroactiva si altera el estatus legal de actos que fueron realizados antes de que entrara en existencia, pues esta definición “ignora que una porción substancial de todas las leyes, regulaciones y decisiones judiciales —aun aquellos que son nominalmente anticipadas— alteran el valor de inversiones anteriores simplemente porque el valor

(2) Graetz, Michael J. “Retroactivity Revisited”, Harvard Law Review. Volume 98. June 1985. Number 8, p. 1822.

futuro de tales inversiones dependerán sobre qué normas están entonces en vigencia”⁽³⁾.

El Dr. Juan Carlos Peirano Fracio define a la norma retroactiva como “aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado, y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia el futuro; o, como dice Sampaio Doria se llama retroactividad a la virtud que posee una ley nueva para regular diferentemente actos y hechos, como también sus efectos, consumados enteramente en tiempo anterior, al de su vigencia⁽⁴⁾”.

Se observa una tendencia a estimar que todo cambio en las normas jurídicas con un contenido económico, implícitamente tienen un efecto retroactivo pues alteran el campo jurídico dentro del cual se tomó la decisión de continuar o iniciar con cierta inversión y que por tanto, las expectativas sobre ganancias, ahorros o consumos que se habían estimado se ven modificadas por un cambio legal no previsto al momento de tomar la decisión. Asimismo, se contempla dentro de la doctrina existente una aceptación a la existencia de normas retroactivas y aún dentro de nuestra Constitución se acepta su validez.

Si una norma jurídica tributaria tiene un contenido económico neto resulta entonces concluyente que en sí misma es retroactiva pues altera o modifica los efectos esperados de la decisión tomada por el contribuyente, aún cuando esta se pueda considerar anticipada. Es decir, que cuando un contribuyente decide llevar adelante una actividad económica tiene conocimiento firme de los efectos jurídicos, que para el negocio emprendido establecen las leyes, pero que se ve afectada la decisión con un cambio o reforma legal posterior.

Aceptar que toda variación en las leyes fiscales provoca una aplicación retroactiva de las mismas a situaciones o hechos acaecidos en el pasado obliga a fijar los límites dentro de los cuales una disposición fiscal retroactiva puede ser válida o inválida dentro de un sistema legal.

Esto es, ¿cuáles son las situaciones de hecho que van a ser reguladas por una norma retroactiva? Al hablar de las decisiones que toma el contribuyente para invertir en algún bien o actividad que le reditúe una utilidad, realiza diversas situaciones de hecho como adquirir un bien, prestar un ser-

(3) Kaplow, Louis. “An Economic Analysis of Legal Transitions”. *Harvard Law Review*. Volume 99. January 1986. Number 3, p. 515.

(4) Peirano Fracio, Juan Carlos. “El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria”. *Revista Tributaria*, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Tomo XI, No. 61, Montevideo, Uruguay, p. 281.

vicio, celebrar contratos, etc., que implican la creación de una situación de la cual derivan las consecuencias de las esperadas utilidades. Estas consecuencias pueden materializarse rápidamente de manera inmediata o bien, en un futuro mediato. De lo anterior tenemos situaciones de hecho que se materializan dentro del régimen jurídico vigente al momento de su celebración u otras, las consecuencias de esa situación de hecho que se concretarán dentro de la vigencia de nuevas leyes. En las primeras se observa que cuando una situación de hecho se cumple en el momento en que se realiza al igual que sus efectos, la legislación aplicable resulta la vigente en ese momento. Pero, en cambio, los efectos o consecuencias que se concretarán en el futuro corren el riesgo de que se materialicen al momento de existir una nueva legislación, planteando la interrogante de cuál legislación les es aplicable.

Las respuestas a las diversas hipótesis que pueden derivar del anterior planteamiento se presentarán a través del análisis de diversas disposiciones de la legislación tributaria pretérita, y de las reformas propuestas al legislador que fueron rechazadas.

1.1.1. LA RETROACTIVIDAD Y LA DOCTRINA.

Encontramos diversas posiciones con respecto a la forma de resolver las cuestiones antes planteadas. En México se observa una tendencia al uso de diversas doctrinas, especialmente francesas para solucionar el problema de la irretroactividad de las normas jurídicas en materia Tributaria. En cambio, algunos países latinoamericanos ante la ausencia de un principio constitucional que resuelva el problema de la retroactividad, han tenido que acudir a la interpretación de su Constitución para encontrar que la aplicación retroactiva de una ley puede violar diferentes derechos fundamentales del individuo y ser contraria a la Constitución.

1.2.1. DOCTRINAS EXTRANJERAS.

En relación con las doctrinas extranjeras existe una abundancia extraordinaria, pero sólo se mencionarán aquellas que se estiman de importancia, en base al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y otros que, personalmente, llaman su atención.

1.2.1.1. TEORIA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS.

Esta doctrina, representada entre otros por Merlín expone que para considerar a una ley como retroactiva debe encontrarse que se destruye o res-

tringe un derecho adquirido bajo la tutela de una ley anterior. El autor mencionado parte de los conceptos que de Derechos Adquiridos, Facultades Legales y Expectativas, definiendo a los derechos adquiridos como aquellos que han entrado en nuestro dominio y, en consecuencia, forman parte de él y no pueden ser arrebatados por aquel de quien los tenemos; sobre el concepto de facultad legal se refiere a las que otorgan los individuos en un contrato o por disposición de la ley pero que de no ejercitarse es siempre y esencialmente revocable; y, por último se refiere a las expectativas como las esperanzas que se tienen provenientes de un hecho ya pasado o de un estado actual de cosas de gozar un derecho cuando se realice. “En el mismo sentido se colocan Aubry et Rau, Raundry Lacantrinerie y Houques-Forcade quienes en su totalidad unen de manera absoluta, las nociones de derecho adquirido y de facultad legal, y el derecho adquirido nace de la facultad legal regularmente ejercitada”⁽⁵⁾.

1.2.1.2. DOCTRINA DE JULIAN BONNECASSE.

Este autor levanta su doctrina en dos conceptos el de una Actuación Jurídica Abstracta y una Situación Jurídica Concreta, en la primera se refiere a una situación objetiva en relación con la ley, en cambio, la segunda se traduce en la situación particular del individuo al encuadrar dentro de la hipótesis legal de un precepto, a través de un hecho o de un acto. De donde considera que la situación jurídica abstracta puede ser modificada por una disposición retroactiva, agregándose que: “. . . cuando una situación concreta está pendiente de formarse por el no cumplimiento de una condición, antes de que ésta se realice, la ley nueva, modificativa o extintiva de la situación jurídica abstracta anterior, puede regir, o inclusive impedir, la situación concreta por constituirse”⁽⁶⁾.

1.2.1.3. DOCTRINA DE PAUL ROUBIER.

Este autor señala que: “La base fundamental de la ciencia de los conflictos de leyes en el tiempo, es la distinción entre efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. El efecto retroactivo es la aplicación al pasado; el efecto inmediato es la aplicación al presente. Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados (*facta praeterita*), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendeia*) es necesario establecer una separa-

(5) García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho. Edit. Porrúa, S.A., México, 1973, p.

(6) Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales. Edit. Porrúa, S.A., México, 1973, p. 501.

ción entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no pueden ser afectadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las que la ley nueva, si debe aplicarse, no tiene sino un efecto inmediato; en fin, frente a hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley nunca puede ser retroactiva”(7).

1.2.1.4. DOCTRINA DE COVIELLO

Quizá uno de los pensamientos más profundos y claros es el de Coviello al definir la ley retroactiva como aquella ley “que el juez no puede aplicarla a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas sobre la única base de la apreciación del hecho pasado”(8).

Esta doctrina se refiere a una cuestión sumamente interesante sobre ¿si un hecho pasado y consumado puede ser nuevamente apreciado por la autoridad, a fin de otorgarle nuevos efectos para determinar la existencia de una nueva obligación?, ésta interrogante se analizará más adelante.

1.2.2. DOCTRINAS NACIONALES.

1.2.2.1. DOCTRINA BURGOA.

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela establece sobre este problema: Es claramente indudable que el acto causal debe regirse por la norma coetánea a él en cuanto a su integración, realización, o formación, sin que la ley nueva lo afecte en su validez jurídica misma. Por lo que respecta a la regulación de las consecuencias o efectos del acto causal, las cuales se supone se producen durante la vigencia de la norma nueva, hay que hacer una básica distinción, a saber:

1. Si el efecto o la consecuencia existen o se generan jurídicamente, sólo en función del acto causal, es decir, sin la concurrencia de otras causas (hechos, actos, circunstancias), de tal manera que deriven inmediata o directamente del mismo, la ley aplicable será la del propio acto causal. En otros términos, si a tales efectos o consecuencias se aplicase la ley vigente en el momento en que se produzcan, tal aplicación sería retroactiva.

2. En cambio, si el efecto o la consecuencia, para existir jurídicamente, requieren la realización de una concausa (hecho, acto o circunstancia) distinta del acto causal, se aplicará la ley nueva en caso de que dicha concau-

(7) Op. cit., p. 504.

(8) Op. cit., p. 502.

sa se produzca bajo su vigencia, siendo la ley antigua (ley del acto causal) la que regule dicho efecto o consecuencia, si la concausa tiene lugar antes de que la norma nueva entre en vigor⁽⁹⁾.

1.2.2.2. DOCTRINA FLORES ZAVALA.

Para el autor Ernesto Flores Zavala “. . . la Tesis de Reubicar es aplicable a todo el Derecho Administrativo, pero fundamentalmente al Derecho Tributario, y podríamos reducirla al principio de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia. Esta fórmula que es universalmente admitida, corresponde a aquella que había elaborado el Derecho Romano y el Canónico en los siguientes términos: “Leges et Constitutiones Futuris certum est dare formam negorris, non ad facta praeterita revocari”⁽¹⁰⁾.

El anterior principio lo desarrolla en siete proposiciones con las cuales Sergio Francisco de la Garza, se adhiere⁽¹¹⁾ que son:

A. Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.

B. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.

C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.

D. Aún en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en esos casos, sería en beneficio del causante.

F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.

(9) Op. cit., p. 504.

(10) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, S.A., México, 1946, p. 184.

(11) De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, S.A., México, 1983, p. 282.

G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados”.

1.2.2.3. DOCTRINA MARGAIN MANAUTOU.

El Licenciado Emilio Margáin Manautou sostiene:

“... que para resolver si una Ley tributaria es retroactiva en juicio de persona alguna, no debe acudir a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva da origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor. Esto lo recoge el artículo 6o. del Código Fiscal, al expresar: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”(12).

1.2.3. DOCTRINAS FUNDADAS EN LA INTERPRETACION CONSTITUCIONAL.

En algunos países los autores de obras en materia tributaria o financiera se han preocupado por apoyar el principio de la irretroactividad en los derechos fundamentales contenidos en la Constitución de su país. Esto es, la retroactividad de las normas tributarias pueden violar diversas garantías establecidas en la Ley Suprema, por lo que su aplicación vulnera la esfera jurídica del contribuyente atentando contra los derechos fundamentales de él.

1.2.3.1. RETROACTIVIDAD VIOLATORIA DE LA GARANTIA DE PROPIEDAD.

El autor argentino Héctor B. Villegas señala que: “El principio general que debe regir esta situación es que las leyes disponen para lo futuro, por ser el efecto normal de todas las leyes, sean de derecho público o de derecho privado. Si bien esto significaría que a las leyes no se las puede aplicar a situaciones pasadas, es decir, no pueden ser retroactivas, en materia fiscal esa retroactividad se opera en ciertos casos”(13).

(12) Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. Edit. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983, p. 217.

(13) Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Edit. De Palma, Argentina, 1979, p. 172.

Esta afirmación la apoya en la interpretación de varios preceptos del Código Civil que incluyen una limitación a la retroactividad cuando se afectan derechos cubiertos por garantías constitucionales.

Por lo que se refiere al criterio Jurisprudencial de su país, la Corte Suprema Nacional expone: “que en materia tributaria existe un derecho patrimonial garantizado por la Constitución, cuando media un contrato o una convención especial en virtud de la cual ese derecho está incorporado al patrimonio del deudor, como en el caso de que el Estado mediante la intervención de sus funcionarios hubiere aceptado el pago de una obligación fiscal otorgado el correspondiente recibo”⁽¹⁴⁾.

Esta posición plantea la siguiente pregunta ¿Qué sucedería si se está dentro del plazo para pagar un impuesto y antes de cubrirlo se modifica la Tarifa aplicable a hechos pasados? Se estima que entonces se podría violar la garantía de igualdad.

Manuel de Juano ejemplifica la posición de dicha Corte con otro caso, apuntando:

Suele citarse al respecto los casos de “Chiesa c/.F.N.” y “Hesperia c/.F.N. (v. C.S.N. 210—154) del 27 de febrero de 1948, donde quedó establecido que “No por ser el pago del impuesto sobre las reservas (de una sociedad) una retención a cuenta de lo que corresponde pagar cuando dichas reservas se repartan a los accionistas, deja de ser, con respecto a la sociedad anónima que lo efectuó un pago definitivo. La ulterioridad posible no le concierne a ella sino a los accionistas”. Quedo esclarecido entonces, que al ser pagos definitivos, su seguridad se confundía con el derecho de propiedad, y la ley no podría tener a su respecto efecto retroactivo. Se trataba de la aplicación del impuesto a la renta sobre tales reservas de las sociedades de capital, ya que al modificarse la tasa del impuesto del 10o/o al 15o/o en la reforma de 1945, la Dirección General Impositiva pretendió aplicar la modificación retroactiva. La Corte obligó a respetar el principio del derecho adquirido, si la renta ya estaba liquidada en base al cierre del ejercicio respectivo⁽¹⁵⁾.

La norma ha sido que el contribuyente cancele su obligación tributaria mediante el pago, recibo, etc., para que el Fisco no pueda reabrir el ejercicio fiscal a su respecto. De ahí se infiere que si la reforma tributaria se produce dentro del ejercicio fiscal, no existe razonabilidad en invocar la existencia de un derecho adquirido que recién se completaría en aquellas circunstancias, esto es, al haberse cerrado con anterioridad el ejercicio.

(14) Op. cit., p. 172.

(15) De Juana, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. (Parte General). Edit. Molachino. Rosario, Argentina, 1963, p. 399.

Pero entonces ¿Qué seguridad hay para el contribuyente que se adentra en una inversión, si a medio ejercicio le modifican las leyes que tomo en consideración para determinar sobre una posible utilidad?

A esta interrogante podemos apuntar la posición de Giuliani Fonrouge, que resulta clara y precisa:

Creemos que, en general, la retroactividad es inconveniente y atenta contra las exigencias de seguridad y certeza del derecho, y bastarían consideraciones económicas y políticas para condenarla. Señala Griziotti que el principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes, y como dice Blough la inconveniencia de la retroacción radica en que los contribuyentes podrían haber actuado de manera diferente, si hubieren tenido oportuna noticia de la reforma, cambiando sus métodos, expandiendo o contrayendo sus actividades, etc., para evitar pérdidas o dificultades⁽¹⁶⁾.

Y agrega:

“No interesa fundamentalmente que exista determinación o pago de la obligación financiera, porque aquélla tiene mero efecto declarativo y no constitutivo y el pago es una formalidad que no prejuzga sobre su extinción. Desde luego que ambas circunstancias tienen relevancia, pero no son decisivas: la obligación se “constituye” por mandato de la ley no por la declaración jurada o determinación (ya la formule el particular o la practique la administración); y se “extingue” por las causales que también la ley señale (que puede ser el pago, el transcurso del tiempo u otras circunstancias). Una declaración presentada por quien no es contribuyente o una liquidación formulada prematuramente, no dan nacimiento a la obligación; el pago de lo no debido o menos de lo debido, tampoco la extingue”⁽¹⁷⁾.

Fonrouge acepta la teoría de Roubier que para él se resume en las siguientes palabras: La Ley nueva puede aplicarse a las obligaciones en curso de formación o que no estén definitivamente constituidas⁽¹⁸⁾.

1.2.3.2. RETROACTIVIDAD VIOLATORIA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Por lo que se refiere a la seguridad jurídica como garantía que puede violarse por la aplicación de una norma retroactiva Levrero Bocage señala que: “al reconsiderar situaciones anteriores, al violarlas en forma distintas y sus-

(16) Fonrouge, Carlos M. Giuliani. Derecho Financiero. Edit. De Palma, Buenos Aires, 1962, p. 96.

(17) Op. cit., p. 96.

(18) Op. cit., p. 97.

tituir las consecuencias ya producidas según el derecho anterior por la seguridad que el régimen como garantía referida a la actuación individual (aspecto pues de relieve generalmente por la doctrina) sino también como base para la correcta y eficaz actuación jurídica del Estado”(19).

Ramón Valdés Costa adopta parecida posición al decir: Las leyes pueden establecer cierta retroactividad, siempre que no lesionen derechos consagrados expresamente por la constitución (entre ellas notoriamente el derecho de propiedad) o derechos implícitos en todo orden jurídico como el derecho a “la seguridad”, el que incluso podría considerarse comprendido en el artículo 72 de la Constitución”(20).

Igualmente Bernardo Supervielle y Real apoyan la posibilidad de aplicar retroactivamente una norma tributaria, pues sería un camino fácil para afectar el pasado provocando una inseguridad total dentro del sistema jurídico.

1.2.3.3. LA RETROACTIVIDAD DE LAS GARANTIAS DE IGUALDAD

Por lo que se refiere a la garantía de igualdad Ramón Valdés Costa también considera que se puede violar de aplicarse una norma retroactivamente al sostener: “está vinculado al principio específico del derecho tributario de la capacidad contributiva cuya aceptación es unánime en la doctrina e incluso está reconocida como tal en algunos derechos, como el italiano que lo consagra en el artículo 53 de su Constitución. La ley tributaria retroactiva puede violar capacidades contributivas ya desaparecidas, violándose en tal caso el principio”(21).

Fernando Sainz de Bujanda al referirse al problema de la retroactividad estima que no hay una restricción a los derechos individuales, sino sólo cuando se afecta la capacidad contributiva del particular. Curiosamente asemeja la igualdad a la capacidad contributiva cuando dice: “El principio de igualdad en materia tributaria se reduce, prácticamente, al principio de capacidad contributiva”(22).

(19) Op. cit., núm. 4, p. 283.

(20) Op. cit., p. 283.

(21) Op. cit., p. 283.

(22) Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. Edit. Universidad Complutense, Madrid, 1982, p. 105. Además, dicho concepto fue utilizado en la sentencia dictada en el juicio de nulidad No. 824/955 de fecha 23 de julio de 1955 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XIX, Nos. 217 a 222, págs. 186 y 187, enero a junio de 1955. En la especie, no puede dejar de advertirse que la cuota aplicable a las panaderías había sido de un 60/o como es en parte el giro del actor y que sólo porque al expedirse las nuevas tablas consignadas en el decreto de 30 de diciembre de 1949, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 del mismo mes y

Entiende por capacidad contributiva “la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas” (ABSOLUTA) y “el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria (relativas)”⁽²³⁾.

1.2.3.4. LA RETROACTIVIDAD COMO VIOLACION A LA GARANTIA DE LEGALIDAD.

Algunos autores estiman que para la debida aplicación del principio de legalidad, se debe defender la irretroactividad de las leyes, parten del concepto del nacimiento de la obligación tributaria para determinar la legislación aplicable al caso específico. Por tanto, consideran que si no ha nacido el hecho imposible, menos se puede hablar de la aplicación de una ley.

Se apoyan en la lesión que de los derechos adquiridos se puede ocasionar, esfumando el principio de legalidad. Juan José Perruelles Basas, A. D. Giannini y Matías Cortés son dignos exponentes de esta posición, la que expone el último autor de la siguiente manera: “La solución, no obstante, debe ser idéntica a la ya enunciada, que la doctrina confirma unánime, si bien en referencia al aspecto temporal del hecho imponible. Es decir, son normas aplicables aquéllas vigentes en el momento de la realización de las hipótesis tipificadas en las normas, cualquiera que sea el carácter de la relación jurídica que surja, como consecuencia de la aplicación de la norma. Lo que, volviendo al ejemplo que hemos puesto, significa que aunque la obligación principal de pago del tributo no pueda surgir porque no se ha realizado el hecho imponible, sí surgirán las obligaciones accesorias, siempre que se cumplan los requisitos antes aludidos”⁽²⁴⁾.

año en vigor desde el 1o. de enero de 1950, no hubo una especificación precisa para panaderías o pastelerías, apareció como aplicable el 17o/o establecido de modo general para comercios no especificados. La reforma posterior que fijó la cuota de 8o/o tanto para comercios de panaderías y pastelerías como para las fábricas de los propios artículos separó precisando de entre la masa de comercios, no especificados, estos últimos giros, reconoció así propiamente lo injustificado o lo elevado de la cuota de 17o/o. En estas condiciones y tratándose en materia de impuestos de aplicarse los mismos, en cuanto posible, de acuerdo con la capacidad contributiva de los causantes, en la forma más precisa que se doble, existiendo la especificación; aunque sea posterior, la Sala juzga que es el caso de darle aplicación retroactiva en beneficio de la parte actora de acuerdo con la tesis antes expuesta y, por lo que se refiere en total a los dos ejercicios de que se trata, del actor, que en consecuencia deben ser calificados estimativamente con la cuota del 8o/o aplicable a sus ingresos; sin que deba aplicarse el 6o/o de la Circular mencionada ni aún a la parte de su ejercicio comprendido en 1949, por las razones ya expuestas.

(23) Op. cit., p. 107.

(24) Cortés, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Edit. Civitas, S.A., Madrid, 1985.

2. LA RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN MEXICO.

Nuestro más alto tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido diversas sentencias en materia tributaria que aplican el principio de la irretroactividad considerando como punto de apoyo la teoría clásica o de los derechos adquiridos, según se desprende de la Tesis visible en el informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo al año de 1985, Primera Parte, pág. 410.

“LEY ADUANERA. SU ARTICULO 36 NO ES RETROACTIVO.— Es infundado el concepto de violación que aduce la institución quejosa, en el cual sostiene que el artículo 36 de la Ley Aduanera, al establecer que las entidades de la administración pública paraestatal deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que de acuerdo con otras leyes estén exentas, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14 constitucional, porque afecta derechos adquiridos fundados en el artículo 5o., de la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma Metropolitana, que instituyó un régimen fiscal especial en favor de dicha institución educativa, estableciendo que no es sujeto de impuestos y derechos federales, locales y municipales. Como ya lo ha sostenido reiteradamente esta Suprema Corte, para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de una ley anterior; es decir, es indispensable que la ley regule hechos acaecidos antes de su vigencia, pretendiendo tener aplicación, obviamente, en un tiempo en el que todavía no estaba en vigor. En el caso a estudio, la Ley Aduanera fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta y uno y, de acuerdo con su artículo primero transitorio, entró en vigor el primero de julio de mil novecientos ochenta y dos, o sea, con posterioridad a la publicación, sin que de tal texto de la ley se desprenda que obre sobre el pasado, ya que dice ser aplicable a actos que tengan lugar durante su vigencia, la que se estableció hacia el futuro y no hacia el pasado, por lo que no puede decirse, como erróneamente lo afirma la quejosa, que sea retroactiva. Cabe aclarar, además, que si al entrar en vigor la Ley Aduanera, la quejosa ya no tenía una exención de impuestos al comercio exterior de la que antes gozaba, ello no significa que dicha ley sea retroactiva, toda vez que no pretende tener aplicación al pasado, sino que más bien, ello es consecuencia de la facultad que le otorga al Congreso de la Unión el artículo 72, inciso f), constitucional para derogar sus propias leyes; debiéndose tener presente también que la garantía de irretroactividad no significa que los gobernados tengan el derecho de

conservar siempre la misma situación fiscal.” —Amparo en revisión 2721/83—.

La Tesis o doctrina de Roubier, igualmente, ha sido utilizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁽²⁵⁾.

“Este principio (el de la no retroactividad) corresponde al problema de la aplicación de las leyes en el tiempo, cuestión que se complicó extraordinariamente en el siglo pasado, con la distinción hecha, por la doctrina clásica, entre derechos adquiridos y simples expectativas, concepción que ha dejado de ser aplicada por esta Suprema Corte de Justicia, como puede verse en la ejecutoria Sánchez Vda. de Terán, Ricarda, para ser sustituida por la teoría moderna que se funda en el principio de que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho ya realizado. El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. El principio general es que la aplicación de toda ley es inmediata, esto es, que se aplica en el presente, pero que no puede ser aplicada al pasado. Esta distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una nueva ley, pudiendo, a este respecto, darse como criterio general el propuesto por Roubier en su libro *Les Conflicts de Lois dans le Temps*: Si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (*facta praeterita*) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendentia*), será necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá sino un efecto inmediato; por último, con relación a los hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva”.

Específicamente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha referido a la retroactividad en materia administrativa y fiscal al decir:

“RETROACTIVIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL. — Como propiamente en materia administrativa y fiscal no hay una doctrina especial sobre la materia de retroactividad, los conceptos y nociones

(25) Tesis citada en la obra de Sergio Francisco de la Garza No. p. 282—283.

de la doctrina en general, deben traerse para hacer el estudio de si existe o no, retroactividad, con motivo de actos o leyes que traten de esas propias materias; al respecto, ya la Suprema Corte ha establecido lo siguiente: "Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre, el mismo impuesto que afecta su patrimonio". "Las leyes Fiscales no deben interpretarse en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo, ni menos el recargo causado por la falta de pago de dichas diferencias". —Quinta Epoca: Tomo LXXI, pág. 3496.— "La Cía. del Puente de Nuevo Laredo", S.A.

Por último, se puede agregar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una Tesis de Jurisprudencia⁽²⁶⁾ se decidió por explicar la corriente que resuelve el problema de retroactividad, determinando que la norma aplicable es la vigente al momento del surgimiento o del nacimiento de la obligación tributaria:⁽²⁷⁾

"RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 4o. TRANSITORIO DE LA LEY DEL 30 DEL DICIEMBRE DE 1953.— NO ES RETROACTIVO.— La disposición transitoria mencionada no es retroactiva al señalar que la tasa del 15o/o a que se refiere el artículo 145 se aplicará a las utilidades que las sociedades distribuyen o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del primero de enero de mil novecientos cincuenta y cuatro, ya que, el hecho generador del crédito fiscal no es el balance, sino las utilidades que perciben los socios, las cuales surgen hasta después de que se ha practicado, por ser el que las determina; lo que significa que antes del mismo no puede haber utilidades de los socios y es por esa razón que la ley toma como punto de partida el balance. Por consiguiente, no pueden ser distribuibles antes del 1o. de enero de 1954, sino únicamente de esta fecha en adelante, es decir cuando ya estaba en vigor la ley, por lo que la propia disposición no viola el derecho fundamental de irretroactividad establecido por el artículo 14 constitucional. Finalmente, el referido artículo 4o. transitorio no está en contradicción con el di-

(26) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Octava Parte. Jurisprudencia Común al Pleno y a las Salas. Tesis relacionada, p. 282.

(27) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1970, 1a. parte, págs. 226-227.

verso artículo 16 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que éste último tiene aplicación tratándose de utilidades de la sociedad, o sea, las que se van obteniendo momento a momento por virtud de las operaciones sociales, pero no respecto de las ganancias distribuibles que son percibidas por los socios y tienen derecho a las mismas hasta que el balance permita establecer, independientemente de que la sociedad acuerde su distribución, el incremento en el patrimonio de los socios, de acuerdo con las reglas del artículo 138 de la Ley, incremento que es la fuente del impuesto, como claramente se desprende del artículo 125, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al establecer que constituye fuente del impuesto en Cédula VI (imposición de capitales), entre otras, las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operan en el país”.

La tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han servido de apoyo a los autores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Emilio Margáin Manautou, para sostener que se debe tomar en cuenta el momento en que surge o nace la obligación tributaria, a fin de determinar la disposición legal aplicable al caso y evitar la implementación de una norma retroactiva.

Tal conocimiento, claro y preciso, es inaplicable para la Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, la que resolvió en el juicio de nulidad No. 11105/84, que:

“En cuanto a la inaplicabilidad del artículo 25 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1981, alegada por la demandante, debe aclararse que dicha disposición si era aplicable al caso, pues hay que tener presente que el ejercicio liquidado comprendió del 1o. de julio de 1980 al 30 de junio de 1981, por ende, es obvio que trata de un ejercicio irregular, por lo que resulta irrelevante que el gasto se hubiera efectuado en el año de 1980, pues lo importante es el momento en que se realizó la deducción, que fue precisamente al presentar la declaración de impuestos del ejercicio, lo que sucedió el 29 de septiembre de 1981, así que el citado precepto ya se encontraba en vigor y en consecuencia, era legalmente aplicable a la hoy actora, por lo que en esta parte procede reconocer la validez de la resolución controvertida”.

De la anterior consideración legal se desprenden diversas preguntas, de las cuales solamente se mencionarán las relacionadas con el Tema en cuestión; para la Quinta Sala ¿cuándo surge o nace la obligación tributaria? ¿Al presentarse la declaración de impuestos? Si efectúa un gasto el contribuyente en 1980 acaso debe esperar a conocer la legislación de 1981 para saber si es deducible o no, pues de acuerdo a la Sala, se deben aplicar las disposiciones en vigor al momento de presentar la declaración. Entonces cuan-

do presentamos nuestras declaraciones anuales del impuesto sobre la renta por 1985, debimos aplicar las disposiciones de 1986 pues eran las vigentes al momento de presentar la declaración, lo cual se estima es la aplicación retroactiva de las leyes que prohíbe nuestro artículo 14 Constitucional.

Independientemente, de las serias dudas que origina la sentencia de la Sala mencionada a la luz del pensamiento de los autores mexicanos y del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, surgen diversas situaciones que no alcanzan a resolverse mediante lo dispuesto por el precepto antes señalado, pero que quizá se puedan resolver atendiendo al principio de certidumbre y el derecho fundamental de seguridad jurídica de que todo individuo debe gozar.

3. DOCTRINA DE LA SEGURIDAD JURIDICA

Dentro de un Estado de Derecho el individuo debe contar con una protección jurídica frente a la actividad de la autoridad. Dicha protección se ha denominado o se le ha referido como las garantías de seguridad jurídica tuteladas por la Constitución Federal.

En relación con esta seguridad jurídica el Doctor Ignacio Burgoa la definió como:

“el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos”⁽²⁸⁾.

Esto es, para poder afectar los derechos subjetivos de un particular, la autoridad debe apoyarse en los fundamentos legales que apoyen su acto. Esto implica que todo particular conoce cuales son sus derechos y obligaciones y cuál es la intervención que el Estado puede ejercer en su actividad, en base a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Esta seguridad jurídica ¿Cómo se manifiesta en el Derecho Transitorio? El contribuyente goza de una serie de derechos subjetivos otorgados en la legislación fiscal que cuentan con una vigencia anual, lo que acarrea un conocimiento sobre el impacto económico que el Estado ejerce sobre la actividad del individuo en el ejercicio fiscal del propio Estado.

Del principio de anualidad de las normas jurídicas tributarias y del concepto de las garantías de seguridad jurídica surge la obligación del Estado de cumplir con el principio de la irretroactividad.

El individuo al decidir adentrarse o invertir en cierta actividad económica debe contar, como un derecho fundamental protegido por la Constitu-

(28) Burgoa, op. cit., No. 6, p. 495.

ción, con una seguridad jurídica de cuales son los derechos y obligaciones que durante el ejercicio fiscal del Estado le serán aplicados.

Si a los hechos o actos del individuo le son aplicadas normas que fueron creadas con posterioridad a la ejecución de tales hechos o actos que van a modificar sus consecuencias, ya sea ampliando o restringiéndolas, estaremos frente a una norma retroactiva pues se afecta la seguridad jurídica del contribuyente, dado que la decisión que emitió, la realizó en base al conocimiento de las disposiciones legales que se le aplicarían en su determinado período y que sirvieron para medir el riesgo en la inversión desde un punto de vista legal, las que al ser modificadas con normas posteriores le impiden decidir dentro de un ámbito de certeza que todo Estado de Derecho debe otorgar a sus miembros.

En relación con la seguridad jurídica hay tres que se estiman controvertidos ante la diversidad de opiniones, al respecto tenemos:

a).— La Suprema Corte tuvo opiniones, contradictorias en un caso que detalla claramente el Lic. Sergio Francisco de la Garza al señalar: “En efecto, el artículo 4o. Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 aumentó del 80/o al 150/o el impuesto sobre ganancias distribuibles de las sociedades, según los balances aprobados a partir del 1o. de enero del año de 1954. Primeramente la Suprema Corte consideró que la disposición era retroactiva “al señalar que la tasa del 150/o a que se refiere el artículo 145 se aplicará a las utilidades que las sociedades distribuyeran o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del 1o. de enero de 1954; dado que evidentemente, rige o grava a las obtenidas antes de que entrara en vigor la nueva ley”. (BIJ, Amparo en revisión 5886/1955, Sept. 1957). Posteriormente se estableció jurisprudencia en el sentido de que la disposición no era retroactiva “toda vez que aplica la nueva tarifa exclusivamente a las ganancias distribuibles obtenidas con posterioridad a su vigencia” ya que “de acuerdo con el régimen establecido tanto por la Ley General de Sociedades Mercantiles como por la del Impuesto sobre la Renta, las ganancias distribuibles constituyen el incremento del valor de la acción o de la parte social, independientemente de su distribución, aumento que sólo tiene lugar hasta el momento en el cual se determinan las utilidades de la sociedad, fijación de utilidades que se realiza normalmente a través de balance”⁽²⁹⁾.

Las jurisprudencias respectivas las transcribimos anteriormente⁽³⁰⁾ y de este caso se observa que se ha violado el concepto de seguridad jurídica, pues cuando los integrantes de una sociedad acordaron llevar adelante su

(29) De la Garza, op. cit., No. 11, p. 283.

(30) P. 27.

actividad se desprendía de la legislación vigente en 1953 que la tasa aplicable era del 80/o sobre las ganancias distribuibles. Al reformarse la legislación y referirse a balances realizados a partir del 1o. de enero de 1954, se estaba aplicando a hechos realizados en el pasado (1953), modificando los derechos subjetivos otorgados por la legislación al momento de emprender la sociedad su actividad (cubrir 80/o sobre ganancias distribuibles). Si estamos de acuerdo con el argumento que se refiere a que el hecho generador del impuesto se dió en 1954 cuando se emitió el balance, olvida el juzgador que el contribuyente tenía que esperar la conclusión del ejercicio fiscal para poder emitir el balance la sociedad, pues no lo podía realizar antes, dado que por definición el balance se refiere al estado de pérdidas y ganancias por un período determinado de una empresa. Agregándose que por la inversión efectuada en el ejercicio se había estimado tan solo el 80/o y no un 150/o de pago del impuesto sobre ganancias distribuibles.

Al haberse declarado la inexistencia de una aplicación retroactiva de la reforma introducida a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se introdujo un estado de incertidumbre jurídica aprovechando la imposibilidad del contribuyente para emitir el balance del año de 1953 antes del 1o. de enero de 1954, para así entonces gravar las utilidades de 1953 con una tasa mayor a la que había regido durante 1953. Aplicándose a hechos o actos pasados una nueva norma que reforma a la regulación anterior junto con los derechos subjetivos nacidos al momento de decidir invertir en una sociedad sujeta al 80/o de impuesto sobre ganancias distribuibles.

b).— Para el año de 1977 se creó la Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias que en el artículo 47 D del Título II bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, expresaba que “la base a la que se aplicará la tasa complementaria, será la que resulte de restar a la utilidad bruta del ejercicio, la utilidad bruta promedio, conforme a los dos artículos anteriores; y el artículo 47 C invocado por la autoridad establece que la utilidad bruta promedio se determinará sumando “. . . las utilidades brutas de los tres últimos ejercicios fiscales anteriores a aquél en que deba aplicarse la Tasa complementaria. . .”.

De lo transcrito, la Dirección del Impuesto sobre la Renta concluye que las utilidades brutas de los tres últimos ejercicios fiscales anteriores a aquél en que deba aplicarse la tasa complementaria son los de 1976, 1975 y 1974, por lo que dispone el artículo Primero Transitorio del Decreto del 29 de diciembre de 1976.

Con tal motivo se ha argumentado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo siguiente: Hasta el 31 de diciembre de 1976, ninguna relevancia jurídica tenía la utilidad bruta que las empresas declaraban para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, pero hoy se pretende

que esas utilidades brutas, las de los ejercicios de 1976, 1975 y 1974, tengan o produzcan consecuencias o efectos jurídicos; en otras palabras, con su interpretación, la autoridad pretende que hechos que en el pasado ninguna relevancia jurídica tenían, hoy la tengan o produzcan efectos jurídicos.

Con la interpretación que la autoridad hace del artículo 1o. Transitorio del Decreto del 29 de diciembre de 1976, de aceptarse, sería introducir la incertidumbre en la tributación, pues para graduar el impuesto a pagar se pretenden tomar en cuenta hechos pasados; que no estamos en presencia de disposiciones que operen en el pasado por mandato del legislador, sino de una aplicación retroactiva de disposiciones de parte de la autoridad administrativa al interpretar la ley⁽³¹⁾.

La pregunta que surge es ¿pueden atribuirse efectos nuevos, a hechos acaecidos en el pasado que ya habían causado todos sus efectos, para que surtan efectos en el futuro?

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente Tesis:

“LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SUS ARTICULOS 47 A AL 47 G NO SON RETROACTIVOS (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS).— Los artículos 47 A al 47 G de la Ley del impuesto sobre la Renta, reformados mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos setenta y seis, que establecen la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias no son retroactivos por el hechos de que para la obtención de la base sobre la que se aplicaría la tasa en el ejercicio fiscal de mil novecientos setenta y siete, tome en consideración las utilidades brutas obtenidas por el causante en los tres ejercicios fiscales anteriores, ya que éstos únicamente sirven para obtener la utilidad bruta promedio del causante, sin que por ello se pueda estimar que se están gravando también las utilidades brutas del causante en los ejercicios fiscales anteriores al año del mil novecientos setenta y siete”⁽³²⁾.

De tal Tesis se desprende que no se afecta el pasado modificando las situaciones con un mayor pago de impuesto referido a los años de 1974, 1975 y 1976, pero si en cambio le atribuyen un nuevo efecto que puede implicar el pago de un impuesto en mayor o menor cantidad en un nuevo

(31) Boletín Jurídico. Emilio Margáin M. Año 2, Núm. 18, Agosto, 1979, p. 1.

(32) Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1985, 1a. Parte, p. 418.

ejercicio fiscal. Si se acepta que para determinar la base se puede remontar la autoridad al pasado⁽³³⁾, o sólo se toma como un antecedente⁽³⁴⁾, de qué seguridad goza el particular para determinar con certeza el alcance de los efectos jurídicos, si decide invertir en una actividad económica de las situaciones de hecho en que encuadre su actividad, pues podrá proyectar los efectos mencionados dentro del sistema legal vigente al momento de su decisión, pero se verá impedido de conocer cuándo podrán surtir un efecto nuevo en el futuro que determine el pago de un impuesto.

Esto es, para 1977 el contribuyente llega al conocimiento de que su actuación en el pasado afectará el costo legal de su inversión, considerando que los actos realizados en 1974, 1975 y 1976 habían surtido todos sus efectos jurídicos en materia tributaria. La administración atribuye un nuevo efecto jurídico a ese pasado que tiene un impacto económico en el futuro con el pago, en cierta medida, de una tasa adicional, concluyéndose que a causa de una nueva disposición jurídica modificó el hecho acaecido en el pasado al atribuirle un efecto jurídico, que no estaba vigente al momento de que nació y se extinguió la obligación tributaria, afectando los derechos subjetivos del contribuyente implícitos en la decisión de años anteriores sobre los efectos de las normas jurídicas, que le otorgaban una seguridad jurídica, aplicables en ese momento.

d).— El año pasado se propuso reformar el capítulo de ingresos por enajenación de bienes del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, eliminando la deducción del costo ajustado para dejarlo como el simple costo de adquisición. La pregunta que surgió es: ¿tendría derecho el particular para ajustar su costo de adquisición hasta 1985 o bien, perdería totalmente su costo ajustado al enajenar un bien inmueble en 1986? De producirse en favor de la segunda posición ¿caso se estaría frente a una aplicación retroactiva de la ley en perjuicio del contribuyente?

Se considera que de pretenderse eliminar el costo ajustado del bien, por los años o ejercicios en que se otorgó ese derecho, se están modificando los derechos subjetivos del particular vigentes en esos años, lo que violaría la seguridad jurídica del individuo al haber considerado que por los años en que se otorgaba a los contribuyentes una deducción por el costo ajustado del bien, él también poseía ese derecho. A partir del ejercicio en que desaparezca dicha deducción, no se podría ajustar el costo por este ejercicio, ni por los bienes que adquieran en ese ejercicio pues se carece del derecho a tal deducción.

(33) Sentencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito de Amparo, de fecha 19 de octubre de 1978 en el amparo directo DA-644/78.

(34) Sentencia dictada en el juicio de nulidad 13664/77.

De negarse el derecho a la deducción por los ejercicios en que se otorgó se estarían modificando el derecho subjetivo del contribuyente, que había tomado en consideración atendiendo a la seguridad jurídica que otorgaba el sistema legal en esos años y que le pertenece, pues sería el costo ajustado el que hubiera prevalecido hasta 1985 y un valor adicional sin ajuste a partir de 1986, en caso de haberse aprobado la reforma.

CONCLUSION:

De los tres casos analizados a la luz de la llamada Doctrina de la Seguridad Jurídica se manifiesta una discrepancia con las teorías extranjeras en cuanto a cuál debe ser la norma aplicable a los efectos de un hecho concretizado o cuál es la situación legal de una expectativa, en los términos de la Teoría Clásica, pues se omite considerar el valor de la seguridad jurídica que puede otorgar la legislación, en relación con la decisión que adopta un contribuyente para invertir en el mercado con la finalidad de obtener una utilidad, planeada con base en los derechos subjetivos que otorgan las leyes vigentes, en ese momento, refiriéndose al impuesto sobre la renta.

Coviello es, quizá, el único autor que da una relevancia apropiada al problema de atribuir efectos nuevos a hechos acaecidos en el pasado, que habiendo surtido todos sus efectos, ya no deben ser ampliados como consecuencia de una disposición legal futura.

En relación con las diversas posiciones apoyadas en los derechos fundamentales contenidos en la Constitución se presentan consideraciones legales que surgen de un contexto que aprueba la retroactividad, sin referirse al beneficio o perjuicio que causa dicha situación. Además, se observa una tendencia a determinar el momento del nacimiento de la obligación tributaria, sin estudiar la posible existencia de una serie de derechos subjetivos que pertenecen al contribuyente, pues surgen de la seguridad jurídica del propio Estado de Derecho en que vivimos y no de un ejercicio. Admitir lo contrario, deja serias dudas sobre el alcance del principio de legalidad e igualdad.

Basarse en el momento del nacimiento de la obligación tributaria en el contenido del artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, deja serios problemas sin resolver en cuanto a los efectos de los hechos realizados; silencio que omite otorgar una certidumbre apoyada en la seguridad jurídica, con la que todo contribuyente desea conocer claramente para emitir una decisión adecuada a sus intereses.

Reflexionando sobre el contenido de la que pretendo llamar la Doctrina de la Seguridad Jurídica, como un posible medio para determinar cuándo una ley puede ser retroactiva, en plena violación del primer párrafo del ar-

título 14 Constitucional, cabe citar las palabras de Benvenuto Griziotti y de Juan José Perulles Basa. El primer tratadista señala:

“La norma contenida en el art. 2o. de las disposiciones preliminares a las leyes —esto es, que la ley no dispone más que para lo futuro; que no tiene efecto retroactivo— es, sobre todo, importante en materia fiscal, porque por sí mismo el impuesto implica una perturbación en la vida económica y social, y por ello es necesario, ateniéndose al postulado de la certeza, reducir al mínimo el trastorno que produce el impuesto en los cálculos económicos de los contribuyentes”⁽³⁵⁾.

Juan José Perulles, expresa sobre la retroactividad:

“Únicamente circunstancias de tipo excepcional pueden motivar que se establezcan impuestos con carácter retroactivo. Lo justifican las situaciones bélicas y las dificultades económicas. Para paliarlas, en la medida de lo posible, se recurre, a veces, a establecer impuestos extraordinarios sobre los beneficios de guerra o las diferencias patrimoniales. Si se hace uso de la primera modalidad, el carácter retroactivo de la ley es manifiesto. Con un impuesto extraordinario sobre los incrementos patrimoniales. Aunque se consigne el mismo resultado, por lo menos, respecto a las rentas ahorradas, no queda tan patente la retroactividad. Pero, en todo caso, las disposiciones fiscales con carácter retroactivo constituyen motivo de descrédito para el Estado que las promulga. Todo ello, sin tener en cuenta que al promulgar las disposiciones retroactivas el Estado se reconoce, tácitamente, una incapacidad pretérita para prevenir el desarrollo de los acontecimientos futuros”⁽³⁶⁾.

Estas críticas a la retroactividad de las leyes se compaginan con el espíritu de la idea de Joseph Story, cuando a este tema se refirió: “Leyes retroactivas son, en efecto, injustas generalmente, y, como fuertemente se ha dicho, no concuerdan con legislación razonable ni con los principios fundamentales del pacto social”⁽³⁷⁾.

Del significado de las ideas antes transcritas y del escueto contenido de la pretendida Doctrina de la Seguridad Jurídica, se observa la búsqueda de un camino para otorgar una verdadera aplicación al principio de certidumbre de que todo impuesto debe gozar, con la finalidad de evitar distorsiones en la actividad económica de los particulares que concluyan en un enfrentamiento abierto entre el fisco y el contribuyente en perjuicio del desarrollo económico del país.

(35) Griziotti, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Instituto Edit. Madrid, 1958, p. 333.

(36) Perulles Basas, Juan José. Manual de Derecho Fiscal (Parte General), Edit. Bosch, Barcelona, 1961, p. 79.

(37) 2 J. Story, Commentaries on the Constitution 1398 (5th. ed. 1891).