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/