Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias

Colección: Estudios de la Magistratura, 3

Consejo de la Judicatura Federal
Instituto de la Judicatura Federal

LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

ARMANDO CORTÉS GALVÁN
Magistrado del Decimoquinto
Tribunal Colegiado en
Materia Administrativa del Primer Circuito

El contenido de esta obra es responsabilidad exclusiva de su autor, por lo que las opiniones vertidas no son de carácter oficial.

® Derechos reservados por esta edición al
Poder Judicial de la Federación. Consejo de la Judicatura Federal
Primera edición: 2006
ISBN 968-5976-10-4
Impreso en México
Printed in México

Contenido

Presentación 9

I. *Planteamiento* 11

II. *Los medios de control constitucional de las normas tributarias* 19

III. *Naturaleza de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias en México* 23

IV. *Ámbitos de eficacia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias* 31

IV.1 *Ámbito temporal* 32

IV.2 *Ámbito espacial* 40

IV.3 *Ámbito personal* 42

IV.4 *Ámbito material* 64

V. *Factores que determinan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria* 71

V.1 *El tipo de medio de control constitucional* 72

V.2 *La naturaleza y contenido de la norma tributaria* 75

V.2.1 *Normas positivas o negativas* 76
V.2.2 *Normas autoaplicativas o heteroaplicativas* 78
V.2.3 *Normas legales o reglamentarias* 79
V.2.4 *Normas relacionadas con obligaciones sustantivas o formales* 81
V.2.5 *Normas esenciales, variables o accesorias del sistema tributario* 83
V.3 *El tipo de violación constitucional advertida* 85
V.3.1 *Vicios del proceso legislativo o de creación de la norma* 86
V.3.2 *Invasión de esferas e incompetencia de la autoridad que emitió la norma tributaria* 87
V.3.3 *Violación a los principios de justicia fiscal* 88
V.3.4 *Violación a los principios que regulan el ejercicio de la facultad reglamentaria* 89
V.3.5 *Violación a otros preceptos constitucionales* 90
V.4 *El carácter del agraviado* 91

VI. *Naturaleza y efectos actuales de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria* 93

VII. *Conclusiones* 111

VIII. *Referencias bibliográficas* 121

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

PRESENTACIÓN

Resulta incuestionable que el ejercicio de la función jurisdiccional exige el estudio y la reflexión constantes para solucionar viejos y nuevos problemas. A partir de su labor en la judicatura, el magistrado Armando Cortés Galván ha estudiado y sistematizado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias. El resultado de esta sistematización se publica como el tercer número de la colección *Estudios de la Magistratura*.

El estudio del magistrado Cortés Galván no sólo es una guía segura para aquellos juzgadores que dentro de su esfera de competencia, se ocupan del control constitucional de las leyes, sino también es una contribución al desarrollo teórico de uno de los temas más importantes de la justicia constitucional. Se trata de un trabajo realizado con rigor académico, conocimiento profundo del marco teórico y dominio de los precedentes vinculados con el tema.

A través de su estudio, el magistrado Armando Cortés Galván armoniza y sistematiza dos ámbitos complejos: el de los medios de control constitucional y el de la norma tributaria. Con este trabajo de clarificación y sistematización, se facilita el enten-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

dimiento de un problema eminentemente práctico, que es la determinación de los efectos de una declaración de inconstitucionalidad de leyes. Desde ese punto de vista, esta obra es un avance en el conocimiento de la dogmática, pero también es un aporte importante a la técnica jurídica.

La calidad de este estudio se explica, en gran medida, por la experiencia y conocimiento del autor sobre el tema. El magistrado Cortés Galván se desempeñó como secretario de estudio y cuenta de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha ocupado los cargos de juez de distrito y magistrado de circuito en órganos jurisdiccionales especializados en materia administrativa, y además cuenta con suficientes méritos académicos en esta materia. Cabe destacar que el autor es docente en esta Escuela Judicial; actualmente imparte la asignatura "Modalidades de los Juicios de Amparo en Materia Administrativa" en la Especialidad en Secretaría de Juzgado de Distrito y Tribunal de Circuito.

Con la certeza de que este trabajo estimulará a quienes integramos la Judicatura Federal a estudiar y reflexionar sobre los viejos y nuevos problemas de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias, el Comité Académico de este Instituto autorizó su publicación. Espero que su lectura motive el desarrollo de nuevas y fructíferas investigaciones.

Magistrado Jaime Manuel Marroquín Zaleta*

*Director General del Instituto de la Judicatura Federal

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

I. PLANTEAMIENTO

Es inobjetable que la validez de todo el orden jurídico en que se traduce el Estado de Derecho, se finca en la subordinación y conformidad de todos los actos de autoridad con un ordenamiento fundamental, producto de la soberanía de un pueblo.

Los actos de autoridad, como medios de expresión del poder público, se manifiestan dentro de la realidad mediante formas infinitas, una de las cuales son las normas jurídicas que vinculan a un número indeterminado de gobernados; las que deben tener su fundamento y razón de existencia en su conformidad con un ordenamiento fundamental.

Esta pluralidad primaria de normas en grado de subordinación supone que inevitablemente ha de producirse la necesidad de juzgar su concordancia u oposición, y que los sujetos sometidos a la obediencia del orden establecido se encuentren precisados a optar entre regla y regla, decidiendo si existe o no conflicto entre dos mandatos normativos igualmente coercitivos en principio[1].

[1] PLINER, Adolfo. *Inconstitucionalidad de las leyes*, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1961, página 10.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

En México, la posibilidad de juzgar sobre la conformidad de las normas jurídicas con el Texto Fundamental, aparece reconocida en diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente, en los artículos 103, 105, 107 y 133; en tanto los tres primeros establecen medios de control constitucional y el último, el conocido como el principio de Supremacía Constitucional que consagra a la propia Constitución Federal como la Ley Suprema de la Unión, a cuya imagen y semejanza deben ajustarse todos los demás ordenamientos jurídicos y actos de autoridad.

Importante resulta destacar que fue a propósito de la interpretación del artículo 133 de la Constitución Federal, que la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la vigencia en México de un control constitucional concentrado, es decir, a diferencia del difuso, encargado a un solo órgano del Estado, siendo el titular de esa función monopólica el Poder Judicial de la Federación.[2]

Según la lectura que se ha dado a ese control concentrado, sólo el Poder Judicial de la Federación, a través de sus órganos encargados de conocer y resolver los medios de control constitucional,

[2] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número P.J./74/99. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo X, agosto de 1999, página 5, cuyo rubro es: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

puede juzgar sobre la conformidad de las normas jurídicas con la Carta Magna, y no otra autoridad o juzgador del país, bajo ninguna circunstancia. Por tanto, corresponde a ese órgano jurisdiccional federal la tarea de juzgar sobre la constitucionalidad de los actos de autoridad, incluidos los expresados a través de normas generales, emitiendo al respecto sentencias que juzgan sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de esas normas.

Los medios de control constitucional, a través de los que el Poder Judicial de la Federación cumple la mencionada tarea, se encuentran establecidos en el propio Texto Fundamental, a precisar: el juicio de amparo, que según lo dispuesto en los artículos 103 y 107 constitucionales, procede contra leyes o actos de autoridad que vulneren o restrinjan derechos fundamentales de los particulares; del que conocen Juzgados de Distrito, Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito (estos últimos al conocer de actos de otros Tribunales Unitarios) y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (al resolver sobre los recursos de revisión que proceden contra los fallos dictados por los juzgados y tribunales en materia del juicio de amparo). Las acciones y las controversias constitucionales, que en términos de lo establecido en el artículo 105, fracciones I y II, del Pacto Fundamental, son medios de defensa constitucional al alcance de las autoridades contra leyes y actos de otras autoridades, de acuerdo con sus particulares hipótesis (las acciones sólo de

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

normas generales), de las que conoce en exclusiva el Supremo Tribunal de Justicia del país.

En cualquiera de esos tres medios de control, es posible cuestionar la constitucionalidad de normas jurídicas, entendidas, para efectos de este estudio, como reglas de conducta humana, generales, abstractas, impersonales y obligatorias, expresadas ya sea en un acto formal y materialmente legislativo o en un acto materialmente legislativo aunque formalmente administrativo.

Respecto de este último atributo, es importante destacar que la práctica normativa y la funcionalidad de las normas, han rebasado el concepto tradicional de ley y relegado al desuso ese término, sustituyéndolo por el de norma general, dentro de cuyo amplificado espectro, se incluye a todas las normas jurídicas que revisten las tradicionales características definitorias de una ley, sin importar que no sean un acto formalmente legislativo, esto es, se alberga a todas las normas generales, abstractas, impersonales y obligatorias, a pesar de que no hayan sido emitidas por una autoridad legislativa, pudiendo haber sido su creadora una autoridad formalmente administrativa, de acuerdo con el ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República.

Dentro de ese universo de normas generales, interesan también como premisa de estudio las tributarias, concebidas doctrinalmente como aquellas reguladoras de la obtención de ingresos por

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

parte de los entes públicos, a través de los tributos.[3] Además, para los efectos de este examen, habrá de aplicarse un concepto propio, quizá específico, entendiéndose por normas tributarias a aquellas que determinan tanto sustantiva como formalmente los tributos, es decir, las que regulan no sólo la existencia y elementos esenciales de las contribuciones, sino también las relacionadas con sus procedimientos de cobro y demás aspectos de índole formal.

Sobre tales premisas, el esfuerzo a desarrollar tiene como objetivos: reconocer y sistematizar los diferentes efectos que produce la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, de acuerdo con los múltiples factores que determinan la diversidad de los propios efectos; establecer bases metodológicas para el estudio y comprensión de los efectos de la declaración de inconformidad de una norma con el Texto Fundamental; y, por qué no, establecer propuestas de solución a los problemas de limitación de los efectos eficientes de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias.

La realización de las tareas enunciadas encuentra natural justificación en la necesidad de construir las bases para el discernimiento de la complejidad de los problemas que provoca la declaración de

[3] CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Tributario, I. Derecho Tributario (Parte General)*, sexta edición, Madrid, Civitas, 2002, página 56.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

inconstitucionalidad de una norma tributaria, pues debe reconocerse que en la práctica judicial pocos son los criterios sobre el tema y menos aún aquellos que brindan soluciones objetivas, congruentes e informadas al foro jurídico.

La importancia de este estudio también se cifra en que es inconcuso que la naturaleza y precisión de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, determinan la utilidad de la propia declaración, pues casos existen en los que un inexacto entendimiento o limitación de esos efectos, impiden materializar todas las consecuencias favorables de la determinación, convirtiendo en materialmente ociosa la decisión judicial o disociando sus efectos de la pretensión deducida en el medio de control constitucional respectivo.

No escapa al conocimiento de los integrantes del foro jurídico y, en particular, a los inmersos en el mundo de la materia tributaria, los problemas constantes que provoca la debida ejecución de una declaración de inconstitucionalidad, motivada por la falta de lineamientos para determinar y entender los efectos relativos, pues al respecto no existe una regulación normativa que proporcione certidumbre a los particulares.

Es cierto, el tema es complejo, pues la declaración de inconstitucionalidad o anulabilidad de una norma general presenta numerosos problemas que

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

admiten soluciones muy diferentes,[4] derivados de los distintos ámbitos de eficacia de la propia declaración, que más adelante se precisarán.

El sinuoso camino sólo ha sido alumbrado por los criterios del Poder Judicial de la Federación, en especial, los emitidos por su órgano máximo, la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación que, en cumplimiento a su interminable tarea de administrar justicia, ha emitido diversas ejecutorias en las que aborda el tema, pero siendo tantas las hipótesis que sobre el tema pueden actualizarse, es patente la necesidad de establecer, por lo menos, principios generales que ilustren sobre el particular tanto a juzgadores como a litigantes.

Prueba de la problemática enunciada son los diversos comentarios del foro jurídico a las declaraciones de inconstitucionalidad de normas relativas al impuesto al valor agregado, impuesto predial, impuesto suntuario (ya derogado), impuesto sobre la renta y actualización de multas fiscales, entre otros tantos aspectos, que revelan una tarea por realizar en cuanto a la sistematización y establecimiento de principios que brinden certidumbre sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias.

[4] MALVARÁEZ PASCUAL, Luis Alberto. *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias.* Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1997, página 11.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Las anteriores razones justifican y en el futuro habrán de disculpar la humildad de esfuerzos como el presente, pues entendida la problemática descrita, ninguna aportación sobre el tema es ociosa, ya que tiene, como objetivo mínimo, precisar elementos de discusión y discernimiento que en el futuro bien podrán servir para arribar al establecimiento de principios generales que permitan garantizar la utilidad y eficacia de las declaraciones sobre la inconstitucionalidad de las normas generales tributarias.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

II. Los medios de control constitucional de las normas tributarias

Del principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133 de la Constitución General de la República, se desprende la exigencia de que todos los actos de autoridad, incluidas las normas jurídicas, se ajusten al Texto Fundamental y, a su vez, la necesidad de asegurar el cumplimiento de este postulado, a través del examen de la regularidad constitucional, que bien se realiza por medio de los propios mecanismos que la Carta Magna establece. Así, pueden distinguirse dos grandes medios de control: por vía legislativa y por vía judicial.

El control constitucional de normas jurídicas por vía legislativa se materializa a través del proceso legislativo en todas sus vertientes, esto es, mediante la creación, reforma, modificación, derogación, abrogación, adición, etcétera; con lo cual se cumple no sólo el objetivo de regular situaciones jurídicas concretas, sino también el de renovar constantemente la legislación, expulsando las normas que puedan no resultar acordes con el Texto Fundamental o creando otras disposiciones que completen o mejoren el sistema jurídico.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Por vía judicial, el control constitucional radica en el examen que de las normas jurídicas realizan los jueces en su labor de administrar justicia. En México, según lo dispuesto en los artículos 103, 105, fracciones I y II, y 107 de la Constitución General de la República, se encuentra depositado en los juzgadores del Poder Judicial de la Federación que, como ya se dijo, monopolizan el examen de la constitucionalidad de las normas generales, a través del interpretado control concentrado.

En este aspecto, es importante significar que tradicionalmente, el Poder Judicial de la Federación se ha encargado del examen de las normas generales, tanto en el ámbito constitucional como en el legal; esto es, del análisis de la regularidad de la norma general tanto con el Texto Fundamental como con las leyes y ordenamientos inferiores a la Constitución. Sin embargo, a últimas fechas el control de las normas tributarias por vía legal ha tenido una evolución, al tenor de una jurisprudencia de la honorable Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que interpretó a contrario sentido el artículo 202, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, para concluir que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe pronunciarse sobre los vicios de legalidad que se atribuyan a las reglas generales administrativas aplicadas en perjuicio del actor en la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, realizando el examen de los conceptos de anulación relativos en la parte considerativa de su sentencia y, de re-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

sultar fundados, habrá de precisar en qué términos afectan la validez de la resolución impugnada.[5] Entonces, conforme al criterio obligatorio en comento, también el mencionado Tribunal tiene facultades para enjuiciar desde el punto de vista de la legalidad disposiciones de carácter general, en particular, reglas generales, teniendo la declaración de ilegalidad de la norma general efectos limitados al acto impugnado y relativos al actor del juicio de nulidad, traduciéndose, ordinariamente, en la inaplicación de la norma respectiva en el acto impugnado.

Amerita una aclaración, que esa facultad descubierta a favor del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, está limitada al examen de la legalidad de reglas generales administrativas aplicadas en el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo, mas no autoriza a analizar en forma alguna la constitucionalidad de esas normas, debiendo

[5] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número 2ª/J. 108/2004, emitida al resolver la contradicción de tesis 84/2001 entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y del Trabajo del Séptimo Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XX, septiembre de 2004, página 220, cuyo rubro dice: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE LEGALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS APLICADAS EN PERJUICIO DEL ACTOR EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNADA EN FORMA DESTACADA".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

reservar el conocimiento de esta cuestión a los órganos del Poder Judicial de la Federación.[6]

Para efectos de este estudio, la atención habrá de centrarse en el control constitucional por vía judicial, procurando identificar los efectos de una sentencia estimativa, que es aquella que acoge la pretensión de inconstitucionalidad de la norma general.[7]

[6] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número 2ª/J. 109/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XX, septiembre de 2004, página 219, cuyo rubro dice: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA".

[7] CORZO SOSA, Edgar, *La cuestión de inconstitucionalidad*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998, página 529.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

III. Naturaleza de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias en México

A diferencia de lo que sucede en otras latitudes jurídicas, en México, la declaración de inconstitucionalidad de una norma general no entraña, en ningún caso, una derogación o abrogación, pues estos actos son propios del órgano legislativo, quien, además, no queda vinculado con la determinación de inconstitucionalidad por más que haya sido parte en el proceso constitucional relativo, esto es, ni el Poder Judicial de la Federación emite actos derogatorios o abrogatorios de leyes, ni tampoco puede obligar a la autoridad legislativa competente a derogar o abrogar determinadas disposiciones legales, pues ninguno de esos dos supuestos están autorizados constitucionalmente.

En efecto, la derogación es un acto de los poderes públicos que suprime la vigencia de una norma. Supone, por tanto, la expulsión de las normas del ordenamiento jurídico. La derogación tendrá lugar normalmente como consecuencia de la sustitución por otra posterior, bien por el legislador si se trata

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de una ley, bien por la administración si se trata de un reglamento.[8]

Según esa precisión podría preguntarse entonces ¿cuál es el efecto de la declaración de inconstitucionalidad de una norma general en México?

Para contestar esa pregunta, tiene que realizarse un análisis sencillo de la norma, partiendo de la base de que tiene una existencia propia, definida a través de un supuesto normativo, y también reviste determinados efectos que se materializan en el mundo jurídico al actualizarse el supuesto normativo, esto es, sus actos de aplicación.

Luego, la posibilidad de anular para todos los gobernados la existencia de la norma y sus efectos, implica anular la propia norma, lo que constituye un control absoluto de constitucionalidad, puesto que entraña expulsar del ordenamiento jurídico a la propia norma. Hipótesis que en México no se actualiza en toda su dimensión, en la medida de que, se insiste, la autoridad legislativa no queda vinculada para obrar en el sentido de reparar la violación constitucional advertida; aunque, debe reconocerse, la nulidad de una norma con efectos generales, como puede determinarse en las controversias y en las acciones de inconstitucionalidad, materialmente bien puede equipararse a un control absoluto, en la medida de que a pesar de que no afecta la vigencia formal de la norma y no vincula a la autoridad legis-

[8] MALVARÁEZ PASCUAL, *Los efectos...*, página 17.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

lativa a dejarla sin efecto (derogación o abrogación, según el caso), sí impide que vuelva a aplicarse válidamente por cualquier autoridad.

Se afirma lo anterior, pues tanto en las controversias constitucionales como en las acciones de inconstitucionalidad, de aprobarse una sentencia estimativa, por una mayoría calificada de por lo menos ocho votos de los señores Ministros integrantes del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad implica una anulación de la norma con efectos generales, lo que determina que no pueda volverse a aplicar a ningún gobernado. Debe insistirse en que esta declaración no implica derogación o abrogación alguna, pues el órgano legislativo no queda vinculado y, por lo menos virtualmente, la norma no ha perdido vigencia legislativa. En este evento, el legislador queda en absoluta libertad para actuar o no en el sentido de la declaración de inconstitucionalidad, lo que se explica en la medida de que, en la hipótesis, no reconocida constitucionalmente, de que quedara vinculado para proceder en el sentido de reparar la inconstitucionalidad advertida, esto entrañaría, por lo menos materialmente, una subordinación de poderes, desde el momento en que el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo (en el caso del ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, fracción I, constitucional), según fuera el caso, tendrían que acatar una determinación del Poder Judicial de la Federación, en un aspecto estrictamente vinculado

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

con su función originaria, que es la de crear normas generales.

Ejemplo de una declaración de control general en materia tributaria está representado por la sentencia estimativa emitida el 27 de mayo de 2003, por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la acción de inconstitucionalidad número 9/2003, por unanimidad de diez votos, en la que declaró la inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002, que otorga una exención limitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos; al considerar que viola el principio de equidad tributaria, por establecer un régimen fiscal distinto para los trabajadores al servicio del Estado, sin existir una justificación objetiva y razonable. Declaración de inconstitucionalidad que, en términos de lo dispuesto en los artículos 177 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, 43 y 73 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye jurisprudencia obligatoria con efectos generales, lo que si bien no implica una derogación del precepto legal en comento, sí entraña la imposibilidad de

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

que cualquier autoridad pueda volver a aplicarla válidamente.

En cambio, si la existencia de la norma no se anula, esto es, no pierde vigencia, y sólo se anulan sus efectos en relación con la parte agraviada, es decir, los actos de su aplicación, en realidad se está en presencia de un control de constitucionalidad relativo, en la medida de que la norma queda incólume, intocada, inalterada; luego, puede aplicarse a todos los demás gobernados.

Son ilustrativas de ese control relativo de constitucionalidad, las sentencias que se dictan en los juicios de amparo, en las que el efecto de la estimación de inconstitucionalidad de una norma general, sólo implica anular los actos presentes de aplicación de la norma e impedir que ésta se vuelva a aplicar al particular quejoso (en el caso del juicio de amparo indirecto). Esto es, la declaración de inconstitucionalidad de la norma tiene como único efecto, obtener su desaplicación presente e impedir su aplicación futura.

Por lo tanto, en realidad, el Poder Judicial de la Federación, al conocer del juicio de amparo, carece de facultades para anular una norma general, puesto que se limita a juzgar un caso concreto con efectos limitados al particular quejoso, teniendo consecuencia su determinación sólo sobre la aplicación de la norma, pues en el evento de declarar su falta de conformidad con el Texto Fundamental, ordenará que esa norma no se aplique al quejoso, esto es, que de haberse reclamado con motivo de

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

un acto de aplicación, ordene su desaplicación y tratándose del juicio de amparo indirecto, el mandato tendrá efectos futuros para evitar que la norma vuelva a aplicarse al gobernado, pero en ningún supuesto lo decidido trascenderá del caso y la norma cuestionada no sufrirá menoscabo formal. Por tanto, el control jurisdiccional de la constitucionalidad de una ley se cumple de manera indirecta, puesto que los jueces no anulan ninguna norma general.

Un ejemplo paradójico de esos efectos en el juicio de amparo, fue representado por la cascada de juicios de amparo que se promovieron contra el ya comentado artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta pero vigente hasta el 2001, en los que los efectos relativos de las sentencias de garantías, motivaron que cada contribuyente que se sintió afectado por esa disposición y que estuvo en oportunidad y condiciones, tuvo la necesidad de ejercitar la acción de amparo para obtener la protección, cuyo efecto determinado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación fue incluir al particular quejoso en la exención relativa, logrando de esa manera que le fuera aplicado el beneficio y obteniendo la devolución de las contribuciones que hubiere pagado por ese concepto a partir del primer acto de aplicación de la ley.[9] Juicios de amparo que proliferaron hasta

[9] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número P./J. 50/2002. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XVI, diciembre de 2002, página 8.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

que se resolvió la comentada acción de inconstitucionalidad número 9/2003, en la que al haberse reiterado la inconstitucionalidad de la misma disposición, pero vigente a partir de 2002, el efecto fue expulsar del ordenamiento jurídico, por lo menos virtualmente, la norma en comento, cuyo resultado objetivo fue el que no se aplicara la discutida exención por todos los ingresos por salarios, derivados de la obtención de gratificaciones, bonos, etcétera, sino sólo en la cantidad establecida para los demás trabajadores.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

IV. ÁMBITOS DE EFICACIA DE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS

Así como las normas generales tienen ámbitos de validez, por los que se entiende su alcance, dimensión o esfera (de validez), en el tiempo, en el espacio, sobre las personas o las cosas;[10] también los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria se manifiestan en cierto tiempo, en determinado espacio, sobre ciertas personas y en relación con situaciones jurídicas u otras normas específicas; manifestaciones que revelan la existencia de ámbitos de eficacia propios de esos efectos.

Surge entonces la necesidad de determinar los ámbitos de eficacia de la declaración de inconstitucionalidad de normas generales, máxime que es acorde con la idea del legislador contemporáneo, plasmada en algunas legislaciones, entre otras, en la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados

[10] *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. Tomo I, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, Porrúa, 2002, página 231.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Unidos Mexicanos, que en su artículo 41, fracción IV, al establecer los requisitos que deben reunir las sentencias relativas a las controversias constitucionales y a las acciones de inconstitucionalidad, señala que deberán contener "Los alcances y efectos de la sentencia, fijando con precisión, en su caso, los órganos obligados a cumplirla, las normas generales o actos respecto de los cuales opere y todos aquellos elementos necesarios para su plena eficacia en el **ámbito** que corresponda..."

IV.1 Ámbito temporal

El primer ámbito que es posible identificar tiene relación con el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria en el tiempo, que entonces bien puede calificarse como ámbito temporal, el que no está determinado expresamente en la Constitución General de la República, esto es, no existe disposición constitucional expresa que precise ¿si es posible que la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria actúe hacia el pasado, en el presente, o sólo hacia el futuro?; por lo que al respecto debe observarse como un principio general, el postulado contenido en el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución Federal, ilustrativo en cuanto a que *"a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna"*.

La interpretación literal, teleológica e, incluso, a contrario sentido de esa máxima fundamental,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

revela que no contiene una prohibición absoluta en cuanto a la aplicación del principio de la retroactividad, es más, resulta indicativa de que es permitido dar a la ley o a su aplicación, un efecto hacia el pasado, siempre y cuando con ese proceder no se lesione el derecho de algún gobernado; postulado que es identificado en México con el principio de la no retroactividad en perjuicio.

Ese principio ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ocasiones y de manera excepcional en materia tributaria, estableciendo que no puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes han adquirido el derecho de pagar siempre las mismas contribuciones que afectan su patrimonio, y que su justicia radica en que no puede implicar en forma alguna que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.[11] Interpretación que sin duda reconoce

[11] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, tomo 103-198, Primera Parte, página 160, que dice: "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES. El Pleno hace suya la tesis de la Segunda Sala, en el sentido de que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, 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 siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

la posibilidad de crear cargas tributarias que representen una afectación económica antes inexistente para los contribuyentes.

No existiendo en la Constitución General de la República limitaciones temporales a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas generales, debe observarse entonces lo que al respecto disponen las leyes reglamentarias de los medios de control constitucional reconocidos en el Sistema Jurídico Mexicano.

Al respecto, el artículo 80 de la Ley de Amparo,[12] de capital importancia para el tema de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, establece un lineamiento importante en cuanto a los efectos temporales de una declaración de inconstitucionalidad, precisando que la reparación constitucional "*debe restablecer las cosas al estado que guardaban 'antes' de la violación*". Locución que interpretada literalmente (no es aconsejable la aplicación de ese único método de interpretación) indica que si el acto reclamado es de carácter positivo, habrá de dejarse sin efecto, "anularse", a partir de la fecha en que se actualizó la existencia de la violación; y de ser negativo, deberá obligarse

[12] Ese artículo es del tenor siguiente: "La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

a la autoridad a obrar en el sentido de respetar la garantía violada, desde el momento en que se actualizó su omisión, esto es, retrotrayéndose los efectos de la reparación al momento en que se presentó la negativa a actuar.

Una interpretación sistemática de las disposiciones contenidas en el artículo 80 de la Ley de Amparo, revela que el precepto legal no autoriza la aplicación de efectos hacia el pasado, retroactivos o también denominados por la doctrina "*ex tunc*",[13] dado que el término *"antes"*, no debe entenderse referido a una fecha anterior al nacimiento del acto reclamado en el juicio de amparo, ni tampoco a actos anteriores al reclamado, sino precisamente contemporáneos al tiempo en que nació el acto sometido al análisis constitucional, pues en los juicios de amparo no se juzgan actos pasados o consentidos tácitamente, sino latentes, de ahí que debe concluirse que el acto que se reclama dentro de los plazos que al respecto establece la Ley de Amparo es un acto presente y, por consecuencia, presentes deben ser los efectos de la declaración de su inconstitucionalidad. Además de que por un principio de unidad, en la hipótesis en que dicho acto haya seguido dejando huella en la esfera del quejoso, la restitución entraña también dejar sin efectos las consecuencias del acto o, incluso, actos posteriores que deriven del reclamado.

[13] COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1958, (resumen de diversas páginas).

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Aplicadas estas ideas a la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria en el juicio de amparo indirecto (dado que en el amparo directo son limitados a la sentencia reclamada), determinan que los efectos de la reparación de garantías consistan, de haberse reclamado la norma que genera perjuicio o invade la esfera jurídica sólo con motivo de su aplicación (heteroaplicativa), en que se desaplique la norma del acto de autoridad presente y que en lo futuro, como consecuencia de su anulabilidad virtual para el quejoso, no se le vuelva a aplicar, lo que revela la existencia de un efecto futuro, mejor conocido por la doctrina como "*ex nunc*". De manera semejante, de haberse reclamado la norma tributaria que causa perjuicio con su sola vigencia (autoaplicativa), el efecto de la declaración de inconstitucionalidad consistirá en que no se aplique jamás al quejoso, esto es, un efecto presente, de haberse actualizado algún acto de su aplicación durante la tramitación del juicio de amparo y, futuro, en relación con las potenciales aplicaciones.[14]

No puede conducir a una conclusión contraria, la alusión contenida en la tesis número P. CXXXVII/96 emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte

[14] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número P./J. 112/99. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, página 19, cuyo rubro es del tenor siguiente: "AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de Justicia de la Nación, en el sentido de que "los efectos de la sentencia que concede el amparo en contra de una ley reclamada con motivo de su aplicación concreta, *actúan hacia el pasado*, destruyendo el acto de aplicación que dio lugar a la promoción del juicio y los actos de aplicación que en su caso se hayan generado durante la tramitación del mismo, y actúan hacia el futuro, impidiendo que en lo sucesivo se aplique al quejoso la norma declarada inconstitucional".[15]

[15] La tesis indicada aparece publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo IV, noviembre de 1996, página 135, que en su texto completo es del tenor siguiente: "LEYES, AMPARO CONTRA. EFECTOS DE LA SENTENCIA PROTECTORA FRENTE A LOS ORGANOS QUE CONCURRIERON A SU FORMACION. De los antecedentes históricos que dieron lugar a la consagración constitucional del principio de relatividad de las sentencias de amparo y de los criterios sentados por este tribunal sobre la materia, particularmente del establecido en los asuntos de los cuales derivaron las tesis jurisprudenciales publicadas con los números 200 y 201 del Tomo I del Apéndice de 1995, con los rubros de 'LEYES, AMPARO CONTRA. DEBE SOBRESEERSE SI SE PROMUEVE CON MOTIVO DEL SEGUNDO O ULTERIOR ACTO DE APLICACIÓN' y 'LEYES, AMPARO CONTRA. EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN', se desprende que los efectos de la sentencia que concede el amparo en contra de una ley reclamada con motivo de su aplicación concreta, actúan hacia el pasado, destruyendo el acto de aplicación que dio lugar a la promoción del juicio y los actos de aplicación que en su caso se hayan generado durante la tramitación del mismo, y actúan hacia el futuro, impidiendo que en lo sucesivo se aplique al quejoso la norma declarada inconstitucional, pero no alcanzan a vincular a las autoridades que expidieron, promulgaron, refrendaron y publicaron dicha norma, ni las obligan a dejar insubsistentes sus actos, pues la sentencia de amparo no afecta la vigencia de la ley cuestionada, ni la priva de eficacia general".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Se expone tal aseveración, pues es patente que al respecto sólo hay una imprecisión terminológica, al emplear la palabra "pasado", no reconocida siquiera por la legislación aplicable y que debe entenderse referida al momento del nacimiento del acto de aplicación de la norma general, según se ha expuesto y resulta congruente con un pronunciamiento posterior del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que constituye jurisprudencia, antes citada, cuyo ilustrativo rubro dice: "AMPARO CONTRA LEYES, SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA".

En conclusión, tratándose del juicio de amparo los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, pueden ser tanto presentes como futuros, esto es, los que la doctrina conoce como "*ex nunc*", pero no así hacia el pasado, retroactivos o, "*ex tunc*".

Los anteriores efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma general en el juicio de amparo, comparten la concepción de la justicia constitucional de Hans Kelsen, pues para este autor "sería bueno, en todo caso, también en interés de la seguridad jurídica, no atribuir ningún efecto retroactivo a la anulación de las normas generales, al menos en el sentido de dejar que subsistan todos los actos jurídicos anteriormente realizados sobre la base de la norma de que se trate. Pero ese mismo interés no afecta a los derechos anteriores a la anulación que, en el momento en que esta se produz-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

ca, no hayan sido todavía objeto de ninguna decisión de ninguna autoridad pública, los cuales, si se excluye todo efecto retroactivo de la sentencia anulatoria –y no se anulan las normas generales mas que *pro futuro*, sólo para los hechos posteriores a la anulación– habrían de ser siempre juzgados conforme a aquélla"[16].

Debe tenerse en consideración que la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 45 referido a las controversias constitucionales y 73 relativo a las acciones de inconstitucionalidad, establecen en relación con el ámbito temporal de los efectos de las sentencias dictadas en las controversias constitucionales y en las acciones de inconstitucionalidad, que esos fallos surtirán sus efectos a partir de que lo determine la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero sólo en materia penal podrán tener efectos retroactivos[17]; disposición esta última que interpretada en sentido contrario conduce a la convicción de que en materias

[16] KELSEN, Hans, *Escritos sobre la democracia y el socialismo. Selección*, (presentación realizada por Juan Ruiz Manero), Madrid, página 144.

[17] Esos artículos establecen lo siguiente:

"Artículo 45. Las sentencias producirán sus efectos a partir de la fecha que determine la Suprema Corte de Justicia de la Nación.— La declaración de invalidez de las sentencias no tendrá efectos retroactivos, salvo en materia penal, en la que regirán los principios generales y disposiciones legales aplicables de esta materia.

"Artículo 73. Las sentencias se regirán por lo dispuesto en los artículos 41, 43, 44 y 45 de esta ley".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

diversas a la penal no está permitido dar efectos retroactivos a las declaraciones de inconstitucionalidad, esto es, efectos conocidos por la doctrina como "*ex tunc*", por lo que al respecto únicamente operan efectos presentes y, en su caso futuros, es decir, "*ex nunc*", que deben ser determinados por el Máximo Tribunal del País, de acuerdo con las peculiaridades de cada caso.

Las anteriores precisiones permiten concluir que en México, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, de acuerdo con los diversos medios de control regulados, sólo pueden ser presentes y futuros, no así retroactivos (exclusivamente en materia penal, en beneficio del inculpado o reo, y tratándose de controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad).

IV.2 Ámbito espacial

También es posible identificar un ámbito espacial de eficacia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, representado por el territorio nacional, en términos de lo dispuesto en los artículos 42 a 45 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ese parámetro espacial responde a la naturaleza y alcance de los propios medios de control constitucional, pues estos deben salvaguardar las disposiciones de la Carta Magna por actos de autoridades mexicanas perpetrados en el territorio nacional. Consecuentemente, la obligatoriedad y ejecución

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de las sentencias dictadas en esos medios de control se circunscriben a territorio mexicano, por ende, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias sólo pueden vincular a autoridades mexicanas en territorio nacional, no así a autoridades o entidades extranjeras, ni aun en el caso de normas de algún tratado internacional, pues también en este evento las únicas autoridades que resultan vinculadas con la declaración de inconstitucionalidad de una disposición de esa naturaleza son las mexicanas en el rubro de su participación en el concierto internacional y, por regla general, únicamente dentro del territorio nacional.

Un ejemplo de estas hipótesis en materia fiscal estaría representado por la declaración de inconstitucionalidad de una norma o disposiciones de un tratado internacional para evitar la doble tributación, en las que se exigiera el cumplimiento de obligaciones formales tanto en territorio nacional como en el extranjero, en el que, en principio, el efecto sería liberar al agraviado de vincularse con las autoridades nacionales en el cumplimiento de esos deberes en territorio nacional; sin embargo, no podría exonerársele de observar las disposiciones de autoridades extranjeras sobre el rubro.

Asimismo, dentro del territorio nacional, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, deben ser acordes al ámbito de la norma afecta, esto es, federal, estatal, municipal o internacional. Un ejemplo de esto sería la declaración de no conformidad constitucional de una norma que establece

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

una contribución estatal sobre el consumo, en la que la eficacia de los efectos estaría limitada al propio ámbito de la entidad federativa relativa, sin que pudiera tener injerencia en otro nivel normativo, como podría ser el federal, por más que el hecho imponible fuera semejante o idéntico al del tributo declarado inconstitucional.

IV.3 Ámbito personal

Hans Kelsen observa que "como la conducta que regulan las normas jurídicas es siempre una conducta humana, en toda norma jurídica positiva se puede distinguir un ámbito de validez personal: los hombres que deben de conducirse de cierta manera..."[18]. En la inteligencia de estas palabras es posible ubicar tambien a la eficacia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias en relación con las personas e, incluso, con las autoridades relacionadas con la obligación de acatar el fallo constitucional.

En el Sistema Jurídico Mexicano esa relación entre los efectos de una declaración de inconstitucionalidad, los individuos y las autoridades, está determinada, en principio, por el tipo de medio de control en el que se realiza la determinación estimatoria.

[18] KELSEN, Hans, citado en la obra *Enciclopedia Jurídica Mexicana...*, tomo I, México, 2002, página 232.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Así, en el juicio de amparo impera el principio de relatividad, también conocido como "fórmula Otero", consagrado en el artículo 107, fracción II, de la Constitución Federal de la República y reiterado en el artículo 76 de la Ley de Amparo, conforme al cual, las sentencias que concedan la protección constitucional se ocuparán sólo de los individuos particulares, limitándose a ampararlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare. Lo que implica que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en el juicio de amparo son sólo relativos al quejoso y sobre el punto jurídico sometido a consideración de la Potestad Federal, sin que exista la posibilidad de realizar una declaración general de inconstitucionalidad, ya sea sobre toda la situación jurídica del quejoso o sobre el acto o norma que hayan reclamado.

En cambio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105, fracción I, penúltimo párrafo, de la Constitución General de la República y correlativamente en el artículo 42 de la relativa ley reglamentaria,[19] en las controversias constitucionales es posible que los

[19] Los artículos constitucional y legal citados, tienen un texto semejante en el sentido siguiente: Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los Municipios impugnadas por la Federación, de los Municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) de la fracción I del artículo 105 constitucional, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.— En aquellas

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, puedan ser tanto generales, bajo determinadas circunstancias (atinentes al tipo de demandante y norma cuestionada) y votación mínima de ocho señores Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como sólo para las partes en la controversia (relativos), en los demás casos.

Respecto de las acciones de inconstitucionalidad, el efecto de sus sentencias estimatorias, de conformidad con lo establecido en los artículos 105, fracción II, último párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 72 de su legislación reglamentaria, será el de invalidez de las normas impugnadas, de aprobarse por cuando menos ocho votos de los señores Ministros del Supremo Tribunal del país; lo que implica que las normas no pueden ser aplicadas ya jamás a ningún sujeto de derecho, lo que es indicativo de que esos fallos tienen efectos generales.

Es importante señalar que esos efectos relativos y generales de las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes, acordes al tipo de medio de control relativo, no colman la extensión del ámbito personal en estudio, pues al respecto también debe atenderse al rubro de los sujetos vinculados directa

controversias respecto de normas generales en que no se alcance la votación mencionada en el párrafo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia declarará desestimadas dichas controversias. En estos casos no será aplicable lo dispuesto en el artículo siguiente.— En todos los demás casos las resoluciones tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

o indirectamente con los fallos, tanto a las autoridades involucradas como a los particulares que se relacionan positivamente con esos efectos, en particular, con los concernientes a la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias.

Para explicar lo anterior, es necesario ubicar el pensamiento en el escenario jurídico de los elementos esenciales de las contribuciones, en concreto, en lo relativo a los sujetos de los tributos, dentro de los que la doctrina distingue a un sujeto activo, como acreedor de la prestación tributaria, y a un sujeto pasivo, como deudor de la misma prestación.[20]

Sin estricto rigor doctrinario, para los efectos de este estudio, habrá de identificarse al sujeto activo con la autoridad que establece y cobra el tributo; y al sujeto pasivo, con todo aquel que puede representar diferentes papeles relacionados con la obligación tributaria, así, se aludirá bajo ese concepto tanto al contribuyente (en realidad el único sujeto pasivo, por ser el que actualiza el hecho imponible con independencia de que soporte o no la carga tributaria), como a otros sujetos tributarios, entre ellos al sustituto, entendiendo tanto al retenedor de la contribución, como a otros responsables (subsidiarios, solidarios, sucesiones, etcétera) y al tercero repercutido (que en los impuestos indirectos es el obligado a aceptar la traslación o repercusión, soportando el pago).

[20] ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia tributaria federal.* México, Porrúa, 2000, página 8.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Bajo esa óptica, dentro de la relación que se establece con motivo de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria se vincula, por una parte, a las autoridades responsables en el juicio de amparo o demandadas en los otros medios de control constitucional; sin embargo, su sujeción al fallo depende de su autoría en relación con el nacimiento de los actos impugnados, distinguiéndose así, por un lado, a las autoridades que intervinieron en el proceso de creación de la norma general y, por el otro, a las autoridades encargadas de aplicar la norma.

Dentro de las primeras, es decir, las autoridades que intervinieron en la creación de la norma, pueden encontrarse desde aquellas que presentaron la iniciativa, hasta las que expidieron, promulgaron, refrendaron, publicaron la norma general, o aquellas que de cualquier manera participaron en el proceso relativo[21]; las que no quedan vinculadas en

[21] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Primera Parte, XII, página 54, "LEYES, AMPARO CONTRA LAS. AUTORIDADES ORDENADORAS Y EJECUTORAS (LEY DE HACIENDA). Como los efectos de una ley se aplican a casos concretos, no sólo son imputables a las autoridades que intervienen en su aplicación, sino a aquellas de quienes emana la ley misma o que han participado en los actos de que, de manera inmediata emana su vigencia, si son susceptibles de reparación en cada caso concreto, por lo que en el amparo pedido contra los decretos reformatorios del título 10 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no puede decirse que la promulgación de ellos sea acto consumado de modo irreparable, y por lo mismo no tiene aplicación al caso la causa de improcedencia establecida por el artículo 73, fracción IX, de la Ley de Amparo".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

forma alguna con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, pues jurídicamente no puede obligárseles a dejar sin efectos la norma, ni menos aún a emitir una nueva que purgue los vicios de contrariedad constitucional, pues lo contrario implicaría convertir al Poder Judicial de la Federación en autoridad legislativa, invadiendo de esa manera una función que no le reconoce la Constitución General de la República, la que sólo tratándose de acciones de inconstitucionalidad le autoriza a determinar la invalidez de las normas, pero no a obligar al órgano creador a actuar en determinado sentido.

En el rubro de las autoridades que aplicaron la norma general declarada inconstitucional, es factible identificar como vinculadas con el fallo respectivo, en principio, a las que fungieron como autoridades responsables en el juicio de amparo o demandadas en la controversia constitucional, que tienen como obligación inmediata, dejar sin efecto la aplicación relativa y, en su caso, emitir un nuevo acto en el que restituyan al agraviado en el goce de los derechos constitucionales violados (un ejemplo de esto sería la devolución de los pagos realizados con motivo de una contribución declarada inconstitucional)[22]; y como deber mediato, respetar en el

[22] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia 2a./J. 188/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo: XXI, enero de 2005, página 470, que dice: "AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS. Conforme al artículo 80 de

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

futuro los efectos de la relativa sentencia estimatoria, no volviendo a aplicar la norma declarada inconstitucional.

También es posible distinguir como autoridades vinculadas, a las que sin haber tenido el carácter de responsables en el juicio de amparo o demandadas en la controversia, tienen facultades legales para aplicar la norma declarada inconstitucional, pues también quedan obligadas a no aplicar ni en el presente ni en el futuro la norma y, de haberla aplicado, una vez promovido el medio de control, a dejar sin efectos ese acto.

Un ejemplo de este último complejo supuesto se presenta cuando se promueve un juicio de amparo contra una norma autoplicativa (que es aquella susceptible de generar algún perjuicio por su sola vigencia, sin requerir un acto de aplicación), en el que no es necesario que se señalen como autoridades

la Ley de Amparo y a la tesis de jurisprudencia 201, publicada en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 195, con el rubro: 'LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN.', el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional es restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En ese sentido, cuando se otorga el amparo contra una norma fiscal, el efecto de la sentencia será que dicha disposición no se aplique al particular y que las autoridades que recaudaron las contribuciones restituyan no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado, dado que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

responsables ejecutoras de la ley, a las que potencialmente pueden aplicar la norma reclamada, por encontrarse la facultad relativa dentro de la esfera de su competencia; pero si durante la substanciación del juicio de amparo en el que no participaron como responsables o, incluso, una vez fallado, esas autoridades aplican la norma, caso en el que, en ejecución del fallo federal, es factible solicitar que esas autoridades dejen insubsistentes esos actos de aplicación.

Otra hipótesis de autoridades vinculadas con los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad de normas generales, se presenta en relación con las autoridades que no fueron parte en el juicio de amparo o demandadas en la controversia constitucional, ni tampoco aplicaron la norma relativa, ni se encuentra dentro de sus facultades hacerlo, pero sí son competentes para conminar a otras dentro de su competencia a acatar un fallo,[23] las que deben actuar

[23] Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis número 1/2004, *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, tomo XIX, febrero de 2004, tesis: 1a. I/2004, página 83, que dice: "AUTORIDADES NO SEÑALADAS COMO RESPONSABLES. ESTÁN OBLIGADAS A REALIZAR LOS ACTOS NECESARIOS PARA EL EFICAZ CUMPLIMIENTO DE LA EJECUTORIA DE AMPARO. Aun cuando las autoridades no hayan sido designadas como responsables en el juicio de garantías, pero en razón de sus funciones deban tener intervención en el cumplimiento de la ejecutoria de amparo, están obligadas a realizar, dentro de los límites de su competencia, todos los actos necesarios para el acatamiento íntegro y fiel de dicha sentencia protectora, y para que logre vigencia real y eficacia práctica".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

en relación con el cumplimiento de los efectos de inconstitucionalidad para lograr la actualización material de éstos.

Finalmente, bajo un amplio enfoque de percepción, debe reconocerse que las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias que adquieren la calidad de jurisprudencia, o que se emiten en acciones de inconstitucionalidad, tienen efectos vinculantes para otras autoridades que no fueron parte en los procesos constitucionales y que tampoco están vinculadas con el cumplimiento de los fallos relativos.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, ya sea por reiteración o por la resolución de una contradicción de tesis, es obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales del país. Obligatoriedad que también incluye a la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de normas generales, según lo ha precisado el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre otras ocasiones, al referirse al deber del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes, siempre que sea procedente, al juzgar sobre la legalidad de un acto o resolución fundados en la ley relativa.[24]

[24] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia P./J. 38/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVI, agosto de 2002, página 5, cuyo ilustrativo rubro es del tenor siguiente:

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Criterio que la Segunda Sala de ese Máximo Tribunal ha matizado mediante su interpretación en relación con las autoridades administrativas, destacando que si bien estas autoridades no tienen la obligación legal de acatar la jurisprudencia, sí tienen el deber de cumplir las sentencias del mencionado Tribunal Fiscal que declaren la nulidad de sus actos o resoluciones, a pesar de que esa nulidad se encuentre determinada por la aplicación de una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes.[25]

De manera similar, según lo establecido en los artículos 177 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y 43 y 73 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 Constitucional, en las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, las razones contenidas en los considerandos que funden los resolutivos de las sentencias aprobadas por cuando menos ocho votos,

"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".

[25] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia 2a./J. 89/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, tomo XX, julio de 2004, página 281, cuyo rubro establece ilustrativamente: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. AUNQUE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL EMITIR SUS ACTOS, SÍ DEBEN CUMPLIR LAS SENTENCIAS EN LAS QUE, CON BASE EN AQUÉLLA, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DECLARE SU NULIDAD."

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

tienen el carácter de jurisprudencia[26]. Por consiguiente, también esas jurisprudencias emitidas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son obligatorias para las Salas de ese Alto Tribunal, así como para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito, tribunales militares, agrarios y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y administrativos y del trabajo, sean éstos federales o locales; lo que indudablemente amplía el espectro personal de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias.

Definido el contexto de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias en relación con las autoridades vinculadas, es necesario abordar el relativo a los particulares, para este estudio, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Sobre el tema, debe considerarse que los efectos de la declaración de no conformidad constitucional de una norma tributaria, son susceptibles de

[26] Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia 1a./J. 2/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XIX, marzo de 2004, página 130, cuyo rubro dice: "JURISPRUDENCIA. TIENEN ESE CARÁCTER LAS RAZONES CONTENIDAS EN LOS CONSIDERANDOS QUE FUNDEN LOS RESOLUTIVOS DE LAS SENTENCIAS EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES Y ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, POR LO QUE SON OBLIGATORIAS PARA LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO EN TÉRMINOS DEL ACUERDO GENERAL 5/2001 DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

involucrar a diferentes gobernados, en función a la naturaleza del medio de control en el que se realice la respectiva declaración y a los alcances propios de ésta.

Así, de determinarse la inconstitucionalidad de la norma con efectos generales o también conocidos como "*erga omnes*", en alguna controversia constitucional o en una acción de inconstitucionalidad, el beneficio directo o, perjuicio, incluso, lo reportarían todos los gobernados que se encontraban sujetos a la obligación tributaria relativa.

Un ejemplo de beneficio sería una hipotética declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre la renta para las personas morales, por violación al proceso legislativo (se insiste supuesto no actualizado), en cuyo evento la consecuencia directa sería desincorporar la obligación tributaria relativa de la esfera jurídica de todas aquellas personas morales y demás gobernados que se encontraran vinculados sustantiva o formalmente con esa contribución; esto es, no tendrían ningún deber que cumplir para con ese tributo, por más que la ley relativa no se abrogara, pues, según se ha explicado, este no puede ser el efecto de una declaración de inconstitucionalidad de leyes.

Como ejemplo de perjuicio, bien puede citarse un caso real, como es el relacionado con los efectos de la sentencia estimatoria dictada el 27 de mayo de 2003, por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la acción de inconstitucionalidad 9/2003, en la que declaró que el artículo 109,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

fracción XI, párrafo segundo (antes penúltimo), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2002, que establece una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de las entidades federativas respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a 30 y 15 días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, viola el principio de equidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una situación idéntica.[27] Ejecutoria que al declarar la invalidez de esa norma tributaria tuvo el efecto de desincorporar de la esfera jurídica de los trabajadores al servicio del Estado, la exención ilimitada en comento y constreñir ese

[27] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia P./J. 32/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XIX, mayo de 2004, página 1159, cuyo rubro dice: "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS QUE ESTÉN SUJETOS A CONDICIONES GENERALES DE TRABAJO, RESPECTO DE LOS QUE NO LO ESTÁN".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

beneficio tributario sólo a la cantidad fijada para los demás trabajadores.

En cambio, de declararse la inconstitucionalidad de una norma tributaria en el juicio de amparo, los efectos son relativos y directos para el particular quejoso, según su especial posición frente a la obligación tributaria relativa, e indirectos para los demás relacionados con la observancia del deber tributario afecto.

Para explicar lo anterior, es necesario tener en cuenta que el juicio de amparo puede promoverse por todo aquel particular que resienta un agravio personal, directo y actual en su esfera jurídica; por lo que tratándose del derecho tributario, bien puede promoverlo tanto el contribuyente como el sustituto o, el tercero repercutido, en la medida de que se encuentren vinculados de alguna forma con el cumplimiento de obligaciones tributarias, ya sea sustantivas o simplemente formales, pues la declaración de inconstitucionalidad puede liberarlos del deber relativo, mientras que los efectos de la sentencia estimatoria dependerán de la naturaleza y alcance de la relativa obligación tributaria, así como de otros factores que más adelante se examinarán.

Cuando el juicio de amparo lo promueve un sujeto tributario contra las normas que regulan el sistema de la contribución, los efectos de la relativa declaración de inconstitucionalidad dependen de diversos factores, entre otros, el contenido de la obligación tributaria afecta que no siempre es la misma en relación con todas las contribuciones;

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

baste citar como ejemplo al respecto, las diferentes obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos directos e indirectos.

Así, en los impuestos directos la carga pecuniaria no puede trasladarse, sino que se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen[28]; de ahí que al respecto, la restitución constitucional implicará la existencia de efectos sustantivos y formales, ya que, por una parte, no podrán aplicarse al quejoso las normas reguladoras del tributo y quedará liberado de seguir pagando el impuesto, así como de seguir cumpliendo con las obligaciones formales inherentes como sería la de realizar declaraciones por la contribución relativa; además de que tendrá el derecho a que se le devuelvan las cantidades que hubiere erogado con motivo del pago relacionado con el acto de aplicación.

De manera contrastante, respecto de contribuyentes de impuestos indirectos, que son aquellos cuya carga pecuniaria es trasladable, lo que significa que se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra[29]; los efectos de una sentencia de amparo que determina que uno de los elementos esenciales del tributo viola la Constitución Federal, se traducen de manera directa en

[28] VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002, página 161.

[29] *Ibid.*, página 161.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

el contribuyente, liberándolo de sus obligaciones tributarias e, indirectamente, al no tener ya la obligación de trasladar la carga pecuniaria, en beneficio de los terceros repercutidos, pues en su relación con ese contribuyente no pagarán la contribución afecta.

Un efecto más de esa declaración de inconstitucionalidad sería la obtención de la devolución de las cantidades pagadas con motivo del tributo relativo; sin embargo, aquí la situación varía en función de si el traslado es legalmente obligatorio o voluntario.

Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia número P./J. 52/2003, precisó algunas hipótesis en las que en cumplimiento al fallo protector resulta procedente la devolución del impuesto enterado al fisco[30], siendo las siguientes:

a) cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores;

[30] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia P./J. 5/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVII, enero de 2004, página 5, cuyo rubro dice: "BIENES Y SERVICIOS SUNTUARIOS, EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE OTORGA EL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE UN IMPUESTO A LA ENAJENACIÓN CORRESPONDIENTE (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS)".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

b) cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución, y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y,

c) cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho.

Del examen de esas hipótesis se desprende que, en realidad, no atienden al tipo legal de traslado del tributo, es decir, a si es obligatorio o voluntario, destacando de ellas que es posible que el contribuyente obtenga la devolución cuando ha absorbido la carga tributaria con su propio peculio o, cuando lo haya trasladado y solicite la devolución a favor de los consumidores finales perfectamente identificados (terceros repercutidos).

Acorde a las anteriores premisas y a la lógica que debe imperar tratándose de contribuyentes relacionados con impuestos indirectos, es patente que en el supuesto del traslado legalmente obligatorio, el contribuyente quejoso no tiene derecho a la devolución de las cantidades enteradas por concepto del tributo, es más, ni de aquellas relacionadas con el acto de aplicación relativo, pues en esa hipótesis fue el tercero repercutido el que soportó la carga pecuniaria, es decir, el pago. De aceptarse en esta hipótesis la procedencia de la devolución directamente al contribuyente, se permitiría para éste un enriquecimiento injustificado, porque obtendría,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

socapa de la ejecución de una sentencia constitucional, una cantidad que no erogó de su propio patrimonio y que, en todo caso, tuvo el derecho de repercutir, de ahí que si no hizo el traslado, sólo a él es imputable la carga económica relativa y, por tanto, debe soportar las consecuencias de haber actuado al margen de su obligación de trasladar.

En el caso del traslado legalmente voluntario, es posible que el contribuyente obtenga la devolución, vía la restitución constitucional, siempre y cuando demuestre que absorbió el pago con su propio peculio y no trasladó el tributo, lo que en muchas ocasiones no resulta fácil de acreditar.

No actualizadas ninguna de las dos hipótesis antes analizadas, es inconcuso que el único que puede obtener la devolución de las cantidades pagadas con motivo del tributo, será el tercero repercutido o consumidor final, de haber solicitado y obtenido la protección constitucional y, eventualmente, aun no habiendo sido el quejoso, como consecuencia de la concesión de la protección constitucional al contribuyente.

En esta última hipótesis la pregunta que surgiría sería ¿cómo puede obtener la devolución el tercero repercutido si no fue parte en el juicio constitucional?, la respuesta se encuentra en la tercera de las hipótesis precisadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esto es, cuando haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho, lo que implicaría, como premisa, que tuviera que solicitar

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

la devolución directamente a la autoridad fiscal, ajustándose al procedimiento que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, y demostrando tanto el pago que realizó como la existencia de la ejecutoria que otorgó la protección federal al contribuyente.

Atención especial merecen las obligaciones formales del tributo relacionadas con una declaración de inconstitucionalidad, pues casos diversos pueden presentarse al respecto, siendo aconsejable que la precisión de los efectos se construya sobre la apreciación correlacionada entre el sujeto tributario que solicita el amparo y la violación constitucional que sustente la sentencia estimatoria.

En ese orden de ideas, tratándose de impuestos directos, la declaración de inconstitucionalidad de los artículos que regulan el tributo (bastaría con que involucrara a uno de sus elementos esenciales), a favor del contribuyente, sería suficiente para liberarlo de todas las obligaciones tributarias, incluso las formales.

Tratándose de impuestos indirectos, la determinación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en relación con los deberes formales no resulta tan sencilla. Al respecto, la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que el contribuyente queda liberado del cumplimiento de las obligaciones formales con motivo de la declaración de inconstitucionalidad del tributo, sin importar en realidad la naturaleza de la violación determinada, al grado

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de que diversos casos existen, en los que una violación al principio de proporcionalidad relacionada con la carga pecuniaria que, obviamente soporta el tercero repercutido, se otorga el amparo al contribuyente para el efecto de que quede liberado de las obligaciones tributarias que tuviera con la contribución afecta.

Sobre el mismo tema, es interesante citar el caso del sustituto de la obligación tributaria, en particular, del retenedor, que en los impuestos directos tiene a su cargo el deber, precisamente, de retener la cantidad que por concepto de tributo erogó el contribuyente y enterarla al fisco.[31] Hipótesis en la que una concesión del amparo derivada de que alguno de los elementos esenciales del tributo viola la Constitución Federal, tiene el efecto directo de liberar al retenedor de su obligación formal; surgiendo entonces la pregunta ¿Qué pasa con la situación del contribuyente?, ¿ya no pagará el tributo por falta de retención?; bueno, pues al parecer así resulta, dados los efectos extensivos o indirectos que en ese caso se actualizan en relación con los demás sujetos de una misma relación tributaria —la del quejoso— en tanto no sería jurídico que un tributo

[31] Mucho se ha cuestionado la existencia del interés jurídico del retenedor para solicitar el amparo contra el cobro del tributo e, incluso, para alegar violación a los principios de justicia fiscal, sobre el argumento de que no es el que soporta la carga económica, ya que sólo debe cumplir una obligación formal; sin embargo, se han superado esos argumentos sobre la base de que también le afecta el tributo, en la medida que le irroga el cumplimiento de obligaciones formales.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

inconstitucional pueda aplicarse a otro sujeto de la relación tributaria, por más que no sea el quejoso. Efecto que resulta acorde con la observancia del principio de relatividad consagrado en el artículo 107, fracción II, de la Constitución Federal de la República, pues en este evento el beneficio que otros particulares reciben no es general, sino sólo en relación con la situación jurídica del quejoso.

Importa aclarar que en este caso, tampoco el retenedor tendría derecho a la devolución de cantidades que enteró con motivo de la retención, siendo sólo el contribuyente el que podría recibirla, ya que fue el que realizó el pago. Devolución que procede para el contribuyente por más que no haya sido el quejoso en el juicio de amparo, ya que en este caso, el efecto de la declaración de inconstitucionalidad involucra la relación tributaria del retenedor quejoso, en la que se encuentra inmerso el contribuyente.

Tampoco está por demás destacar que en el supuesto de que la concesión del amparo al retenedor, se sustente únicamente en la inconstitucionalidad de una obligación formal, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, en principio, sólo vincularían a esa obligación, no así a las obligaciones sustantivas relacionadas; sin embargo, casos existen en que al desincorporarse una obligación formal esencial, el tributo no puede recaudarse, y otros en que es posible que el sistema tributario siga operando mediante el empleo de obligaciones formales generales. Un ejemplo de esto sería la hipotética

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

declaración de inconstitucionalidad de la obligación de cumplir con ciertas formalidades especiales para realizar el entero de la cantidad retenida, en el que sería factible que no cumpliéndose esas especialidades, se pudiera realizar el entero mediante la aplicación de una formalidad general establecida en la ley.

Un caso más que amerita comentarse, es el relacionado con el juicio de amparo promovido por el tercero repercutido (obviamente en un impuesto indirecto), en el que una sentencia que estime inconstitucional el tributo relativo, tiene el efecto de liberar a ese quejoso de sus obligaciones sustantivas y formales, y al contribuyente del deber de trasladarle la carga tributaria, claro exclusivamente a ese tercero, no así a los demás, pues en este evento rige en toda su exigencia el principio de relatividad consagrado en el artículo 107, fracción II, de la Constitución General de la República, que impera en cuanto a que la sentencia de amparo sólo se ocupará de la situación jurídica del quejoso, en este caso, la tributaria en la que se encuentra inmerso el contribuyente, sin hacer una declaración general sobre el acto que motiva la queja.

Muchos y variados pueden ser los casos que podrían comentarse al respecto, perteneciendo los citados a una selección que no pretende tintes de exhaustividad, sino que sólo intenta exponer ejemplos que permitan dimensionar la extensión del ámbito personal de eficacia de la declaración de normas

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

generales tributarias, pues como se ha brevemente expuesto, involucra a muchos sujetos, lo que en la práctica dificulta el cumplimiento efectivo de los fallos constitucionales, pues no siempre resulta sencillo identificar a todos los entes que participan de los beneficios de un fallo estimatorio o los que deben actuar en seguimiento a él.

IV.4 ÁMBITO MATERIAL

La declaración de inconstitucionalidad de normas generales tributarias, también tiene una eficacia material, determinada tanto por la naturaleza y contenido de la propia norma, como por su trascendencia dentro del sistema tributario relativo. De modo que es posible que esa declaración tenga efectos sólo sobre la norma reclamada o, por la relación de ésta con otras, el efecto trascienda y vuelva inaplicable todo el sistema tributario o parte de él, por más que la pretensión constitucional no se haya enderezado contra todas las demás normas.

Ese efecto extensivo de la declaración de inconstitucionalidad obedece a la observancia del principio de unidad normativa, conforme al cual las disposiciones de un ordenamiento jurídico se encuentran relacionadas entre sí para la obtención del fin propuesto; de manera que casos existen en los que la declaración de inconstitucionalidad de una norma esencial, vuelve inaplicables las demás normas con las que guarde relación estricta.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Es ilustrativa de la observancia de ese principio de unidad normativa, la declaración de no conformidad constitucional de las disposiciones de una ley que prevé un tributo, cuyo efecto objetivo es que no se aplique al promovente el sistema tributario relativo, que puede estar integrado por normas no sólo legales, sino también reglamentarias e, incluso, por reglas generales administrativas, todas las cuales perderían aplicación con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de la contribución.

También, el espectro material de una declaración de inconstitucionalidad atiende a la observancia de los principios de facultad reglamentaria y de jerarquía normativa, regulados por los artículos 89, fracción I, y 133 de la Constitución General de la República, conforme a los cuales todas las normas deben resultar acordes al Texto Fundamental, donde han de encontrar su origen y limitaciones, pudiendo depender la vigencia o aplicación de unas, de la existencia y validez de otras.

Ejemplo de la observancia de esos principios se encuentra en el caso de las normas de un reglamento, cuyo origen, justificación y limitaciones deben encontrarse en disposiciones de una ley, que en el supuesto de declararse inconstitucionales, vuelven inaplicables las normas del reglamento.

Es así, pues el efecto de la declaración de inconstitucionalidad de la norma de un reglamento, consiste en no aplicar esa norma, pero también las que, en su caso, deriven de ella, como podrían ser las

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

reglas generales administrativas y demás disposiciones secundarias a ese reglamento por su estrecha vinculación o sustento con la norma declarada inconstitucional, sin afectar a la ley, a no ser que la propia ley condicione su aplicación a la existencia de la relativa disposición del reglamento; supuesto en el que si bien la validez de la ley queda incólume, no es posible aplicarla por la ausencia de la validez de la norma que tenga la necesidad de reglamentarla.

En ese mismo orden de ideas, si la sentencia estima inconstitucional una regla general administrativa, el efecto se limita a esa regla y a los actos que de ella deriven, sin que se involucre la ley, a no ser que la propia ley condicione su aplicación a la existencia de esa regla. Ejemplo de este supuesto es el relacionado con la constitucionalidad de lo establecido en el artículo 28, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, en el que la propia norma estableció como condición para su aplicación la expedición de reglas generales de naturaleza técnica para los equipos de control volumétrico; luego, de haberse declarado inconstitucionales las reglas en comento (lo que no sucedió), el efecto inmediato habría sido que no sólo no se aplicaran esas reglas sino que tampoco pudiera aplicarse la disposición legal.

También es fácil identificar la dimensión del ámbito material en los casos en que se reclama la inconstitucionalidad de una norma general que determina uno de los elementos esenciales del tribu-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

to, por ejemplo, el objeto, en el que una declaración de inconstitucionalidad de esa norma, conlleva la inaplicación de todo el sistema tributario, esto es, de las normas que regulan las obligaciones tanto sustantivas como formales, por más que éstas no se hayan impugnado, dado que el vicio en ese elemento fundamental del tributo vuelve inaplicable la contribución.

Caso diferente es aquel en el que se reclama y declara la inconstitucionalidad de la norma que regula una variable del sistema tributario, en el que el efecto de la concesión del amparo consiste en que no se aplique sólo esa norma que prevé la variable, no así el resto del sistema tributario.

Se expone lo anterior, pues hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. Tratándose de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya trasgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Caso diverso es aquel en el que la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto[32].

Por consiguiente, la mayor o menor relevancia de la norma general declarada inconstitucional, así como su jerarquía dentro del sistema tributario, determinan la extensión de los efectos de la sentencia estimatoria.

Asimismo, los efectos de una sentencia estimatoria pueden comprender un precepto, a varios o a todo ordenamiento jurídico relativo, encontrándose esto determinado por la actualización de una inconstitucionalidad formal o material.

Es así, pues la declaración de inconstitucionalidad de una norma general, puede obedecer a razones de forma o de fondo, según se haya generado en el proceso de creación de la norma, afecte las competencias para crear la norma, o sea inconstitucional por sus contenidos contrarios a la Constitución. En los dos primeros casos se está ante lo que se conoce como inconstitucionalidad formal, y en el tercero ante la inconstitucionalidad material. Por tanto, se actualiza la inconstitucionalidad en sentido formal, cuando en el procedimiento se

[32] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia número P./J.62/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo VIII, noviembre de 1998, página 11, cuyo rubro es el siguiente: "CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

incumplen los requisitos de forma. Y se presenta la inconstitucionalidad en sentido material cuando una norma con rango de ley contraviene una norma de contenido constitucional.[33]

Huelga señalar que la inconstitucionalidad formal, se puede producir bien por la infracción del proceso de creación de la norma o por una alteración del sistema de fuentes. Esta última tiene lugar cuando se produce un exceso respecto de la delegación de la facultad para crear la norma o cuando un decreto invade materias atribuidas exclusivamente a la ley formal. Asimismo, se produce la inconstitucionalidad de la norma ordinaria cuando invade materias de la ley orgánica, o viceversa[34].

En esos términos, cuando se actualiza una inconstitucionalidad material, el efecto de la sentencia sólo comprende a la norma o normas generales relativas, no al ordenamiento; mientras que de sustentarse el fallo estimatorio en la existencia de una inconstitucionalidad formal, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad alcanzan a todas las normas del ordenamiento jurídico relativo o las concernientes a la reforma o adición de que se trate.

[33] BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa. *El recurso de inconstitucionalidad*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, página 151.

[34] *Ibíd.*, página 152.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

V. FACTORES QUE DETERMINAN LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA

Una vez señalados los ámbitos de eficacia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, es necesario examinar algunos de los factores determinantes de la naturaleza, contenido y alcance de esos efectos, no con el propósito de agotar el tema, pues muchos y muy variados son los factores que al respecto pudieran ser atendibles, lo que descarta, en esta ocasión, la idea de plasmar un estudio exhaustivo sobre el particular.

La cantidad, diversidad y especial relación entre los factores que se actualizan para hacer posible la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, determinan a su vez el contenido, naturaleza y alcance de los efectos de esa determinación. Entre otros de esos factores pueden citarse, a título ilustrativo: el medio de control constitucional en el que se dicte la sentencia estimatoria; la naturaleza y contenido de la norma tributaria; el tipo de violación constitucional advertida; y el carácter del agraviado. La existencia y especial relación que

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

se presente entre esos factores, como se ha dicho, definen los efectos de la declaración de no conformidad constitucional.

De la anterior apreciación bien puede partirse para establecer una sencilla clasificación de los factores en estudio, que incluiría a cuatro grandes grupos de futura explicación, a precisar:

1. El tipo de medio de control constitucional.
2. La naturaleza y contenido de la norma tributaria.
3. El tipo de violación constitucional.
4. El carácter del agraviado.

V. 1 El tipo de medio de control constitucional

En capítulos precedentes se ha precisado, que en el Sistema Jurídico Mexicano están reconocidos y regulados tres medios de control constitucional por vía judicial, de naturaleza y características propias, a recordar: el juicio de amparo, la controversia constitucional y las acciones de inconstitucionalidad. Las notables diferencias entre esos medios de control constitucional, determinan la naturaleza, contenido y alcance de los efectos de la relativa declaración de inconstitucionalidad, como a continuación se expone brevemente.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 103 y 107 de la Constitución de General de la República y su ley reglamentaria, el juicio de amparo lo promueve un particular contra una norma general u otro acto de autoridad, por violación a los derechos públicos subjetivos que le otorga el

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Texto Fundamental; siendo los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, relativos sólo al quejoso, presentes y, en su caso, futuros, traducidos en la desaplicación de la norma general relativa.

También en el propio juicio de amparo se actualiza una diferencia en los efectos de la estimación de inconstitucionalidad de una norma general, en atención a la vía en que se substancie el procedimiento, pues mientras en la vía indirecta (de la que conocen los jueces de Distrito en primera instancia), según lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley de Amparo, los efectos de la declaración alcanzan a la norma (por ser ésta el acto reclamado), anulando su aplicación presente e impidiendo sus aplicaciones futuras (mientras la norma permanezca incólume). En el amparo directo (del que conoce un Tribunal Colegiado de Circuito en primera instancia), de acuerdo con los artículos 158 y 166, fracción IV, de la legislación de esa materia, el efecto sólo alcanza a la aplicación presente de la norma (que no es el acto reclamado), esto es, únicamente obliga a que se desaplique en la sentencia definitiva o resolución que haya puesto fin al juicio (actos que pueden reclamarse en el juicio de amparo directo), dejando latente la posibilidad de que la misma norma pueda ser aplicada nuevamente al quejoso.

En cambio, según lo establecido en el artículo 105, fracciones I y II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su ley reglamentaria, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad no pueden ser promovidas por

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

particulares, sino por autoridades respecto de actos que atenten contra la Carta Magna; pudiendo ser los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, tanto generales o de invalidez de la norma (según el contenido de la acción y la votación alcanzada por los integrantes del Tribunal Supremo), como sólo relativos a las partes en la contienda (controversia constitucional); por regla general, presentes y futuros, mientras que por excepción, en materia penal, es posible que sean retroactivos.

Como puede comprobarse, la declaración de inconstitucionalidad de una misma norma tributaria puede tener diferentes efectos según el tipo de medio de control en el que se haya emitido la sentencia estimatoria, siendo un ejemplo de esto lo sucedido con la declaración de inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violación al principio de equidad tributaria (ya comentado), cuyo efecto en el juicio de amparo sólo protegió a los quejosos, incluyéndolos en el disfrute de la exención parcial prevista en mayor dimensión para los trabajadores al servicio del Estado[35], sin impactar en la situación

[35] Ese efecto se sustentó en la jurisprudencia número P./J. 18/2003, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVIII, julio de 2003, página 17, que dice: "EXENCIÓN PARCIAL DE UN TRIBUTO. LOS EFECTOS DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA UNA NORMA TRIBUTARIA INEQUITATIVA POR NO INCLUIR EL SUPUESTO EN QUE SE HALLA EL QUEJOSO DENTRO DE AQUÉLLA, SÓLO LO LIBERA PARCIALMENTE DEL PAGO. La declaratoria de que un precepto que establece la exención parcial de un tributo es

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

jurídica de los servidores públicos (obviamente, no quejosos); mientras que en la acción constitucional promovida por el Procurador General de la República contra la misma hipótesis normativa, el efecto fue general, al declarar la invalidez de esa exención por inequitativa, motivando que ese beneficio tributario no se aplicara a ninguno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

V. 2. La naturaleza y contenido de la norma tributaria

La naturaleza y contenido de la norma tributaria objeto de la declaración de inconstitucionalidad, también determina el efecto de la sentencia estimatoria, ya que será en función de esa disposición que habrá de operar la restitución constitucional.

Interesa entonces a la determinación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, si la norma tributaria relativa contiene una disposición positiva o negativa, si es de naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa, si es legal o reglamentaria, si entraña una obligación fiscal sustantiva o

inequitativo, no tiene por efecto exentar al quejoso del pago en su totalidad, sino sólo el de desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria en la parte inconstitucional, es decir, tratándose de una norma que concede dicho beneficio a determinados contribuyentes en detrimento de otros que se encuentran en la misma situación, como el amparo se concede sólo respecto de dicha porción normativa y no de las normas que establecen los elementos esenciales del tributo, la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, consiste en hacer extensiva en su favor únicamente la exención parcial otorgada a los demás".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

formal, si es determinante del sistema tributario relativo o sólo implica una variante en éste, o una cuestión accesoria, entre otras muchas hipótesis atendibles al respecto.

Esas hipótesis normativas que se mencionan a título enunciativo, resultan de capital apreciación para determinar los efectos de la relativa reparación constitucional, por lo que a continuación, se atenderán brevemente sólo las citadas, pues podrían actualizarse tantas como la imaginación jurídica pueda concebir, por lo que no podrían abordarse todas en este modesto trabajo.

V.2.1 Normas positivas o negativas

Es posible que la norma que se declare inconstitucional contenga una disposición positiva, esto es, que establezca una conducta de dar, hacer, permitir, etcétera; o una negativa, esto es, que determine una conducta de no hacer, no dar, no permitir, impedir, prohibir, etcétera.

En ese evento, para determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad es atendible la regla general contenida en el artículo 80 de la Ley de Amparo, que respecto de la restitución constitucional en la hipótesis de la norma positiva, establece que consistirá en restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación, mientras que en el supuesto de la norma negativa implicará obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar el derecho fundamental

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de que se trate. Es importante destacar que en ambas hipótesis, el principio de ejecución implica que habrá de dejarse sin efecto el acto de autoridad contrario a la Carta Magna y procederse en el sentido de respetar el derecho violado.

Aplicados esos lineamientos a la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, orientan en cuanto a que tratándose de una disposición positiva, los efectos de la restitución implican que de existir un acto de aplicación, se deje sin efecto y, en el futuro, no se obligue al agraviado a actuar en el sentido que establece la norma, mientras que respecto de una disposición negativa, el efecto radica en permitir al agraviado actuar en el sentido en que la norma lo impide, incluso, obligando a las autoridades ordinarias a respetar el ejercicio de ese derecho.

Un ejemplo del primer supuesto, sería la declaración de inconstitucionalidad de la norma que establece la obligación de pagar un impuesto, aplicada en una liquidación fincada contra el agraviado; evento en el que la restitución constitucional implicaría el que se dejara sin efecto la liquidación (tanto en el juicio de amparo directo como en el indirecto) y se obligara a las autoridades fiscales a no volver aplicar esa misma norma al agraviado (sólo en amparo indirecto).

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

V.2.2 Normas autoaplicativas o heteroaplicativas

En el ámbito de los medios de control constitucional, el Poder Judicial de la Federación ha adoptado como propia una clasificación doctrinaria de las normas que las distingue en función a la individualización condicionada o incondicionada de sus efectos, dando paso a la determinación de su naturaleza autoplicativa o heteroaplicativa.

De acuerdo con los criterios reiterados sobre el tema, se está en presencia de una norma autoaplicativa cuando las obligaciones derivadas nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con la sola entrada en vigor de la norma, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso, se tratará de una disposición heteroaplicativa[36].

Esa clasificación bien ha servido para determinar el momento y los plazos en que es procedente reclamar las normas generales en la vía constitucional, pues atiende a la inmediatez en la actualización

[36] Esas ideas aparecen plasmadas en la jurisprudencia número P./J.55/97, sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, tomo VI, julio de 1997, página 5, cuyo rubro es: "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de las obligaciones y del consecuente perjuicio que constituye un presupuesto para el ejercicio de los medios de defensa constitucional.

De esta manera, es procedente reclamar las normas autoaplicativas, con motivo de su sola vigencia, ya que a partir de ella se actualiza aquel perjuicio; mientras que en relación con normas heteroaplicativas, es necesario esperar hasta que se actualice su aplicación o la exigencia del supuesto normativo, por ser hasta ese momento en que se presenta la afectación relativa.

Esa naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de las normas también determina los efectos de la declaración de su inconstitucionalidad, pues en relación con las primeras, consiste en que no se apliquen al agraviado las normas afectas y de haber acontecido esto durante la tramitación del medio de defensa, en anular esos actos de aplicación. En cambio, respecto de las segundas, los efectos de la reparación implican eliminar o anular el acto de aplicación relativo e impedir que en el futuro se vuelva a aplicar la norma al agraviado.

V.2.3 Normas legales o reglamentarias

Con motivo del ejercicio de la facultad reglamentaria consagrada en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República, es posible la existencia de sistemas jurídicos compuestos tanto por normas legales como por normas reglamentarias o disposiciones de carácter general, donde las

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

primeras encuentran en las otras, elementos para su ejecución, desarrollo, detalles y complemento.

Esos sistemas compuestos son típicos de la materia tributaria, donde de acuerdo con el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es necesario que los elementos esenciales de una contribución se encuentren establecidos en la ley; sin embargo, es posible que otros aspectos relacionados con la contribución estén previstos en reglamentos o en disposiciones de carácter general, que tienen como propósito establecer lineamientos que permitan ejecutar las contribuciones o, que desarrollen, detallen o complementen la ley dentro de los límites permitidos.

En ese modelo de sistema tributario sucede que declarada la inconstitucionalidad de las normas legales que regulan al tributo, el efecto es la inaplicación de esas propias normas y, por consecuencia, de todo el sistema jurídico relativo, incluidas las disposiciones reglamentarias, por más que no se hayan impugnado, pues siendo inconformes con el Texto Fundamental las normas legales, las disposiciones reglamentarias pierden su fundamento y motivo, su razón de ser y su función, tal vez para siempre o, quizá, hasta que el legislador restituya el respeto constitucional en la normatividad legal.

Hipótesis diferente se presenta cuando la declaración de inconstitucionalidad únicamente involucra a la norma reglamentaria, en la que el efecto estará limitado sólo a ella y, en su caso, a las reglas gene-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

rales que de ella dependan, mas la norma legal habrá de seguirse aplicando, a no ser que la inaplicación de la reglamentaria sea de tal grado que lo impida, por adolecer el sistema jurídico, en ese supuesto, de algún elemento indispensable para la operación que estuviera determinado en la disposición reglamentaria inconstitucional.

Lo anterior encuentra justificación en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal que consagra la facultad reglamentaria, que consiste en expedir disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos, contrariarse o alterarse sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

Más allá, la declaración de inconstitucionalidad de una regla general o de otra disposición general de jerarquía inferior a un reglamento, sólo tendrá el efecto de que no se aplique en el sistema tributario y, excepcionalmente, provocará la inoperancia del sistema.

V.2.4 Normas relacionadas con obligaciones sustantivas o formales

El contenido sustantivo o formal de la norma tributaria que se declare inconstitucional, indudablemente representa un factor que determina los efectos de la sentencia estimatoria relativa, en la

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

medida de que la subsistencia o insubsistencia de las obligaciones tributarias sustantivas determinan la de las obligaciones formales.

De esta manera, la declaración de inconstitucionalidad de una norma que establece uno de los elementos esenciales de la contribución (obligación típicamente sustantiva), determina la inaplicación de las obligaciones formales relativas, pues éstas pierden su ámbito funcional, en la medida de que se encuentran relacionadas con un tributo que ya no puede recaudarse del sujeto beneficiado con la estimación de inconstitucionalidad.

Esa relación determinante entre una norma sustantiva y una formal, puede no operar en sentido contrario, esto, es, que ante la determinación de inconstitucionalidad de una norma que contenga una obligación formal, la posibilidad de aplicar la sustantiva permanezca incólume, en la medida que el sistema tributario lo permita mediante la observancia de disposiciones generales, afines, semejantes o subsidiarias de la obligación formal declarada inconstitucional.

Ejemplo de este último supuesto sería que se declarara inconstitucional la norma que estableciera una manera especial de informar una situación fiscal, por referirse a alguna, hipotéticamente, a la presentación de dictamen de estados financieros, caso en el que el efecto de la sentencia estimatoria sería que no pueda obligarse al contribuyente a informar su situación fiscal mediante dictamen de estados financieros, mas no lo liberaría de pagar la contribu-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

ción relativa, al existir una forma general para realizar esa declaración.

V.2.5 Normas esenciales, variables o accesorias del sistema tributario

Dentro del sistema que regula un tributo, hay normas que establecen aspectos fundamentales de las contribuciones, como son las que determinan los elementos esenciales de una contribución, esto es, el sujeto, objeto, base y tasa, tarifa o cuota; y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales.

Por esa razón, la declaración de inconstitucionalidad de cualquiera de esas normas que establecen los elementos esenciales de un tributo, vicia el sistema e impide su aplicación en todos los casos; siendo un ejemplo de esta hipótesis, cuando se determina que el objeto de una contribución contraría alguno de los principios de justicia fiscal consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en el que el efecto de la declaración consiste en que no pueda aplicarse al agraviado ninguna disposición relacionada con ese tributo.

A diferencia de esto, cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, que no afecta el mecanismo esencial del tributo, el efecto de la relativa declaración se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema de la

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

contribución. Hipótesis que se presenta, entre otros casos, en la declaración de inconstitucionalidad de la prohibición o limitación de deducciones, con motivo del sujeto, del monto o de otras razones, en los que el efecto se traduce en permitir al agraviado, ya sea realizar la deducción, o efectuarla sin el límite o distinción precisada por el legislador[37].

Asimismo, como ejemplo diferente de esta última hipótesis debe considerarse a la declaración de inconstitucionalidad de normas que prevén exenciones tributarias, en las que el efecto de la sentencia estimatoria (que por regla general parte de la violación al principio de equidad tributaria), radica en la permisión para el agraviado del disfrute del beneficio del que aparece discriminado por la ley. Supuesto en el que el alcance del efecto varía, por una parte, en función de la entidad de la exención (total o parcial) y en atención al elemento esencial del tributo relativo que resulte impactado por la violación constitucional.

[37] Sobre el tema existe un criterio aislado sustentado por la Tercera Sala de la anterior integración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis número 3a. CXXXI/91, visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, tomo VIII, septiembre de 1991, página 21, cuyo rubro es: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LOS EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO FIRME POR NO HABER SIDO IMPUGNADO, RESPECTO DEL ARTICULO 5 DE LA LEY QUE ESTABLECE ESTE IMPUESTO SON EXCLUSIVAMENTE LOS DE PERMITIR AL QUEJOSO LA DEDUCCIÓN DEL VALOR PROMEDIO DE LAS DEUDAS EN MONEDA NACIONAL CONCERTADAS CON EL SISTEMA FINANCIERO MEXICANO O SU INTERMEDIACIÓN".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Sobre tales bases, si la declarada inconstitucional es una exención total de tributo, el efecto consiste en incluir a los discriminados en el beneficio tributario, con motivo de lo cual no pagarán la contribución relativa; mientras que si lo que se declara inconstitucional es una exención parcial, la reparación no consiste en exonerar al agraviado del pago total de tributo, sino sólo en incluirlo en la exención relativa, ya sea que ésta se relacione con actividades excluidas del objeto del tributo, con cantidades o montos exentos de la base de la contribución, o con tasas, tarifas o cuotas preferenciales del tributo; esto es, la reparación constitucional implicará permitir al agraviado que goce del beneficio tributario sólo en las entidades cualitativas y cuantitativas de éste[38].

V.3 El tipo de violación constitucional advertida

Otro de los factores que determinan la naturaleza y alcance de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, de manera preponderante es el tipo de violación constitucional

[38] En este último aspecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia número P./J. 18/2003, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVIII, julio de 2003, página 17, cuyo rubro es el siguiente: "EXENCIÓN PARCIAL DE UN TRIBUTO. LOS EFECTOS DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA UNA NORMA TRIBUTARIA INEQUITATIVA POR NO INCLUIR EL SUPUESTO EN QUE SE HALLA EL QUEJOSO DENTRO DE AQUÉLLA, SÓLO LO LIBERA PARCIALMENTE DEL PAGO".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

que se considere actualizada en la sentencia estimatoria.

Por razones de comprensión, es necesario clasificar esas violaciones en función a su contenido formal o material, y en otro apartado de este estudio, ya se identificó a cada una de esas violaciones, precisándose que las formales consisten en vicios en el proceso de creación de la norma o en alteración de las competencias para crear la norma; mientras que se actualiza una violación material, cuando el contenido de la norma contraviene la Constitución.

En ese orden, pueden citarse como violaciones formales dentro de la materia tributaria, a título ilustrativo, las siguientes: vicios en el proceso legislativo o de creación de la norma, invasión de esferas de competencia e incompetencia natural de la autoridad que emitió la norma (supuestos estos últimos que no son idénticos). Y entre las violaciones materiales destacan: la trasgresión de los principios de justicia fiscal; violación a los principios del ejercicio de la facultad reglamentaria; y violación a otros preceptos y garantías constitucionales.

A continuación se explicará brevemente cada una de las hipótesis de violación enunciadas.

V. 3.1 Vicios del proceso legislativo o de creación de la norma

Hipótesis en la que no se cumplen los requisitos constitucionales o legales para la creación, reforma, adición, abrogación o derogación de las normas tributarias.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

En cuyo caso, el efecto de la sentencia estimatoria afecta al ordenamiento jurídico relativo o, a la norma impugnada, según el contenido del acto legislativo o de formación cuestionado.

Como ejemplo de esta violación, es dable citar la declaración de inconstitucionalidad del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, en el que se determinó que las normas que regulan este tributo, resultan inconstitucionales, porque en su creación no se observó el procedimiento legislativo previsto en el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que exige, tratándose del establecimiento de contribuciones, que la iniciativa respectiva se discuta primero en la Cámara de Diputados y, aprobada por ésta, en la Cámara de Senadores[39].

V.3.2 Invasión de esferas e incompetencia de la autoridad que emitió la norma tributaria

En el supuesto de invasión de esferas de competencia, una autoridad hace uso de una facultad que no le corresponde, por razón de fuero o territorio, para

[39] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencia P./J. 51/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVI, diciembre de 2002, página 5, cuyo rubro dice: "CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 80. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS SUNTUARIOS, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

imponer o regular una contribución. En cambio, tratándose de la incompetencia de la autoridad que emite la norma tributaria, se actualiza la ausencia absoluta de facultades para imponer contribuciones o para regularlas.

Desde esa óptica, tales hipótesis de incompetencia son diferentes, pues en la invasión de esferas puede existir en la autoridad relativa la facultad para imponer o cobrar tributos, pero la ilegitimidad radica en que invade la potestad tributaria de otra autoridad que puede establecer contribuciones en su ámbito, ya sea federal o estatal. Caso diferente al de incompetencia, en el que, se insiste, no existe facultad alguna para imponer o regular tributos.

Respecto de la existencia de la violación consistente en la invasión de esferas, el efecto de la declaración de inconstitucionalidad consiste en la afectación de todo el sistema tributario establecido con base en la facultad ilegítima.

En relación con la incompetencia de la autoridad que emitió la norma tributaria, la restitución constitucional implicará la inaplicación de las normas relativas, que bien pueden contener una obligación fiscal sustantiva o una formal y, en esa medida, los efectos estarán determinados por los alcances de la norma afecta en el sistema tributario.

V.3.3 Violación a los principios de justicia fiscal

Si la norma tributaria transgrede alguno de los principios de justicia fiscal, es decir, el de legalidad, pro-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

porcionalidad, equidad o destino a gasto público, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, el efecto de la sentencia estimatoria consistirá en la inaplicación de la norma relativa, la que de contener un elemento esencial de la contribución (sujeto, objeto, base y tasa, tarifa o cuota), determinará la desaplicación del sistema tributario. En cambio, de establecer la norma afecta un elemento variable o accesorio del sistema tributario, el efecto sólo impactará en esa previsión variable o accesoria.

Esos efectos terminantes, encuentran sustento en que las violaciones a los principios de justicia fiscal no son subsanables, bastando sólo una de ellas para volver inaplicable la norma tributaria relativa.

V.3.4 Violación a los principios que regulan el ejercicio de la facultad reglamentaria

Concebida esa potestad en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica llanamente, la creación de normas que provean a la esfera administrativa. Encontrándose regulado su ejercicio por los principios de reserva, subordinación y no innovación del orden jurídico.

La violación a alguno de esos principios que regulan el ejercicio de la facultad de emitir disposiciones generales en el ámbito administrativo, trae consigo la inaplicación de la norma reglamentaria relativa, mas no, por regla general, de las normas

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

legales en las que pudo encontrar su origen y la justificación de su función, como se explicó en el apartado de este trabajo relativo al ámbito de eficacia material de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias.

V.3.5 Violación a otros preceptos constitucionales

El examen material de la constitucionalidad de las normas tributarias no se agota con el relativo a los principios de justicia fiscal y del ejercicio de la facultad reglamentaria, pues los medios de control reconocidos en México y, particularmente, el juicio de amparo, tienen un espectro protector en relación con todas las disposiciones de la Carta Magna, por lo que a través de la garantía de seguridad jurídica es posible proteger a toda la Constitución.

Dentro de esa garantía de seguridad jurídica, se encuentran otros derechos públicos subjetivos que también sirven de tamiz para el examen de las normas tributarias, tales como las garantías de irretroactividad en perjuicio, competencia, legalidad, audiencia, fundamentación y motivación, etcétera.

En esa tesitura, el efecto de la declaración de inconstitucionalidad dependerá también de la relación entre el tipo de violación constitucional y el contenido de la norma tributaria afecta, que de estar integrado por una obligación sustantiva, determinará la inaplicación del sistema tributario, y en la hipótesis de que contenga una obligación formal, el

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

efecto dependerá de la trascendencia de esa obligación dentro del sistema.

V.4 El carácter del agraviado

Como se ha explicado, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma también dependen del carácter que en la relación tributaria tenga la persona física que haya promovido en su favor el medio de control constitucional en el que se dicte la sentencia estimatoria, pues diferente papel representan en esa obligación y, por ende, diferente beneficio reciben, el contribuyente, el sustituto y, en su caso, el tercero repercutido.

En principio, resulta evidente que la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria es susceptible de beneficiar al agraviado, en función de la norma estimada contraria a la Constitución y de su propia obligación fiscal; pero, además, es posible que los efectos de la sentencia estimatoria, impacten benéficamente en otros sujetos de la relación tributaria a pesar de que no hayan promovido el medio de control, como se explicó al abordar el ámbito personal de eficacia de los efectos de declaración de inconstitucionalidad, por lo que por brevedad de exposición y dada la identidad de las cuestiones de que se trata, debe hacerse remisión a aquellas ideas para reiterar que el carácter del agraviado frente a la respectiva obligación tributaria también es un factor que determina la dimensión de los efectos en comento.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

VI. Naturaleza y efectos actuales de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria

Las precisiones realizadas en los anteriores capítulos ilustran en cuanto al entendimiento de la naturaleza y alcances de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias, pero no son suficientes para explicar algunas determinaciones que respecto de esos efectos ha realizado el Poder Judicial de la Federación, particularmente, en los casos en que estimó apartadas del Texto Fundamental la exención parcial del impuesto sobre la renta para los servidores públicos, uno de los factores para determinar la base del impuesto predial en relación con inmuebles sujetos a arrendamiento en el Distrito Federal, y la actualización de multas tributarias.

Para explicar lo anterior, previamente es necesario distinguir los elementos esenciales de los mencionados criterios.

Respecto de la declaración de inconstitucionalidad de una exención parcial por violación al principio de equidad tributaria (establecida en el artículo 109,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

fracción XI, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta), el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 21/2001, entre los criterios sustentados entre la Primera y Segunda de sus Salas, determinó que los efectos de la restitución constitucional relativa, no deben consistir en exentar a los agraviados (que eran excluidos del disfrute del beneficio) de la totalidad del pago del tributo relativo, sino sólo en desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria en la parte inconstitucional, es decir, en hacer extensiva en su favor únicamente la exención parcial otorgada a los demás[40].

Por otra parte, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, viola los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, al incluir el factor 10.00 en el cálculo de la base gravable del impuesto predial respecto de inmuebles que se otorgan en arrendamiento, señalando que el efecto de esa declaración no implica

[40] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencia P./J. 18/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XVIII, julio de 2003, página 17, cuyo rubro es: "EXENCIÓN PARCIAL DE UN TRIBUTO. LOS EFECTOS DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA UNA NORMA TRIBUTARIA INEQUITATIVA POR NO INCLUIR EL SUPUESTO EN QUE SE HALLA EL QUEJOSO DENTRO DE AQUÉLLA, SÓLO LO LIBERA PARCIALMENTE DEL PAGO".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

que este tipo de contribuyentes dejen de enterar el impuesto relativo, sino sólo que deberán calcular el valor catastral de los inmuebles sin incluir el referido factor 10.00 y pagar el tributo conforme al valor más alto que resulte entre el así determinado y el previsto en la fracción I del propio artículo[41].

A su vez, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la declaración de que la multa actualizada prevista en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992, viola la prohibición de multas excesivas que consagra el artículo 22 constitucional, no debe tener el efecto de que se deje de pagar toda la sanción, sino sólo que la autoridad administrativa imponga la multa considerando el valor de la contribución omitida sin actualización, esto es, sobre la base del valor histórico que tenía la contribución en la fecha en que se cometió la infracción[42].

[41] Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencia número P./J. 23/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XIX, abril de 2004, página 112, cuyo rubro es "PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL INCLUIR EL FACTOR 10.00 EN EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO, RESPECTO DE INMUEBLES QUE SE OTORGAN EN USO O GOCE TEMPORAL, INCLUSIVE PARA LA INSTALACIÓN O FIJACIÓN DE ANUNCIOS O CUALQUIER OTRO TIPO DE PUBLICIDAD, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS."

[42] Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, jurisprudencia número 2ª./J. 3/2005, *Semanario Judicial de la*

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Los tres criterios mencionados, entre otros, han sido objeto de importantes comentarios por parte de estudiosos de la materia tributaria, coincidentes en el sentido de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no puede sustituirse en el lugar del Poder Legislativo, otorgándole a sus sentencias efectos que no se encuentran en la ley, sobre la base de crear reglas especiales que aplique en lugar de las establecidas por el legislador.

De esta forma, voces se han levantado en relación con los comentados criterios, señalando que tratándose de declaraciones de inconstitucionalidad de exenciones parciales, el efecto de la restitución debe consistir en la liberación total de la obligación tributaria; que al actualizarse la inconstitucionalidad de uno de los elementos que determinan la base de un tributo, la consecuencia que se debe fijar es la desaplicación de toda la contribución y no sólo de la parte afectada; y que la inconstitucionalidad de las multas actualizadas, debe tener el efecto de impedir el cobro de toda la multa, no sólo de la actualización.

Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXI, febrero de 2005, página 317, cuyo rubro es "MULTA. EL EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, DEBE SER PARA QUE SE CONSIDERE EL VALOR HISTÓRICO DE LA CONTRIBUCIÓN OMITIDA, SIN ACTUALIZACIÓN".

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Tales comentarios, se advierte, parten de la aseveración de que no puede diseccionarse una norma general, extrayendo de ella sólo la parte afectada y permitiendo la aplicación del texto restante, pues esto entraña, se dice, un nuevo acto legislativo, al darle vida a una norma parcialmente inconstitucional.

Interesantes sin duda son esos comentarios y atendibles como elementos de partida para realizar un estudio sobre el tema, en la medida de que dan una dimensión especial al moderno proceder de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el rubro de la determinación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias.

Para explicar el legítimo proceder de la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe tenerse presente que en los últimos años, algunos tribunales constitucionales europeos, especialmente el Tribunal Constitucional Español y el Tribunal Constitucional Italiano, han ido desarrollando en su labor jurisdiccional, diversas formas de resolver las situaciones de inconstitucionalidad que les han sido sometidas, apartándose en ocasiones del rol tradicional de pronunciarse simplemente por la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma analizada, realizando aportaciones importantes y creativas en materia de interpretación constitucional. Ese proceder ha dado origen al surgimiento de una nueva variedad de "tipos de sentencias" con determinación de alcances y efectos especiales, cuyo propósito es responder adecuadamente a la necesidad de los distintos ordenamientos

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de conjugar el control de la constitucionalidad con la necesidad de evitar los efectos perniciosos que pueden surgir, en ciertos casos, ante los vacíos legales generados cuando se expulsa una determinada norma del ordenamiento jurídico.

Ese nuevo tipo de sentencias, naturales de los tribunales constitucionales, se han denominado por la doctrina *sentencias interpretativas*, que en palabras de Rubio Llorente "son aquellas que emiten un pronunciamiento no sobre el enunciado de la ley, sino de una norma que de él puede deducirse mediante los medios habituales de interpretación".[43]

En ese sentido, las *sentencias interpretativas* parten de la distinción técnica entre "disposición" entendida como cualquier enunciado que forma parte de un documento normativo, y "norma" que es cualquier enunciado que constituya el sentido o significado adscrito de una o varias disposiciones o fragmentos de disposiciones. La disposición sería por tanto el texto, el conjunto de palabras que forman una oración, mientras que la norma sería su significado, esto es, el resultado de su interpretación[44].

[43] RUBIO LLORENTE, F. "La jurisdicción constitucional en España", en *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, página 484.

[44] DÍAZ REVORIO, Francisco Javier, *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*, Valladolid, Editorial Lex Nova, página 35.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Sobre esas ideas, Díaz Revorio concluye que las *sentencias interpretativas* son aquéllas "...recaídas en un procedimiento de inconstitucionalidad, cuyo fallo, dejando inalterado el texto de la disposición, declara explícita o implícitamente que al menos una de las normas, o parte ella, que de él derivan conjunta o alternativamente, no son acordes con la Constitución"[45].

Otra idea clara sobre el tema, la aporta Balaguer Callejón, quien señala: "Se puede considerar pues como sentencias interpretativas a aquellas sentencias del Tribunal Constitucional que diferencian entre el texto legal y las normas extraídas de ese texto, y que obedeciendo al principio de conservación de las normas, intentan encontrar un sentido compatible entre las diferentes posibilidades interpre-tativas que ofrecen tanto el texto legal como el texto constitucional"[46].

El Tribunal Constitucional Español, como uno de los precursores de la aplicación de la técnica judicial en comento, señala que las *sentencias interpretativas* son "...un medio al que la jurisprudencia constitucional de otros países ha recurrido para no pronunciar lagunas innecesarias en el ordenamiento, evitando, al tiempo, que el mantenimiento del precepto impugnado pueda lesionar el principio básico de la primacía de la Constitución.

[45] *Ibid.*, página 68.

[46] BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa, *El recurso de inconstitucionalidad*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, página 157.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Es en manos del Tribunal, un medio lícito, aunque de muy delicado y difícil uso..."[47]

A propósito de la justificación de las *sentencias interpretativas*, Vecina Cifuentes, apoyándose en criterios de Zagrebelsky y Pizzorusso, señala que "tienen como finalidad inmediata restablecer el orden constitucional vulnerado a través de la transformación del significado de la ley. En ocasiones esta transformación puede llevarse a cabo mediante una reducción del alcance normativo de la disposición legal impugnada, bien declarando la nulidad de una o varias palabras, sin la cuales cambia radicalmente el contenido normativo del enunciado legal, bien eliminando una de las normas que expresamente se derivan de la disposición impugnada. En otras, sin embargo, la adecuación a la Constitución del precepto legal no puede llevarse a cabo a través de una actividad ablatoria, sino antes al contrario mediante una actividad reconstructiva, o lo que es igual, mediante un enriquecimiento del alcance normativo que presenta la disposición recurrida"[48].

En esos términos es posible concluir que la justificación de las sentencias interpretativas se encuentra en las propias dimensiones y necesidades

[47] Tribunal Constitucional Español, sentencia 5/81 del 13 de febrero de 1981, Fundamento Jurídico 6, al resolver el recurso de inconstitucionalidad contra la Ley Orgánica del Estatuto de Centros Escolares.

[48] VECINA CIFUENTES, Javier, "Las sentencias aditivas del Tribunal Constitucional y el respeto al legislador", revista *Justicia*, número III-IV, 1993, página 42.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de la labor de los tribunales constitucionales, que los autoriza a realizar una interpretación útil de la ley, bajo la premisa de su presunción de constitucionalidad y respetando su finalidad de atender el bien común y procurar la certidumbre jurídica.

Son ese tipo de *sentencias interpretativas*, las que la honorable Suprema Corte de Justicia de México, en su carácter de Tribunal Constitucional, ha observado en fechas recientes, con el evidente propósito de cumplir cabalmente su función de máximo intérprete de la Constitución General de la República, no dejando incierta ninguna situación jurídica concreta que no precisa de la intervención del legislador.

Para corroborar esas aseveraciones, es necesario identificar los diferentes tipos de sentencias que puede dictar un Tribunal Constitucional, como es la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para lo cual habrá de atenderse a la clasificación que Díaz Revorio realiza en su obra *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*[49]:

1. *Sentencias ordinarias* (no interpretativas). En las que la disposición determina el sentido del fallo, arrastrando a la norma. Recaen sobre disposiciones inequívocas o sobre aquellas cuyos significados conocidos son todos ellos constitucionales o inconstitucionales. Son las típicas sentencias

[49] DÍAZ REVORIO, *op. cit.* (diversas páginas).

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de cualquier juzgador constitucional, que parten de la interpretación exclusivamente necesaria para la aplicación de la ley. A su vez, se clasifican en:

1.1 *Sentencias desestimatorias "puras"*. En las que, formalmente, el pronunciamiento no recae sobre el precepto impugnado, sino sobre el recurso o cuestión planteados, que es lo que se desestima; en otras ocasiones el pronunciamiento declara expresamente que el precepto o preceptos impugnados no son contrarios a la Constitución. Y, realmente, contiene un pronunciamiento implícito de constitucionalidad, que recae directamente sobre la disposición e, indirectamente, sobre la norma o normas de ella derivadas.

1.2 *Sentencias estimatorias "puras"*. Que contienen un pronunciamiento de inconstitucionalidad, que recae directamente sobre la disposición, e indirectamente sobre la norma o normas (todas) que de ella derivan.

2. *Sentencias interpretativas*. Las que tienen su base en el análisis de disposiciones de las que pueden derivar varias normas alternativamente, aunque también pueden recaer sobre disposiciones complejas, de las que derivan varias normas conjuntamente. Las que a su vez pueden clasificarse formalmente en:

2.1 *Sentencias interpretativas desestimatorias*, que pueden ser:

2.1.1 *Sentencias de desestimación pura o simple*, cuyo fallo se limita a desestimar el recurso o

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

cuestión, aunque a veces puede señalar expresamente la constitucionalidad de la ley.

2.1.2 *Sentencias interpretativas de desestimación*, cuyo fallo declara la constitucionalidad del precepto "si se interpreta" o "interpretado" en el sentido que el propio Tribunal señala, normalmente por remisión al fundamento jurídico correspondiente de la sentencia. En este grupo se incluyen también a las sentencias que bajo la forma de un pronunciamiento interpretativo desestimatorio enunciado, realizan en realidad la operación propia de una sentencia "manipulativa".

2.1.3 Otros tipos de sentencias desestimatorias.

2.2 *Sentencias interpretativas estimatorias*, dentro de las cuales cabe, a su vez, distinguir entre:

2.2.1 *Sentencias de estimación total*, que son aquellas que estimando el recurso, declaran la inconstitucionalidad y nulidad del precepto o preceptos impugnados.

2.2.2 *Sentencias de estimación parcial*, que comprenden también varios tipos:

2.2.2.1 *Sentencias de estimación parcial respecto al texto de la disposición impugnada*, en las que se declara la inconstitucionalidad de una o varias palabras, o de un inciso textual del precepto impugnado.

2.2.2.2 *Sentencias de estimación parcial respecto a la norma*, que declaran la incostitucionalidad parcial del precepto legal cuestionado, pero dicha incostitucionalidad no se refleja en una parte, palabra o inciso concreto de su texto, sino que afecta

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

en realidad a parte del contenido normativo derivado del propio texto.

2.2.3 Dentro del grupo de las *sentencias interpretativas de estimación*, puede realizarse una nueva distinción:

2.2.3.1 *Sentencias interpretativas de estimación en sentido estricto*, que determinan la inconstitucionalidad de una entre las varias interpretaciones que *alternativamente* pueden derivar del precepto cuestionado. Este tipo de sentencias adopta un fallo en el que se señala que el precepto impugnado "es inconstitucional, si se interpreta..." o "interpretado..." en un sentido determinado, que el Tribunal puede señalar en el mismo fallo, o por remisión a los fundamentos.

2.2.3.2 *Sentencias interpretativas de estimación que declaran la inconstitucionalidad de una norma o parte del contenido normativo derivado conjuntamente del texto impugnado*. Son aquellas que declaran la inconstitucionalidad de una parte del contenido normativo derivado conjuntamente o de forma compleja de una disposición textual, que, sin embargo, queda inalterada; la doctrina italiana las denomina *sentencias manipulativas*, que a su vez comprenderían tres tipos de decisiones:

a) Sentencias reductoras. Que se distinguen porque declaran la inconstitucionalidad de una parte del contenido normativo que deriva conjuntamente de un texto, sin afectar a éste, el primer y más simple supuesto está constituido

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

por aquellas que, como consecuencia de dicha declaración de inconstitucionalidad, conllevan una reducción de la "extensión" del contenido normativo. Dicha reducción se produce en el ámbito de la aplicación del precepto, considerándose así constitucionalmente inaplicable en alguno de los supuestos en él contemplados genéricamente; o bien en las consecuencias jurídicas previstas en el propio precepto. El fallo de este tipo de sentencias puede adoptar diversas formas, entre las cuales las más frecuentes suponen la declaración de inconstitucionalidad del precepto "en cuanto incluye", "en cuanto es aplicable", "en la parte que prevé" o "en la parte en que no excluye" su aplicación a cierto supuesto, o en general cierta norma (aunque también es posible encontrar sentencias materialmente reductoras que adoptan el fallo propio de una sentencia interpretativa desestimatoria). También se le denomina "sentencias de estimación parcial", o "sustractivas".

b) Sentencias aditivas. Son aquellas sentencias que, sin incidir en el texto de una disposición legal, establecen la inconstitucionalidad de un precepto, produciendo el efecto de ampliar o extender su contenido normativo, permitiendo su aplicación a supuestos no contemplados expresamente en la disposición, o ampliando sus consecuencias jurídicas. En este caso, la inconstitucionalidad recae en una norma no expresa, que excluye o impide la extensión de la norma; o

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

bien —desde otro punto de vista, o en otros supuestos— dicha inconstitucionalidad no recaería sobre la disposición ni sobre la norma, sino sobre la omisión o la laguna legal.

c) Sentencias sustitutivas. Se caracterizan porque determinan la inconstitucionalidad parcial del precepto, al tiempo que disponen que la parte declarada inconstitucional se sustituya por otra indicada por el Tribunal Constitucional.

En la anterior clasificación de sentencias es fácil reconocer, en vía de hipótesis, no sólo los casos identificados como materia de severos cuestionamientos, sino casi toda la gama de fallos que emite la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, a excepción de las sentencias sustitutivas, pues hasta la fecha no ha emitido alguna en la que haya dispuesto que la parte del precepto declarada inconstitucional, se sustituya por otra; lo que dicho sea de paso, sí representaría, por lo menos a primera impresión, una invasión de las labores del Poder Legislativo, único facultado en México para reformar o sustituir disposiciones normativas.

Se expone tal aseveración, ya que un análisis de los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, incluso empírico, pone de manifiesto que no sólo emite sentencias ordinarias, esto es, aquellas cuyo pronunciamiento recae directamente sobre la disposición e, indirectamente, respecto de la norma, o disposiciones con sentido inequívoco; sino también verdaderas *senten-*

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

cias interpretativas, al desentrañar previamente el significado de las disposiciones generales para definir con base en ese discernimiento su constitucionalidad o inconstitucionalidad, así como para determinar los efectos limitados o extensivos de una declaración de inconstitucionalidad, con el propósito de no crear, en la medida de lo posible, una laguna legal.

Es más, los fallos precisados en la parte inicial de este capítulo como cuestionados, encuadran perfectamente en el rubro de *sentencias interpretativas de estimación que declaran la inconstitucionalidad de una norma o parte del contenido normativo derivado conjuntamente del texto impugnado*, conocidas también por la doctrina italiana como *sentencias manipulativas*, en concreto en el de las sentencias aditivas, una, y reductoras, otras, como a continuación se demuestra.

En la ejecutoria en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó la inconstitucionalidad de la disposición legal que establece una exención parcial, es fácil identificar una *sentencia aditiva*, pues habiendo determinado que viola el principio de equidad, al no comprender dentro del beneficio tributario al sujeto agraviado, los efectos de la reparación no podrían ser otros que abatir la discriminación, mediante la eliminación de la omisión en que incurrió el legislador, integrando, por lo menos virtualmente, texto a la norma cuestionada para comprender

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

también al discriminado. Caso en el que la función de la Corte Suprema de México se justifica en función de su labor interpretativa de integrar una laguna legal, reestableciendo el derecho a la igualdad, con lo que no hizo otra cosa en el fondo que aplicar la Constitución por encima de la ley.

Diverso es el caso de la sentencia en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 149, fracción II, del Código Financiero del Distrito Federal, es inconstitucional al incluir el factor 10.00 en el cálculo de la base gravable del impuesto predial respecto de inmuebles que se otorgan en arrendamiento, pues de la limitación que determinó a esa declaración y de los efectos que precisó, es fácil identificar el pronunciamiento de una *sentencia reductora, de estimación parcial o sustractiva*, dado que declaró la ilegitimidad de la parte del texto de la disposición legal cuestionada que provoca la violación al Texto Fundamental, esto es, "en la parte en que prevé" el factor en comento, cuya consecuente reducción del contenido normativo, en el rubro de la aplicación, no afecta al sistema del tributo, pues éste puede seguir operando con la parte de la disposición que quedó intocada, como la propia Suprema Corte lo precisó al señalar que el efecto de esa declaración no implica que este tipo de contribuyentes dejen de enterar el impuesto relativo, sino que deben calcular el valor catastral de los inmuebles

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

sin incluir el referido factor y pagar el tributo conforme al valor más alto que resulte entre el así determinado y el previsto en la fracción I del citado artículo. De lo que se sigue que tampoco en este caso, el Máximo Tribunal del País legisló en forma alguna, sino interpretó que no resulta aplicable la parte de la disposición en la que advirtió la inconstitucionalidad.

También en la sentencia que determinó la inconstitucionalidad de la actualización de la multa prevista en el artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, se evidencia el pronunciamiento de una *sentencia reductora*, pues habiendo advertido la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sólo la parte de la disposición legal que establece la actualización es la que resulta apartada del artículo 22 de la Carta Magna y no en sí la multa, el efecto lógico de la reparación constitucional es excluir de la aplicación del precepto exclusivamente a la parte afectada, ya que de determinarse la inaplicación de toda la norma, se rebasaría el límite de la violación, lo que resultaría injustificado en este caso, pues la otra parte de la disposición no pierde operatividad con la escisión aplicativa, en tanto demostrada la infracción, la multa puede cifrarse en el valor histórico que tenía la contribución en la fecha en que se cometió la falta relativa.

Como resulta fácil de advertir de los anteriores exámenes, en la actualidad la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación dicta

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

verdaderas sentencias interpretativas propias de su legítima labor de Tribunal Constitucional y no de alguna invasión de las facultades del Poder Legislativo, o de proceder como legislador positivo, ya que actúa dentro de los límites de su función interpretativa, sin emitir una disposición diversa a los significados, límites y extensiones del texto legal.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

VII. CONCLUSIONES

PRIMERA. La declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria en México, sólo afecta a su aplicación y no vincula a la autoridad que la creó (legislativa o administrativa) a dejarla sin efecto o a obrar en determinado sentido.

SEGUNDA. Tanto en las controversias constitucionales como en las acciones de inconstitucionalidad, los efectos de una sentencia estimativa pueden ser generales, lo que implica que la relativa norma tributaria no pueda ser aplicada a ningún gobernado, en el presente y en el futuro; mientras que en el juicio de amparo, esas declaraciones siempre tendrán efectos relativos para el quejoso, evitando que la norma se le aplique en el presente y, tratándose del amparo indirecto, también en el futuro.

TERCERA. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria se manifiestan en cierto tiempo, en determinado espacio, sobre ciertas personas y en relación con situaciones jurídicas u otras normas específicas; manifestaciones que revelan la existencia de ámbitos de eficacia propios de esos efectos.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

CUARTA. El ámbito que tiene relación con el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria en el tiempo, puede calificarse como temporal.

Ese ámbito no se encuentra definido expresamente en la Constitución General de la República, de cuyo artículo 14, párrafo primero, sólo es posible identificar que es permitido dar a la ley o a su aplicación, un efecto hacia el pasado, siempre y cuando con ese proceder no se lesione el derecho de algún gobernado. Postulado que ha sido interpretado de manera excepcional en materia tributaria, sobre la base de que no puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes han adquirido el derecho de pagar siempre las mismas contribuciones que afectan su patrimonio, y que su justicia radica en que no puede implicar que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley.

En cambio, las leyes reglamentarias de los medios de control constitucional sí informan en cuanto a las limitaciones temporales de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas generales, en el sentido de que en México, esos efectos pueden ser tanto presentes como futuros, esto es, los que la doctrina conoce como *ex nunc*, pero no hacia el pasado, retroactivos o *ex tunc* (sólo en materia penal, en beneficio del inculpado o reo, y tratándose de controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad).

QUINTA. El ámbito espacial de eficacia de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de normas tributarias, es acorde a la naturaleza y alcance de los propios medios de control constitucional, que deben salvaguardar las disposiciones de la Carta Magna por actos de autoridades mexicanas perpetrados en el territorio nacional. Por consiguiente, la obligatoriedad y ejecución de las sentencias vinculan sólo a autoridades mexicanas en territorio nacional.

Luego, dentro del territorio nacional, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad deben ser acordes al ámbito de la norma relativa, esto es, ya sea federal, estatal, municipal o internacional.

SEXTA. El ámbito personal de eficacia de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria no se agota con la estimación de los efectos relativos o generales de esas determinaciones, sino que también debe atender a las autoridades y particulares que directa o indirectamente se encuentran vinculados con el sistema tributario relativo; autoridades que pueden resultar obligadas a pesar de que no hayan sido parte en el medio de control constitucional relativo, y particulares que pueden resultar beneficiados aunque no hayan sido agraviados directos en el medio de control.

SÉPTIMA. La declaración de inconstitucionalidad de normas generales tributarias también tiene un ámbito material, determinado tanto por la naturaleza y contenido de la propia norma, como por su trascendencia dentro del sistema tributario relativo. De modo que es posible que esa declaración tenga efectos sólo sobre la norma reclamada

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

o, por la relación de ésta con otras, el efecto trascienda y vuelva inaplicable todo el sistema tributario o parte de él, a pesar de que la pretensión constitucional no se haya enderezado contra todas las demás normas.

OCTAVA. Múltiples factores determinan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, entre otros: el medio de control constitucional en el que se dicte la sentencia estimatoria; la naturaleza y contenido de la norma tributaria; el tipo de violación constitucional advertida; y el carácter del agraviado en el sistema tributario.

NOVENA. La declaración de inconstitucionalidad de una misma norma tributaria puede tener diferentes efectos según el tipo de medio de control en el que se haya emitido la sentencia estimatoria.

En el juicio de amparo los efectos son relativos al quejoso, presentes y, en su caso, futuros, traducidos en la desaplicación de la norma general relativa. A su vez, en este juicio también se actualiza una diferencia en atención a la vía en que se substancie el procedimiento, pues mientras en la vía indirecta los efectos de la declaración alcanzan a la norma (por ser ésta el acto reclamado), anulando su aplicación presente e impidiendo sus aplicaciones futuras (mientras la norma permanezca incólume); en la directa, sólo alcanza a la aplicación presente de la norma (que no es el acto reclamado), esto es, únicamente obliga a que se desaplique en la sentencia reclamada,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

dejando latente la posibilidad de que la misma norma pueda ser aplicada nuevamente al quejoso.

Los efectos de la declaración en los otros medios de control, pueden ser tanto generales o de invalidez de la norma (según el contenido de la acción y la votación alcanzada por los integrantes del Tribunal Supremo), como relativos a las partes en la contienda (controversia constitucional); por regla general, presentes y futuros, mientras que, por excepción, en materia penal es posible que sean retroactivos.

DÉCIMA. La naturaleza y contenido de la norma tributaria objeto de la declaración de inconstitucionalidad, también determina el efecto de la sentencia estimatoria, ya que será en función de esa disposición que habrá de operar la restitución constitucional.

Interesa entonces a la determinación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, si la norma tributaria relativa contiene una disposición positiva o negativa, si es de naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa, si es legal o reglamentaria, si entraña una obligación fiscal sustantiva o formal, si es determinante del sistema tributario relativo o sólo implica una variante en éste, o una cuestión accesoria, entre otras muchas hipótesis atendibles al respecto.

DECIMAPRIMERA. Es posible que la norma que se declare inconstitucional contenga una disposición positiva o una negativa. Tratándose de la primera, los efectos de la restitución implican que de existir un acto de aplicación, se deje sin efecto y, en

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

el futuro, no se obligue al agraviado a actuar en el sentido en que establece la norma, mientras que respecto de una disposición negativa, el efecto radica en permitir al agraviado actuar en el sentido que la norma lo impide, incluso, obligando a las autoridades ordinarias a respetar el ejercicio de ese derecho.

DECIMASEGUNDA. La naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de las normas también determina los efectos de la declaración de su inconstitucionalidad, pues en relación con las primeras, consiste en que no se apliquen al agraviado las normas afectas y de haber acontecido esto durante la tramitación del medio de defensa, el efecto también consiste en anular esos actos de aplicación. En cambio, respecto de las segundas, los efectos de la reparación implican eliminar o anular el acto de aplicación relativo e impedir que en el futuro se vuelva a aplicar la norma al agraviado.

DECIMATERCERA. Por regla general, los sistemas tributarios están compuestos tanto por normas legales como por normas reglamentarias o disposiciones de carácter general. En estos sistemas, acorde con el principio de legalidad tributaria, las leyes deben regular los elementos esenciales de una contribución y es posible que los demás aspectos estén previstos en reglamentos o en disposiciones de carácter general.

En ese modelo de sistema tributario sucede que declarada la inconstitucionalidad de las normas legales que regulan al tributo, el efecto es la inaplicación de esas propias normas y, por consecuencia,

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

de todo el sistema jurídico relativo, incluidas las disposiciones reglamentarias, por más que no se hayan impugnado, pues siendo inconformes con el Texto Fundamental las normas legales, las disposiciones reglamentarias pierden su fundamento y motivo, su razón de ser y su función, tal vez para siempre o, quizá, hasta que el legislador restituya el respeto constitucional en la normatividad legal. Hipótesis diferente se presenta cuando la declaración de inconstitucio-nalidad únicamente involucra a la norma reglamentaria, en la que el efecto estará limitado sólo a ella y, en su caso, a las reglas generales que de ella dependan, mas la norma legal habrá de seguirse aplicando, a no ser que la inaplicación de la reglamentaría sea de tal grado que lo impida, por adolecer el sistema jurídico, en ese supuesto, de algún elemento indispensable para la operación que se estuviera determinado en la disposición reglamentaria inconstitucional.

Asimismo, la declaración de inconstitucionalidad de una regla general o de otra disposición general de jerarquía inferior a un reglamento, sólo tendrá el efecto de que no se aplique en el sistema tributario y, excepcionalmente, provocará la inoperancia del sistema.

DECIMACUARTA. El contenido sustantivo o formal de la norma tributaria inconstitucional también determina los efectos de la sentencia estimatoria, en la medida que la subsistencia o insubsistencia de las obligaciones tributarias sustantivas determinan la de las obligaciones formales.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

Esa relación de dependencia entre una norma sustantiva y una formal, puede no operar en sentido contrario, esto, es, que ante la determinación de inconstitucionalidad de una norma que contenga una obligación formal, la posibilidad de aplicar la sustantiva permanezca incólume, en la medida que el sistema tributario lo permita mediante la observancia de disposiciones generales, afines, semejantes o subsidiarias de la obligación formal declarada inconstitucional.

DECIMAQUINTA. Dentro del sistema que regula un tributo, hay normas que establecen aspectos fundamentales de las contribuciones, como son las que determinan sus elementos esenciales, esto es, el sujeto, objeto, base y tasa, tarifa o cuota; y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos.

Por esa razón, la inconstitucionalidad de normas que establecen los elementos esenciales de un tributo, por regla general, vicia el sistema e impide su operatividad, pero si la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, que no afecta el mecanismo esencial del tributo, el efecto se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate, sin que se afecte todo el sistema de la contribución.

DECIMASEXTA. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria, atienden de manera preponderante al tipo de violación constitucional que se considere actualizada en la sentencia estimatoria. Violaciones que pueden ser de carácter formal, ya sea vicios en el proceso legislativo o de creación de la norma, invasión de esferas de competencia o incompetencia natu-

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

ral de la autoridad que emitió la norma; o de carácter material como son la trasgresión de los principios de justicia fiscal; violación a los principios del ejercicio de la facultad reglamentaria; y violación a otros preceptos constitucionales.

DECIMASÉPTIMA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación no sólo emite sentencias ordinarias, esto es, aquellas cuyo pronunciamiento recae directamente sobre la disposición e, indirectamente, respecto de la norma, o disposiciones con sentido inequívoco; sino también verdaderas *sentencias interpretativas*, al desentrañar previamente el significado de las disposiciones generales para definir con base en ese discernimiento su constitucionalidad o inconstitucionalidad, así como para determinar los efectos limitados o extensivos de una declaración de inconstitucionalidad, con el propósito de no crear, en la medida de lo posible, una laguna legal.

El examen de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en materia de exenciones parciales, factores de la base de un tributo y actualización de multas fiscales, pone de manifiesto que su proceder se identifica con la emisión de sentencias aditivas y reductoras que son verdaderas sentencias interpretativas propias de su legítima labor de Tribunal Constitucional y no de alguna invasión de las facultades del Poder Legislativo, o de proceder como legislador positivo.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia tributaria federal*. México, Porrúa, 2000.

BALAGUER CALLEJÓN, María Luisa, *El recurso de inconstitucionalidad*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Tributario, I. Derecho Tributario (Parte General)*, sexta edición, Madrid, Civitas, 2002.

CORZO SOSA, Edgar, *La cuestión de inconstitucionalidad*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.

COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, tercera edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1958.

DÍAZ REVORIO, Francisco Javier, *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*, Valladolid, Editorial Lex Nova.

Enciclopedia Jurídica Mexicana, tomo I, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México; Porrúa, 2002.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Esta obra forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM
www.juridicas.unam.mx
https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv
Libro completo en:
https://goo.gl/EcWkvp

KELSEN, Hans, *Escritos sobre la democracia y el socialismo. Selección,* (presentación Juan Ruiz Manero) Madrid.

MALVARÁEZ PASCUAL, Luis Alberto, *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1997.

PLINER, Adolfo, *Inconstitucionalidad de las leyes,* Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1961.

RUBIO LLORENTE, F., "La jurisdicción constitucional en España", en *La forma del poder. Estudios sobre la Constitución,* Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

VECINA CIFUENTES, Javier, "Las sentencias aditivas del Tribunal Constitucional y el respeto al legislador", Revista *Justicia*, número III-IV, 1993.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002.

DR © 2006.
Instituto de la Judicatura Federal-https://www.ijf.cjf.gob.mx/

Los efectos de la declaración
de inconstitucionalidad de las normas tributarias
se terminó de imprimir en Formas e Imágenes
S.A. de C.V. en el mes de septiembre de 2006.
En su composición se utilizaron tipos
Georgia de 9, 8 ,10 y 12 puntos.
La edición consta de 1 000 ejemplares.
Formación de interiores:
Yael Coronel Navarro.