



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

EL USO DE LAS SENTENCIAS INTERPRETATIVAS
EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA NORMAS GENERALES
FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Erick Dakvel Ascencio Ángeles.

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea.

Dedico este trabajo a:

*Javier Mayo y María de los Reyes, por su ejemplo, que me sigue enseñando
e inspirando;*

Guadalupe Rodríguez Tello, por tu paciencia y tu fe en mí;

Erick y David, porque con su llegada nos han regalado una dicha indescriptible.

Agradezco:

A la Procuraduría Fiscal de la Federación, noble institución que me ha dado el honor y privilegio de servir a mi país mediante preparación y esfuerzo.

A los abogados: Adolfo Badillo, Misha Granados, Jorge E. Kim, Juan Fernando López, Georgina Arias, Óscar Molina, Axel Arana, Miguel Augusto Castañeda y Manuel G. Mac Farland, por la oportunidad que me han dado de desarrollar mi carrera en torno al amparo fiscal, lo que motivó la realización de esta investigación.

A mis profesores de la Maestría en la Universidad Panamericana, por su noble y destacada labor de compartir su conocimiento, y comprometerme nuevamente en el estudio del derecho tributario.

A mi asesor, el Dr. Carlos Espinosa, por su siempre amable y oportuna orientación y guía para el desarrollo y terminación de este trabajo.

**EL USO DE LAS SENTENCIAS INTERPRETATIVAS
EN EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA NORMAS GENERALES
FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO.**

ÍNDICE

<u>INTRODUCCIÓN.</u>	V
<u>CAPÍTULO I. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA, EN MÉXICO.</u>	1
<u>1.1.- Primera etapa. 1857-1925.</u>	1
<u>1.2.- Segunda etapa. 1925-1959.</u>	4
<u>1.3.- Tercera etapa. 1960-1995.</u>	7
<u>1.4.- Cuarta etapa. 1995-2011. Novena época del SJF.</u>	12
<u>1.5.- Quinta etapa. 2011-actual. Reforma Constitucional. Décima época del SJF. Nueva ley de Amparo.</u>	17
<u>1.6.- Problemática actual.</u>	21
<u>1.7.- Conclusiones del capítulo.</u>	27
<u>CAPÍTULO II. ASPECTOS ESENCIALES DE LOS EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA.</u>	31
<u>2.1.- Relatividad de las sentencias y efectos <i>erga omnes</i>.</u>	32
<u>2.2.- Legislación y jurisprudencia respecto de los efectos restitutorios de la concesión en el amparo indirecto contra leyes.</u>	37
<u>2.2.1. Regulación en la ley de amparo abrogada.</u>	37
<u>2.2.2. Regulación en la nueva ley de amparo.</u>	45
<u>2.3. Conclusiones del capítulo.</u>	50
<u>CAPÍTULO III. LA JURISPRUDENCIA COMO INTEGRADORA DEL DERECHO Y LAS SENTENCIAS INTERPRETATIVAS.</u>	51

<u>3.1. El carácter integrador de la Jurisprudencia.</u>	52
<u>3.2. Las Sentencias Interpretativas.</u>	60
<u>3.2.1. Concepto.</u>	61
<u>3.2.2. Justificación de su uso al resolver la constitucionalidad de normas de carácter general.</u>	62
<u>3.2.3. Clasificación.</u>	67
<u>3.3. Conclusiones del capítulo.</u>	73
<u>CAPÍTULO IV. DETERMINACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA NORMAS DE CARÁCTER GENERAL FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO.</u>	76
<u>4.1. Cuestión previa. Del uso de los métodos de interpretación en las normas tributarias y el escrutinio constitucional ‘poco estricto’.</u>	77
<u>4.2. La inaplicación como el efecto del amparo predominante. Efectos no interpretativos.</u>	80
<u>4.2.1. Caso del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (Vigente en 2005). Inaplicación de una porción normativa.</u>	82
<u>4.2.2. Caso del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación. (Vigente en los años de 1995 a 1997). Inaplicación de una porción normativa.</u>	84
<u>4.3. Efecto del amparo en atención a los “elementos esenciales y variables del tributo”. Primeros efectos interpretativos en materia tributaria dentro del amparo contra normas generales.</u>	87
<u>4.3.1. Caso del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo. Efectos del amparo en atención a los elementos ‘esenciales y variables’ de las contribuciones.</u>	87
<u>4.3.2. Caso del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario. Inconstitucionalidad de una exención.</u>	91

<u>4.3.3. Primeros efectos interpretativos en sentencias de amparo contra normas generales en materia tributaria.</u>	93
<u>4.3.4. Caso del artículo 2o.-A, fracción i, inciso c), de la Ley del impuesto al Valor Agregado –tasa cero a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, cuya presentación sea en envases mayores de diez litros-, (legislación vigente en 2004).</u>	97
<u>4.3.5. Caso del artículo 2 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Un efecto similar al de las sentencias sustitutivas.</u>	99
<u>4.4.- Efectos de la concesión del amparo en atención a la clase de garantía violada. Violación al principio de irretroactividad.</u>	102
<u>4.4.1. Caso de la reforma al Régimen de consolidación fiscal en vigor a partir de 1999. Un caso donde pudo haberse aplicado una sentencia sustractiva.</u>	103
<u>4.4.2. Caso de la reforma al Impuesto al Activo, vigente a partir de 2007.</u>	105
<u>4.5.- Efectos de la concesión del amparo en impuestos indirectos.</u>	108
<u>4.5.1. Caso del Impuesto a los Bienes y Servicios Suntuarios.</u>	108
<u>4.6.- Algunos casos en que se han decretado efectos similares a los de una sentencia interpretativa o en los cuales se estima que habría sido pertinente la adopción de efectos restitutorios de dicha clase.</u>	113
<u>4.6.1. Caso de la fracción III del artículo 4o. de la ley del impuesto al Valor Agregado. Vigente en 2003.</u>	113
<u>4.6.2. Caso del Artículo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Vigente a partir de 2005.</u>	117
<u>4.6.3. Caso de la procedencia de la actualización de las cantidades entregadas en devolución por efecto del amparo.</u>	123
<u>4.6.4. Caso del Artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Efecto semejante a una sentencia ‘sustitutiva’.</u>	125
<u>4.6.5. Caso del Artículo 152 de la Ley Aduanera.</u>	131
<u>4.6.6. Caso del Artículo 5, fracción I, de la Ley Federal de Derechos.</u>	132

<u>4.7. Conclusiones del capítulo.</u>	134
<u>V. CONCLUSIONES FINALES.</u>	139
<u>BIBLIOGRAFÍA.</u>	147
A. DOCUMENTOS IMPRESOS.	
B. DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS.	

INTRODUCCIÓN.

El amparo en contra de normas generales tributarias¹ tiene una especial relevancia ya que permite enjuiciar constitucionalmente a las contribuciones, lo que significa un análisis crítico de la potestad tributaria en tanto incide en el patrimonio de los gobernados como contribuyentes².

La resolución de esta clase de juicios presenta actualmente una problemática consistente en que una eventual declaratoria de inconstitucionalidad de una contribución, aún cuando tenga efectos relativos, puede llegar a afectar significativamente los ingresos del Estado, y por ende, el cumplimiento de sus fines a través del gasto público; si a lo anterior se suma el exceso de amparos en materia tributaria que se ha presentado los últimos años en México, tenemos como consecuencia que la potencial afectación al gasto público por una eventual concesión del amparo sea un riesgo real.

Lo anterior se torna más grave si como efecto de una eventual sentencia concesoria se contempla únicamente la desincorporación de la esfera jurídica de los quejosos de la obligación tributaria o de la porción normativa reclamada, ya que de esta forma, la Suprema Corte se ve en la disyuntiva de otorgar el amparo aunque ello implique, en ciertos casos, un beneficio al cual no tenía derecho el contribuyente, o bien, negar el amparo dando excesivo peso a razones de índole extrafiscal debido al impacto recaudatorio que una concesión del amparo podría tener en las finanzas públicas.

¹ Conviene aclarar que la presente investigación se enfoca en juicios de amparo indirecto debido a que si bien no pasa desapercibido que también en los juicios de amparo directo puede resolverse sobre la constitucionalidad de disposiciones de carácter general, la Ley nunca es el acto reclamado en dicha clase de juicios y, por lo tanto, la sentencia no tiene efectos que puedan desincorporar de la esfera jurídica del quejoso la norma hacia el futuro, aspectos estos, entre otros, que hacen muy distinto el juicio de amparo directo del indirecto.

² El Dr. Giovanni Figueroa afirma que las sentencias pronunciadas por un Tribunal Constitucional tienen una importancia y complejidad mayúscula porque conllevan un juicio de la obra del legislador democrático (Cfr. Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. Edit. Porrúa, Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, México 2011, p. XXVII) coincidimos totalmente con dicha afirmación y la misma cobra aún más peso cuando las leyes que se juzgan son las leyes tributarias, por la relevancia que las mismas tienen para el funcionamiento del Gobierno.

Por lo anterior, se estima necesario considerar alternativas respecto de los efectos de las sentencias dictadas dentro del juicio de amparo contra normas generales tributarias, esto es, que no sólo se considere la inaplicación o desincorporación de una norma o porción normativa que en su caso se reclame, sino que también se considere la posibilidad de otorgar efectos adicionales a los amparos contra leyes tributarias que permitan el respeto a las garantías de justicia tributaria de los gobernados sin afectar de manera desproporcionada o innecesaria su obligación de contribuir a los gastos públicos.

Para tal efecto, se propone el uso en el amparo contra leyes tributarias de efectos similares a los de las sentencias interpretativas, como un medio que permite lograr el anterior objetivo, esto es, atender al principio de libertad de configuración legislativa sin que ello implique tolerar la violación a las garantías de justicia tributaria.

En el primer capítulo de la presente obra se hace una breve reseña histórica del desarrollo y evolución del amparo contra normas de carácter general en materia tributaria en México, abarcando dicho estudio en cinco etapas definidas por diversos acontecimientos que han sido determinantes, para que se haya pasado de un desechamiento de estos asuntos por parte del Poder Judicial Federal, a un exceso en la cantidad de asuntos de este tipo que actualmente se resuelven en el Máximo Tribunal de nuestro país.

Dicha revisión histórica permitirá poner en contexto la problemática actual que enfrenta la materia del análisis de la constitucionalidad de normas generales del orden federal en materia tributaria en México.

Dado que el tema de la tesis se enfoca en los efectos restitutorios de las sentencias de amparo, dentro del segundo capítulo de la presente investigación, se exponen algunas de las características más relevantes de los efectos restitutorios de la concesión del amparo contra normas generales a la luz de un análisis legal y jurisprudencial destacando lo que implica 'restituir en

el goce de las garantías' en el amparo contra leyes, este análisis nos permitirá advertir dos importantes cuestiones, en primer lugar que la sentencia de amparo indirecto contra leyes rige la relación entre el quejoso y la norma impugnada y segundo que la sola inaplicación de la norma no es siempre la solución para restituir en el goce de garantías debido a las lagunas jurídicas individualizadas que dicho amparo puede generar.

En el tercer capítulo se estudian algunas de las notas esenciales de la Jurisprudencia que emite el Poder Judicial de la Federación en México, se destacan algunos de los criterios jurisprudenciales recientes, y más relevantes acerca de la misma jurisprudencia, en especial acerca de su naturaleza como integradora del derecho, lo que da lugar a estudiar el tema de las sentencias *interpretativas*, lo anterior permitirá dilucidar si el uso de los efectos propios de esta clase de resoluciones puede coadyuvar a la solución del problema que presenta actualmente el juicio de amparo indirecto con leyes tributarias.

En el último capítulo de la tesis se analizan los más representativos casos de la novena y décima época del Semanario Judicial de la Federación, que a su vez derivaron en la emisión de criterios jurisprudenciales en los cuales se ha determinado la manera de dar efectos a las sentencias que conceden el amparo en contra de una norma tributaria.

Además, se contrastan dichos efectos frente a efectos similares que presentan las llamadas sentencias interpretativas, y se han señalado aquellos casos en los cuales podría haberse utilizado un efecto similar al de una sentencia interpretativa.

CAPÍTULO I. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA, EN MÉXICO.

En el presente capítulo se busca otorgar un panorama general de la evolución del amparo contra normas generales federales en materia tributaria en México para comprender cómo la determinación especializada de los efectos de las sentencia concesoria en dicha materia es, en gran medida, consecuencia de dicha evolución, constituyendo una de sus expresiones más actuales y relevantes.³

Esta breve reseña histórica permitirá, además, contextualizar de mejor manera la problemática que presenta el amparo contra normas generales federales en materia tributaria en México.

1.1.- Primera etapa. 1857-1925.

Históricamente puede determinarse una primera etapa que abarca la vigencia de la constitución de 1857 y unos años de la vigencia de la actual carta magna, al respecto el maestro Genaro David Góngora Pimentel comenta⁴ que en esa época se negaron los amparos que no tuvieran que ver con la violación a la primera sección de la Constitución. Es decir a lo que se considera la parte dogmática de la carta magna.

De este modo, si los amparos que se interponían aludían a la violación de derechos o garantías individuales no previstas en los primeros 29 artículos constitucionales el amparo era negado, tal era el caso de las garantías de justicia tributaria que no se encontraban dentro de dicho capítulo constitucional.

³ La reseña se apoya esencialmente en lo descrito en la obra “La lucha por la Amparo Fiscal” del Ministro en retiro Genaro David Góngora Pimentel.

⁴ Góngora Pimentel, Genaro David. La lucha por el Amparo Fiscal, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México, 2007. p.5 y ss.

La constitución de 1857 fue la primera carta magna de la nación mexicana en la cual se reconoció de manera expresa la obligación de todo mexicano de contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La introducción de los principios de proporcionalidad y equidad, como enseña el maestro Genaro Góngora en su obra antes citada, son inspirados tanto en la Constitución de los Estados Unidos de América como en la Declaración de los derechos del hombre y el ciudadano y en la Constitución de Cádiz, dichos derechos se trasladarían posteriormente a lo que sería la Constitución vigente.

Otra institución que empezó a consolidarse dentro de la vigencia de la referida Constitución de 1857 fue el juicio de amparo, el cual ya preveía el amparo contra leyes, aunque el mismo no procedía directamente en contra de la ley sino que se requería de un acto concreto de aplicación⁵.

De este modo, sólo fue cuestión de tiempo para que el juicio de amparo, como excelente instrumento que es para la protección de garantías, fuera ocupado para hacer valer los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el entonces artículo 31, fracción II constitucional.

El criterio jurídico del Ministro Ignacio L. Vallarta tuvo una trascendente influencia en esta primera etapa. Al respecto, el referido jurista sostuvo en un célebre voto que no procedía analizar en el amparo los conceptos de violación relacionados con supuestas violaciones al artículo 31, fracción II de la

⁵ En efecto, el maestro Héctor Fix Zamudio afirma que: “Durante toda la vigencia de la Constitución de 1857, e inclusive en virtud del artículo 12 de la Ley de Amparo de 18 de octubre de 1919, primera que se expidió durante la vigencia de la Carta Federal de 1917, no se concebía que pudiese combatirse directamente una disposición legislativa inconstitucional, ni mucho menos aún que se demandase a las autoridades que intervinieran en su expedición y promulgación, de manera que sólo podía interponerse el juicio de amparo en una sola vía, la de carácter indirecto, es decir, contra el acto de autoridad que aplicaba a un caso concreto y en perjuicio del quejoso la ley que se estimaba contraria la Carta Fundamental” Fix Zamudio, Héctor. Ensayos sobre el Derecho de Amparo, Edit. Porrúa-UNAM, 3ª ed., México, 2003, pp. 200-201.

Constitución, en primer lugar porque en dicho precepto no se contenían propiamente garantías individuales, y en segundo lugar porque el Poder Judicial no podía ser juez del Congreso. En este mismo orden de ideas, en seguimiento de las ideas del Juez Marshall de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, el Ministro Vallarta concluyó que sólo podría ser la voluntad popular, expresada a través del voto, la que podría remediar las contribuciones injustas.

La idea esencial del anterior criterio se impuso por muchos años lo cual limitó cualquier análisis acerca de la constitucionalidad de las contribuciones enfocado a las garantías de equidad y proporcionalidad de la norma tributaria.

No obstante que el criterio anterior imperó durante mucho tiempo en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los contribuyentes no cesaron en la impugnación de diversas contribuciones, por considerar que vulneraban los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, de este modo algunos órganos jurisdiccionales llegaron a conceder el amparo de la justicia federal al estimar que los impuestos reclamados eran ‘notoriamente injustos’.

En principio los amparos concedidos no tuvieron como causa la violación a lo dispuesto en el artículo 31, fracción II sino la violación a diversos preceptos constitucionales.⁶

Los anteriores avances no fueron retomados con la entrada en vigor de la nueva constitución, en cambio, el pensamiento de Ignacio Vallarta se retomó bajo la vigencia de la nueva constitución.⁷

⁶ Existe un precedente que data del año 1897 en el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación concedió el amparo bajo el argumento de que el gravamen era “monstruosamente desproporcionado”, sin embargo el precepto constitucional que la Suprema Corte estimó violado fue el 16 constitucional.

⁷ Ello se puede observar en la siguiente tesis: “500, Jurisprudencia, Quinta Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice al Tomo LXXVI Página: 812. “IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas Legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar

Durante las primeras dos décadas del siglo XX se emitieron diversos precedentes que, en esencia, confirmaban el mismo criterio, fue hasta el año de 1925 en que el máximo tribunal modificó de manera importante el criterio prevaleciente tantos años.

1.2.- Segunda etapa. 1925-1959.

El veinte de octubre de 1925, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión 3173/22 promovido por Aurelio Maldonado.

Son varias las razones por las cuales el anterior precedente resulta importante para el tema que ahora se aborda, una de dichas razones es sin duda que en el caso citado, ya bajo la vigencia de la Constitución de 1917, la Suprema Corte decide flexibilizar el criterio prevaleciente de que no podía analizarse la constitucionalidad de las leyes que establecen los impuestos, criterio que se conocía como la “tesis Vallarta”, abriendo la puerta al análisis de la constitucionalidad de una ley tributaria, cuando fuera una ley que estableciera un impuesto ‘exorbitante y ruinoso’.

El tratadista Genaro David Góngora Pimentel señala que el precedente que se comenta, de ninguna manera constituyó un cambio radical en la postura de la Corte y ni siquiera constituyó en ese momento jurisprudencia, ya que se aprobó mediante mayoría simple⁸; sin embargo resulta relevante al ser el primer antecedente de un cambio gradual, que con el paso de los años llevaría a la Suprema Corte a abandonar definitivamente la tesis Vallarta.

la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados.” NOTA: La presente tesis no fue reiterada como vigente, según los acuerdos a que llegó la Comisión Coordinadora encargada de los trabajos para la publicación del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.”

⁸ Góngora Pimentel, Genaro David. *Op Cit*, p 138 y ss.

Producto de la resolución del amparo de Aurelio Maldonado se emitió la siguiente tesis que por su relevancia y claridad es necesario citar⁹:

“IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.” (énfasis añadido)

El ministro en retiro Genaro David Góngora Pimentel destaca en su obra que hemos venido citando, un detalle que estimamos tiene especial relevancia, la tesis antes citada no se corresponde con fidelidad con lo resuelto en la ejecutoria de la que proviene, pues en la ejecutoria se determinó que la violación a los principios de proporcionalidad y equidad significaba una violación a los artículos 14 y 16 de la carta magna, y se hizo dicha mención

⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XVII, Instancia: Pleno, Página: 1014.

porque no era posible hacer valer la violación a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV constitucional ya que dicho precepto no se encuentra en el apartado de las garantías individuales, en cambio la tesis antes transcrita afirma llanamente que si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías, lo cual parece indicar que reconoce a los derechos de proporcionalidad y equidad como garantías individuales.

Lo anterior además cobra especial relevancia debido a que con motivo de las reformas constitucionales del año 2011 se ha sustituido el concepto de garantías individuales por el de derechos humanos; sin embargo las garantías de justicia tributaria de nuevo han quedado fuera del apartado constitucional en dónde se establecen los derechos humanos, lo cual nos lleva a la cuestión de definir si lo previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional se considera o no derechos humanos, discusión que excede los alcances de la presente investigación y que sin duda será un tema de pronta resolución en nuestro Alto Tribunal¹⁰.

Retomando esta segunda etapa, que abarca desde el año de 1925 hasta el año de 1956, bajo la quinta época del semanario judicial de la federación y los primeros cuatro años de la sexta época (1956-1960), se observa que se desarrolló entre diversos precedentes, unos atendiendo a la tesis Vallarta y otros atendiendo al precedente de Aurelio Maldonado cuyo Ministro ponente había sido el Ministro Salvador Urbina¹¹.

¹⁰ Uno de los aspectos que deberá dilucidarse es si bastará seguir el mismo criterio que en su momento adoptó la SCJN en el sentido de reconocer a las garantías de justicia tributaria como garantías individuales, aun cuando se encontraran fuera del capítulo respectivo, atendiendo a que de conformidad con lo previsto en la Convención Interamericana de Derechos Humanos a la que México se encuentra suscrito los derechos humanos sólo corresponden a la persona humana, lo que excluía a las personas morales.

¹¹ Para un análisis detallado al respecto, ver el Capítulo 3 de la obra "La Lucha por el Amparo Fiscal" ya citada.

Llama la atención que la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante toda esta etapa no adoptó con firmeza ni una ni otra de las posturas a pesar de ser tan disímbolas entre sí, lo cual seguramente contribuyó a que siguieran en aumento las impugnaciones de los quejosos pues prácticamente era una cuestión aleatoria como se iba a resolver el asunto en concreto que se planteara, el criterio sentado en el precedente de Aurelio Maldonado si bien no alcanzó el grado de jurisprudencia sí fue reiterado en diversas ocasiones.

Otro aspecto que se destaca en el estudio hecho por el ministro retirado Góngora Pimentel, es el hecho de que conforme el Máximo Tribunal fue, poco a poco, aceptando su facultad para analizar la constitucionalidad de normas tributarias a la luz de los principios de justicia tributaria, se hizo necesario que también se fueran definiendo dichos principios, de manera mucho más específica y compleja.

1.3.- Tercera etapa. 1960-1995.

El criterio sentado con el precedente de Aurelio Maldonado constituyó el primer avance, bajo la vigencia de la Constitución de 1917, para salvar el obstáculo de improcedencia categórico que había establecido la Tesis Vallarta a este respecto. El precedente derivado del amparo interpuesto por Aurelio Maldonado determinó que sólo si el impuesto era notoriamente desproporcionado la Suprema Corte de Justicia de la Nación debería entrar al estudio, esto es, la característica de ser exorbitante y ruinoso era un requisito de procedencia del juicio.

En 1960 la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un nuevo criterio en el cual determinó que la verificación de lo exorbitante o ruinoso del gravamen no debería ser una cuestión que determinase la procedencia o improcedencia del juicio, al constituir una cuestión de fondo.¹²

¹² Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS], Semanario Judicial de la Federación Primera Parte, Sexta Época, Tomo XXXVI, Instancia: Pleno, Página: 149. Rubro y texto: "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. PROCEDENCIA DEL AMPARO. Las condiciones de que el impuesto es exorbitante o ruinoso o

La tercera etapa de esta reseña histórica precisamente comienza en el año de 1960 con la emisión de este nuevo criterio.

Cinco años más tarde, el criterio referido se constituyó en jurisprudencia, dejando con ello atrás una larga etapa en que estuvieron en pugna el criterio de la tesis Vallarta y la tesis del precedente de Aurelio Maldonado, de hecho el criterio jurisprudencial en comento fue más allá del precedente de Aurelio Maldonado en virtud de que el posible carácter de exorbitante y ruinoso ya no eran las únicas razones que justificaban entrar al estudio de la constitucionalidad de la ley tributaria.

Una vez superadas las cuestiones de procedencia contenidas en los criterios de la tesis Vallarta y el precedente de Aurelio Maldonado, y ya bajo la Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, el Máximo Tribunal se enfrentó a la necesidad de entrar, ahora sí de lleno, al estudio y determinación de los principios de justicia tributaria, ello al haber aceptado la facultad para analizar si las leyes tributarias cumplían con dichos principios, a pesar de que los impuestos en cuestión no fueran exorbitantes y ruinosos. Además en el año de 1962 se integró una jurisprudencia¹³ del Tribunal Pleno en el cual se reconoció que la violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias sí constituía una violación de garantías.

Lo anterior constituyó un cambio de suma importancia ya que dio pie a que se entrara a un análisis a fondo de la constitucionalidad de cada uno de los

de que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si se debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria; o sea que por no referirse dichas condiciones al problema de procedencia del juicio, es indebido que se presenten como un obstáculo legal que impide entrar a la cuestión de fondo.”

¹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: 385, Apéndice Semanario Judicial de la Federación 1995, Sexta Época, Instancia: Pleno, Página: 357. Rubro: IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

aspectos de la norma tributaria, situación que ha ido evolucionando hasta llegar a la situación actual.¹⁴

De este modo es que se empezaron a emitir criterios que abordaron a fondo el significado y consecuencias de principios como los de proporcionalidad y equidad tributaria.¹⁵

La realidad consistente en el aumento constante de los juicios de amparo contra leyes impositivas hizo necesario que se fueran delimitando y dilucidando los alcances de los principios de la justicia fiscal mexicana, en adelante se emitirían una cantidad cada vez mayor de criterios, y cada vez más especializados. La anterior situación prevaleció durante la séptima época del Semanario Judicial de la federación y continuó en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación que inicio en el año de 1988.

A este respecto Góngora Pimentel advierte lo siguiente:¹⁶

“La falta de metodología y técnica de interpretación constitucional en la materia fiscal era evidente porque no existían bases o criterios que permitieran establecer parámetros claros para respetar las esferas de cada

¹⁴ Es oportuno tener presente que en nuestros días, si bien el control de la constitucionalidad de los actos de autoridad en general constituye una cuestión normal dentro de los Estados democráticos, cuando se trata del control de la constitucionalidad de leyes dicho control es acotado, al respecto Gloria Patricia Lopera Mesa refiriéndose al Tribunal Constitucional Español, comenta que: “Para ello se argumenta que en un sistema democrático corresponde en exclusiva al legislador decidir el rumbo de la política criminal sin que nadie pueda sustituirle en dicha labor; ... En consecuencia, sostiene el Tribunal, la aplicación del principio de proporcionalidad al control de las leyes... sólo debe llevar a excluir aquellas intervenciones legislativas manifiestamente inidóneas, abiertamente innecesarias o groseramente desproporcionadas.” Lopera Mesa, Gloria Patricia, “Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales” en El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional. Carbonell, Miguel, Editor. serie justicia y derechos humanos neoconstitucionalismo y sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, ed., 2008. p. 299.

¹⁵ Lo anterior no fue sino un reflejo de la necesidad que tuvo el Poder Judicial de la Federación para determinar los principios de justicia tributaria, debido a que ya era una realidad que se debería analizar a fondo el respeto a dichos principios, y con anterioridad no se había dado un desarrollo jurisprudencial respecto de estos temas. Ejemplo de ello lo constituye el siguiente criterio: “Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Informe 1969 Página: 45 Rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.”

¹⁶ Góngora Pimentel, Genaro David. *Op. Cit.*, p. 218.

uno de los órganos constitucionales ya que por una parte, no era conveniente dejar plena libertad al legislador y por la otra, no era positivo que las decisiones tributarias y fiscales se sometieran a una constante aprobación de los tribunales federales (...)"

El comentario antes transcrito refleja en parte la razón por la cual la Suprema Corte tuvo que involucrarse activamente en determinar las bases y los criterios que definirían los principios de la justicia tributaria mexicana, pero además refleja una problemática que sigue vigente hasta nuestros días, nos referimos al dilema de controlar, mediante diversos controles de la constitucionalidad -entre los cuales se encuentra el juicio de amparo- la actuación del legislador para que las normas respeten la Constitución, pero sin que ello implique una intromisión injustificada o una parálisis legislativa.

Otro aspecto importante que puede colegirse de la lectura de la obra de Genaro David Góngora Pimentel es que el desarrollo histórico del amparo contra leyes tributarias es, en buena medida, consecuencia de la mayor independencia que el Poder Judicial de la Federación gradualmente fue adquiriendo, es lógico pensar que para que se pudiera analizar a fondo y de manera imparcial la constitucionalidad de normas tan relevantes como las tributarias sería requisito *sine qua non* que el Poder Judicial contara con un mínimo de real independencia de los otros dos poderes, ya que sólo de esta forma podría, con seriedad, resolver una eventual declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria.

Para Carlos Elizondo Mayer-Serra fue también en este periodo cuando empezaron a aparecer los amparos masivos contra leyes tributarias, en específico entre 1989 y 1990, 13 mil empresas solicitaron amparo y hasta el 5 de abril de 1995 se les negó a 10 mil¹⁷. Sin embargo, el 6 de abril de 1995 la Suprema Corte de Justicia de la Nación otorgó el primer amparo contra el impuesto al activo y -según el autor en cita-, el camino quedó abierto a partir de

¹⁷ Elizondo Mayer-Serra, Carlos. *La industria del amparo fiscal*. en Política y gobierno, Volumen XVI, número 2, II semestre de 2009, p.360.

ahí, para que cada reforma a la ley fiscal viniera acompañada de una cascada de amparos.¹⁸

En estas circunstancias, y con el transcurso de varias décadas, en el año de 1990 el Máximo Tribunal emitió un nuevo criterio sobre el cual el Ministro Góngora Pimentel llama especialmente la atención en su multicitada obra, el criterio es el siguiente¹⁹:

“CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.

Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.”

El Ministro en retiro Góngora Pimentel señala que el anterior criterio es relevante porque en el mismo se está condicionando el libre ejercicio de la potestad tributaria del Estado al cumplimiento de los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público; esto es, aunque parece reconocer, en primer lugar, una gran libertad al órgano legislador, en realidad está acotando dicha libertad.

Con la anterior jurisprudencia, de manera clara y contundente el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce su competencia para analizar si las contribuciones cumplen o no con los principios de

¹⁸ Elizondo Mayer-Serra, Carlos. *El (gran) negocio del amparo (fiscal)*. en *Nexos*, número 374, febrero de 2009, p.98.

¹⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]*. Tesis: P./J. 17/90, Semanario Judicial de la Federación VI, Primera Parte, Octava Época, Julio a Diciembre de 1990, Instancia: Pleno, p. 75.

proporcionalidad, equidad y destino al gasto público con lo que se puede válidamente decir que abandonó definitivamente la tesis Vallarta.²⁰

1.4.- Cuarta etapa. 1995-2011. Novena época del SJF.

La cuarta etapa de esta reseña histórica inicia en el año de 1995, con una reforma constitucional que configuró de manera trascendente el Poder Judicial Federal, en esta nueva etapa encontramos a un Poder Judicial mucho más especializado y sobre todo a una Suprema Corte de Justicia asumiendo a cabalidad el papel de Tribunal Constitucional encargado de dirimir controversias ya no sólo entre particulares, sino también entre órganos del Estado.

Es así que la Suprema Corte de Justicia en la novena época se enfrentaría ante la resolución, no sólo de un aumento considerable de amparos contra leyes tributarias, sino también ante la resolución de nuevos medios de control de la constitucionalidad como la acción de inconstitucionalidad o la controversia constitucional en dónde eran órganos de poder público, -no sólo los gobernados en su carácter de contribuyentes-, los que impugnarían diversas cuestiones relativas a las competencias constitucionales en materia tributaria, y en general diversos temas relacionados con el sistema nacional de coordinación fiscal, cuestiones que hasta antes de la reforma del año de 1995, no tenían un medio procesal por medio del cual se pudiesen hacer llegar al Máximo Tribunal.

En esta cuarta etapa es donde, hasta ahora, se han emitido la mayor cantidad de criterios interpretando los denominados 'principios de justicia tributaria' y declarando la constitucionalidad o inconstitucionalidad de diversas normas tributarias.

²⁰ De esta forma, como causa y consecuencia de lo anterior sin duda resulta elocuente el Ministro Góngora Pimentel al expresar lo siguiente: "Aunado a ello, en la última década del siglo XX, el derecho se había subdividido en varias ramas que provocaron la especialización de muchos abogados que promovían este tipo de amparos. El amparo fiscal era ya una realidad y requería especial atención y reconocimiento por parte de los tribunales competentes para resolverlo" Góngora Pimentel, Genaro David. *Op. Cit.*, p 221.

También es esta cuarta etapa la de los amparos masivos en contra de diferentes impuestos, de los juzgados auxiliares que sólo se ocupan de dictar las sentencias y también es la etapa de las casi siempre impugnadas reformas fiscales –o intentos de reforma fiscal- que han generado, casi invariablemente, una nueva “ola” de amparos año con año.

A este respecto Mayer-Serra destaca que: “Según datos de la Procuraduría Fiscal, durante el periodo que va de 1996 a 2001, la procuraduría recibió 48, 813 amparos mientras que durante el periodo del 2002 a 2007 recibió 134, 323. El aumento de un periodo a otro fue de 176 por ciento”²¹.

Juan Carlos Roa Jacobo, quien en su momento fue Secretario de Estudio y Cuenta en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, indaga acerca de las razones que han propiciado este aumento exponencial en juicios de amparo contra leyes en México y al respecto en su obra “El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de este en el México actual” señala:

“En tal virtud, parece que no hay tal epifanía ni tal intuición generalizada entre los mexicanos en torno a la justicia fiscal. A mi parecer, lo que se desprende de tan generalizado reclamo en 2005, contrapuesto con la pacífica aceptación del costo de ventas hasta 1986, es que entre esos años terminó de formarse la noción del amparo fiscal como una vía válida para moldear las obligaciones fiscales propias conforme a intereses particulares y, en última instancia, algunas personas llegaron a considerar el amparo fiscal como un negocio rentable –para los abogados postulantes y para sus clientes, es decir, para las empresas que formalmente acuden al juicio de garantías-”²²

²¹ Elizondo Mayer-Serra, Carlos. *Op. Cit*, p. 364

²² Roa Jacobo, Juan Carlos. El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de este en el México actual. Edit Themis, ed, 2009, p. 26. Como se observa, Juan Carlos Roa considera que no hay ninguna epifanía de los mexicanos en torno a la justicia fiscal, consideración que comparto. Ahora bien ahondando un poco más en las razones que han propiciado el aumento exponencial en los juicios de amparos contra leyes tributarias considero que no es acertada la tesis sostenida por Enrique Calvo y Karl Koller en el sentido de que de que no existe abuso por parte de los abogados del llamado amparo fiscal, sino que en realidad se trata de una

De lo anterior resulta innegable que ha habido un aumento muy significativo en los juicios de amparos contra leyes tributarias, por otra parte el gran número de criterios emitidos por la Suprema Corte con relación a la constitucionalidad de las leyes tributarias también es prueba de que no sólo ha aumentado cuantitativamente, sino también cualitativamente la impugnación de las leyes tributarias.

Desde la perspectiva del gobierno el problema fundamental es que en ambos casos esta desmedida impugnación cualitativa y cuantitativa conlleva un potencial riesgo de afectar la efectividad de la potestad tributaria del Estado.²³

Es importante señalar que en los últimos años de esta etapa, la SCJN emitió algunos criterios con los que se acotó el uso indiscriminado de los juicios de amparos contra leyes tributarias, entre ellos destaca en primer lugar el sostenido en criterio Jurisprudencial por la Primera Sala de la SCJN de rubro y texto siguientes:

“circunstancia” atribuible sólo al marco legal del derecho de amparo vigente, disiento de dicha consideración tomando en cuenta que las reglas del amparo, en particular lo que refiere al ‘consentimiento tácito’ no se ha modificado de manera sustancial en las últimas décadas. *Cfr.* Calvo Nicolau, Enrique y Koller Lucio, Carl E. “Réplica a los argumentos de la PFF para justificar la Reforma al Artículo 107 Constitucional” en Suplemento La Barra. Revista de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, Número 1, Junio-Julio 2009, p. 17.

En cualquier caso, me parece significativo que tanto el gobierno como el propio foro están de acuerdo en el aumento significativo de los amparos contra leyes en materia tributaria, a pesar de que no exista acuerdo en las razones de dicho fenómeno.

²³ En opinión de algunos abogados de la iniciativa privada este riesgo es relativamente mínimo si se atiende al monto de las devoluciones en relación al total de los ingresos administrados por el SAT, y si se atiende a que el gobierno es el que en muchos casos propicia las declaratorias de inconstitucionalidad al insistir en esquemas previamente declarados inconstitucionales. *Cfr.* Calvo Nicolau, Enrique y Koller Lucio, Carl E. “Réplica a los argumentos de la PFF para justificar la Reforma al Artículo 107 Constitucional” *Op. Cit.* p. 12. Desde mi punto de vista la relación de ingresos por concepto de devolución no es necesariamente el mejor indicador para medir el impacto que los amparos contra leyes tributarias concedidos tengan en la recaudación ya que el efecto se extiende hacia el futuro, por lo que aunque no sean montos significativos los de las devoluciones, sí pueden serlo al considerar lo que se dejará de recaudar al no aplicar la norma declarada inconstitucional; por otra parte, el hecho de que se “insista” en determinadas reformas no significa necesariamente una necesidad del gobierno ya que al ser los conceptos de proporcionalidad y equidad tan abiertos lo que en un momento determinado es constitucional más adelante puede considerarse desde otra perspectiva, y viceversa, así que no considero que el aumento exponencial en la impugnación de las leyes tributarias se deba fundamentalmente a la insistencia del gobierno en plantear las mismas reformas aunque ello pueda ser una causa importante.

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.”^{24*}énfasis agregado.

²⁴ Tesis 1a./J. 159/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Instancia: Primera Sala, Pág. 111. El criterio en cita ha servido para la resolución de diversos asuntos, algunos de los cuales han conformado nuevas tesis en el mismo sentido, entre las que se encuentran las siguientes: Tesis 1a. XXII/2011, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXIII, Febrero de 2011, Pág. 626, Rubro: “SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.” También la Tesis 1a. XLVI/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXXIII, Marzo de 2011, Instancia: Primera Sala, Pág. 460 Rubro: “DONATARIAS AUTORIZADAS. EL HECHO DE QUE EL ARTÍCULO 97, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTABLEZCA QUE, PARA TENER TAL CARÁCTER, LAS INSTITUCIONES DE ASISTENCIA Y BENEFICENCIA A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 95 DEL ORDENAMIENTO LEGAL EN

El criterio transcrito hace un importante reconocimiento al ámbito de actuación del legislador al señalar que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse; con ello se empieza a acotar el análisis que la propia SCJN hace del diseño del sistema tributario pues, en principio, dicho diseño corresponde al Poder Legislativo y sólo se entrará a su estudio cuando las decisiones del legislador resulten contrarias a lo establecido en la Constitución.

El anterior criterio, a su vez, se encuentra estrechamente vinculado con la Jurisprudencia **1a./J. 84/2006** que en esencia afirma que para la SCJN es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado - entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones, y que por ello, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, ya que además un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, siendo que no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si

COMENTO, DEBAN CUMPLIR CON LOS MISMOS FINES QUE LAS SOCIEDADES O ASOCIACIONES CIVILES, ORGANIZADAS SIN FINES DE LUCRO, A QUE SE REFIERE DICHA FRACCIÓN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.” De igual forma la tesis: 1a. CXXXVII/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXII, Noviembre de 2005, Instancia: Primera Sala, Pág. 31. Rubro: “ACTIVO. EL ARTÍCULO PRIMERO DEL DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DE ESE IMPUESTO, ENTRE OTROS, Y SE OTORGAN FACILIDADES ADMINISTRATIVAS A DIVERSOS CONTRIBUYENTES, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE MAYO DE 2002, NO VIOLA EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”

esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.”²⁵

Las tesis antes citadas reflejan una nueva postura que ha ido adoptando la SCJN consistente en reconocer al legislador, en la materia tributaria entre otras, que cuenta con una libre configuración legislativa misma que a su vez se sustenta en el principio democrático y del principio de separación de poderes.

De esta forma, complementado el anterior criterio, la segunda jurisprudencia concluye que el análisis de constitucionalidad que se haga de normatividad con efectos tributarios debe ser “poco estricto”, justamente para respetar de mejor manera dicha ‘libre configuración del legislador en la materia tributaria.’²⁶

1.5.- Quinta etapa. 2011-actual. Reforma Constitucional. Décima época del SJF. Nueva ley de Amparo.

El 6 y 10 de junio de 2011, respectivamente, se publicaron dos importantes reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la primera de ellas concierne fundamentalmente al juicio de amparo

²⁵ Tesis 1a./J. 84/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXIV, Noviembre de 2006, Instancia: Primera Sala, Pág. 29. Rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.” El criterio sostenido en esta jurisprudencia tiene su antecedente en la tesis con datos de identificación y rubro siguientes: Tesis 1a./J. 55/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXIV, Septiembre de 2006, Instancia: Primera Sala, Pág. 75. Rubro: “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”

²⁶ A este respecto Juan Carlos Izaza advierte la siguiente problemática: “Cuando el Ejecutivo Federal promueve una importante medida tributaria, suele plantear un panorama catastrófico para el caso de que el Legislativo no la apruebe. Para evitar el riesgo advertido, se aprueba regularmente con pocos cambios. Este ha sido el caso de las reformas tributarias emprendidas en los últimos años. Por su lado la SCJN, al resolver las controversias planteadas por los contribuyentes contra tales actos legislativos, ha seguido el *leitmotive* de considerar de mayor importancia la recaudación que las garantías de justicia tributaria, como puede verse en la jurisprudencia 1ª. /J. 84/2006, donde se concluye que en materia fiscal el escrutinio constitucional debe ser poco estricto (sic).” Izaza Arteaga, Juan Carlos. “Juicio de Ponderación. El gran ausente en la resolución de controversias fiscales.” en Revista idc asesor jurídico y fiscal, 1ª. decena de enero, 2011. p. D1.

y entre algunos de sus aspectos más relevantes, sobre todo por lo que respecta al amparo indirecto, destacan los siguientes:

1. Amplía la procedencia del amparo respecto de cualquier norma general que viole los derechos humanos plasmados en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.
2. Se introduce la figura de procedencia del amparo mediante el interés legítimo, individual o colectivo. El interés jurídico subsiste, pero ya no es la única forma de darle procedencia al juicio.
3. Se introduce la institución de los 'Plenos de Circuito' órganos que estarán a cargo de la resolución de las contradicciones de circuito que se den entre Tribunales Colegiados del mismo circuito.
4. Con respecto al amparo contra normas de carácter general se introduce la declaratoria general de inconstitucionalidad, cuyos alcances y condiciones se determinan en la ley reglamentaria. Subsiste el principio de relatividad de las sentencias como regla general ya que la declaratoria general se da cuando se actualicen ciertos requisitos y condiciones muy específicas, previstas en la Constitución y la ley. Asimismo, se precisa que en materia tributaria no existe dicha declaratoria general de inconstitucionalidad.

La segunda reforma, en íntima relación con la anterior, gira en torno a los derechos humanos, es una reforma de gran trascendencia que, en palabras de la Primera Sala de la propia SCJN “tuvo la inherente finalidad de fortalecer el compromiso del Estado mexicano respecto a la observancia, respeto, promoción y prevención en materia de derechos humanos, así como de ampliar

y facilitar su justiciabilidad en cada caso concreto, a través del denominado sistema de control convencional.”²⁷

La misma Primera Sala explica de manera muy precisa uno de los aspectos más relevantes de esta reforma de la siguiente manera:

“Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se modificó el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, rediseñándose la forma en la que los órganos del sistema jurisdiccional mexicano deberán ejercer el control de constitucionalidad. ... se estableció que todas las autoridades del Estado mexicano tienen obligación de respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el propio Estado mexicano es parte, lo que también comprende el control de convencionalidad.”*el énfasis es propio.²⁸

²⁷ Cfr. Tesis: 1a. CXCVI/2013 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1, Pág. 602.

²⁸ Vid. Tesis: 1a./J. 18/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, Pág. 420. Rubro: “CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD (REFORMA CONSTITUCIONAL DE 10 DE JUNIO DE 2011).” Por su parte, en el documento intitulado “REFORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA A LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES” publicado por la Dirección General de Servicios de Documentación, Información y Análisis de la Cámara de Diputados se destacan los siguientes aspectos de esta reforma constitucional:

“Los siguientes son algunos de los aspectos más destacables: De conformidad con los legisladores, los Derechos Humanos son definidos como el conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada, en el Decreto se enuncia de manera general que se trata de todos los reconocidos por la Constitución Federal y los de los tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

...

De manera general en el Decreto se presentan reformas y adiciones a los artículos constitucionales que abarca la reforma, de los cuales se destacan los siguientes aspectos:

- a) Se estableció que en México todas las personas, además de gozar de los Derechos Humanos reconocidos en la Constitución, también disfrutaran de los contenidos en los tratados internacionales de los que el mismo Estado sea parte.
- b) Que los tratados internacionales sirven como instrumentos interpretativos, en cuanto a normas relativas a la materia de Derechos Humanos.
- c) Se determinó la obligatoriedad para las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, así como prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones cometidas a los mismos” pp. 46-47. Gamboa Montejano, Claudia “REFORMA

Las dos reformas antes mencionadas tienen una importancia de suma trascendencia para el ordenamiento jurídico nacional, constituyen reformas de Estado cuyo análisis rebasa los alcances y propósito de esta investigación; sin embargo, claramente constituyen dos sucesos que permiten afirmar que la quinta etapa de esta reseña que se está desarrollando inicia justamente con motivo de estas dos reformas constitucionales, sobre todo al considerar los efectos que las mismas tendrán sobre el amparo contra normas de carácter general como lo habíamos venido conociendo.

De hecho un primer aspecto que necesariamente impactará en el ámbito tributario es que ahora nuestra Constitución Política reconoce en el capítulo I de su Título I a los derechos humanos y los distingue de las garantías individuales, las cuales ahora las conceptualiza como instrumentos para la protección de los derechos humanos, ello plantea la cuestión consistente en determinar si lo establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional seguirá siendo considerado como “garantías de justicia tributaria”, y de ser así ¿qué derecho humano protegen?

Sin entrar al fondo de esta interesante cuestión, para efectos de nuestra investigación consideramos que vía interpretación Constitucional el Alto Tribunal reconocerá las garantías de justicia tributaria previstas en el referido artículo 31, fracción IV constitucional, no precisamente como derechos humanos pero si tal vez como derechos fundamentales y no disminuirá el grado de protección que les ha venido otorgando a las mismas hasta la fecha.

Otro aspecto que va a impactar directamente en el amparo en contra de normas de carácter general es el relativo al interés legítimo, con la introducción de esta figura van a ser mayores las oportunidades para impugnar una norma

CONSTITUCIONAL RELATIVA A LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES” Recuento del proceso legislativo y de los principales instrumentos internacionales a los que alude dicha reforma. Junio 2012. Dirección General de Servicios de Documentación, Información y Análisis Dirección de Servicios de Investigación y Análisis Subdirección de Análisis de Política Interior. Comisión bicameral del sistema de bibliotecas. H. Cámara de Diputados. Consultado <http://www.diputados.gob.mx/cedia/sia/spi/SAPI-ISS-15-12.pdf> agosto 2013.

de carácter general que se estime inconstitucional pues muchos de los juicios promovidos bajo la vigencia de la anterior ley eran sobreseídos al no demostrar la quejosa su interés jurídico, cuestión que ahora podría dejar de ocurrir si al menos logra acreditar su interés legítimo.

Al analizar, más adelante, los aspectos más relevantes de la nueva ley de amparo en la materia de amparo contra normas de carácter general se ahondará en diversos aspectos que tienen su base fundamental en las reformas constitucionales del año 2011.

1.6.- Problemática actual.

Como resultado del desarrollo histórico de las etapas antes referidas, y en particular de la cuarta etapa, nuestro Máximo Tribunal, y en general el Poder Judicial Federal, se ha visto obligado a estudiar a fondo el sistema tributario mexicano y cada una de sus contribuciones más importantes ya que constantemente ha tenido decenas o miles, dependiendo el caso, de amparos indirectos contra leyes tributarias que hacen valer distintas argumentaciones, pretendiendo demostrar la inconstitucionalidad de las normas reclamadas.

Este uso excesivo del amparo fiscal ha generado que los contribuyentes impugnen cualquier elemento de las contribuciones. Esto es, ya no sólo se ponen en tela de juicio los elementos tradicionalmente considerados como esenciales, sino cualquier otro elemento que forme parte del gravamen, obligaciones materiales y también obligaciones formales.

Lo anterior ha implicado que la impugnación, defensa y definición de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas se haga mediante un análisis cada vez más detallado de las mismas, ante la demanda de los contribuyentes para que todos, o casi todos, los elementos o facetas del tributo

y de la obligación tributaria sean objeto de un análisis de constitucionalidad en lo particular.²⁹

Todo lo anterior permite afirmar que la determinación especializada de efectos en las sentencias que conceden el amparo contra una ley tributaria es una de las manifestaciones más sofisticadas y recientes de toda la evolución del amparo fiscal que se ha venido reseñando, ello es así porque para llegar a la concesión del amparo para determinados efectos ha sido necesario que nuestro Máximo Tribunal, previamente, ahondara en las características de las contribuciones, en sus elementos esenciales y variables, la clase de conceptos de violación que se hacían valer y hasta dónde era pertinente interpretar los efectos del amparo solicitado.

Otra razón que ha hecho necesaria la determinación especializada de efectos en las sentencias que conceden el amparo contra una ley tributaria son las importantes implicaciones que tiene una declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria aun cuando el efecto no sea *erga omnes*.³⁰

²⁹ Confirma lo anterior lo señalado por el Ministro José Ramón Cossío y el Lic. Juan Carlos Roa al afirmar que: “Dada la complejidad de la materia tributaria, este tipo de reclamos abundan en los planteamientos que se formulan en vía de amparo y **no pasa una semana en la Corte** sin que el pleno o las salas se pronuncien sobre los tratamientos diferenciados que se establecen en la legislación fiscal, tanto a nivel federal como local. Así, sin mayor esfuerzo, podemos traer a colación casos en los que se ha hecho valer que existe un trato diferenciado entre personas morales y personas físicas que realizan actividades empresariales; entre causantes del régimen de pequeños contribuyentes y los que no pueden acudir a éste; entre personas que realizan actividades gravadas por el IVA, y los que realizan actividades exentas; entre personas que enajenan acciones con un periodo de tenencia mayor a 12 meses, frente a los que las tuvieron por un lapso menor; y un largo etcétera” *énfasis añadido. Cossío Díaz, José Ramón y Roa Jacobo, Juan Carlos. “Amparos y política fiscal” en Enfoque, Suplemento del Diario Reforma, Domingo 29 de junio del 2008, p. 14.

³⁰ Con relación a este tema resulta ilustrativo lo que afirma Joaquín Brage: “Y es que es sabido que las sentencias de los órganos de la constitucionalidad se enfrentan con mucha frecuencia a problemas de mucho alcance político, social y económico, o de gran complejidad, **en especial cuando conllevan un “juicio a la ley”**, que es decir tanto como a los productos del legislador democrático, y es justamente esa gravedad consustancial a toda declaración de inconstitucionalidad –ya por el mero hecho de que supone la intervención del TC en el campo del legislador, democráticamente elegido, para “corregirlo”, pero a veces, además, por las importantes consecuencias **(financieras, especialmente)** que de ella pueden derivarse-, junto con la necesidad en ocasiones de evitar males mayores que los que se tratan de conjurar (así, respecto del principio de igualdad normativa), lo que explica por qué los diversos tribunales constitucionales, y el propio tribunal supremo norteamericano han ido descubriendo y creando, por medio de la interpretación constitucional **y normalmente sin base legal, diversas técnicas que modulan de alguna forma la declaración pura y simple de**

Al respecto, el siguiente párrafo, referido al Tribunal Constitucional de Guatemala, refleja parte del problema que, en un contexto similar también vive nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“Sin duda, para el Tribunal, el impacto económico de sus decisiones en materia tributaria, es una razón para preocuparse, aunque ello no ha de privar una declaratoria de inconstitucionalidad ante una vidente transgresión de una norma a la Constitución. Por ello, como se dijo, ha sido consistente en indicar que sólo cuando la inconstitucionalidad resulte evidente habrá de declararla porque, de lo contrario, si la norma se puede sostener, incluso por la vía de la interpretación, ha de quedarse en el ordenamiento legal, pues ha de respetarse el criterio de oportunidad y de necesidad aplicados por el Legislador al emitir la norma.”*el énfasis es propio³¹

De igual forma, en México resulta lógico que nuestra Suprema Corte, como Tribunal Constitucional, sopesa con mucho cuidado la posibilidad de resolver la inconstitucionalidad de una norma tributaria, especialmente si la sentencia tendrá como efecto sustraer de la esfera jurídica de la quejosa la obligación tributaria, es decir que ya no pague más la contribución por virtud de una declaratoria de inconstitucionalidad, dado que ello puede tener importantes repercusiones presupuestales en el mediano plazo³² y no permite atender el criterio de oportunidad y de necesidad aplicados por el Legislador.

inconstitucionalidad...”* el énfasis es propio. Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, coord; Interpretación constitucional, México, Porrúa, UNAM, 2005. pp. 150.

³¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Estructura y Atribuciones de los Tribunales y Salas Constitucionales de Iberoamérica. Libro electrónico. México, D.F., 2009, p.588.

³² Según Carlos Elizondo Mayer-Serra: “Aunque la tasa de éxito para la autoridad es relativamente alta, el costo para la autoridad hacendaria de ese 20 por ciento de contribuyentes que ganan es muy significativo. Según datos de la SHCP (Subsecretaría de Ingresos de la SHCP), entre 2002 y 2004 se regresaron al contribuyente por derrotas en los tribunales unos 42 mil millones de pesos ...” y, además: “No sólo están los asuntos perdidos. Está siempre la espada de Damocles respecto a los asuntos que se pueden perder. El costo en caso de perder los principales asuntos en juego de 2005 a 2006 hubiera implicado la pérdida de unos 282 mil millones de pesos (Subsecretaría de Ingresos, SHCP). Sirva como referencia que durante 2005

En México el criterio de oportunidad y de necesidad aplicados por el Legislador se ha reconocido como el principio de libre configuración legislativa con que cuenta el legislador en la materia tributaria³³ por virtud del cual se reconoce y respeta la libre configuración con la que cuenta el órgano legislativo, por lo que no le corresponde a la SCJN enjuiciar la ley, desde su punto de vista técnico, ni debe pronunciarse sobre el acierto o la eficacia de la decisión legislativa. Y, por otra parte, si se dan los presupuestos para entrar al estudio de la constitucionalidad de la ley tributaria, en principio, el análisis debe ser, según lo ha establecido la propia SCJN, de una intensidad débil³⁴ por lo

los ingresos tributarios fueron de 808,193 millones de pesos mientras que en 2006 los ingresos tributarios fueron de 890,078 millones. Elizondo Mayer-Serra, Carlos, *Op. cit.*, p. 368. El mismo autor junto con el Dr. Luis Manuel Pérez de Acha abundan al respecto al señalar que: “La interpretación constitucional de los derechos de los contribuyentes analizados en este texto ha vuelto oneroso e impredecible el proceso de recaudación tributaria. Tenemos un sistema en donde casi toda nueva ley fiscal o reformas a las ya existentes son motivo de litigio. Para un contribuyente importante, ampararse es una inversión razonable. En la medida en que la SCJN optó por no sólo frenar la acción del Ejecutivo, sino exigir el regreso de los impuestos, aun de impuestos al consumo que no habían sido pagados por el quejoso, se estimuló el utilizar la ruta jurídica, dado que el premio esperado podía ser muy alto.” Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel. “Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes.” en revista Cuestiones Constitucionales, núm. 14, 2006, p.124-125.

³³ Dicho reconocimiento a la libre configuración legislativa se mantuvo consistentemente durante la cuarta etapa que se ha reseñado, y al parecer seguirá la misma tendencia durante la quinta etapa tal y como se desprende la tesis de rubro y texto que se transcribe: Tesis 1a. XCI/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, Instancia: Primera Sala, Pág. 1090, Rubro y texto: “AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. LO SON AQUELLOS QUE CUESTIONAN LA MOTIVACIÓN QUE DA ORIGEN A UN NUEVO IMPUESTO. Los planteamientos que cuestionen si la creación de un impuesto es acertada, o no, o si el instrumento configurado por el legislador cumple o no con el fin indicado en su exposición de motivos devienen inoperantes, ya que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce y respeta la libre configuración con la que cuenta el órgano legislativo, por lo que no le corresponde enjuiciar la ley, desde su punto de vista técnico, ni debe pronunciarse sobre el acierto o la eficacia de la decisión legislativa.” *énfasis agregado. En armonía con el anterior criterio Ricardo Manuel Martínez expresa que: “...al legislador le corresponde la competencia para producir disposiciones agrupadas en documentos normativos con fuerza de ley, bajo el imperio de la libertad de configuración del legislador dentro del marco de posibilidades que la Constitución le ofrece para albergar distintas preferencias ideológicas y políticas. Por su parte, a la Suprema Corte, como tribunal constitucional del sistema jurídico mexicano, le corresponde el control de las normas jurídicas que se desprenden de las disposiciones por medio de la interpretación, bajo los principios de la exigencia de la interpretación conforme a la Constitución y el de conservación de la ley” (énfasis añadido) Martínez Estrada, Ricardo Manuel. “Efectos de las sentencias de amparo frente a normas administrativas y fiscales.” Publicaciones de los Becarios de la Corte Disponible en: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Paginas/trans_publicaciones_becarios.aspx.p.5.

que se estima que en caso de concederse el amparo, éste debe buscar, en la medida de lo posible, la subsistencia de la norma o de la interpretación de la norma que, al mismo tiempo, permita el respeto a los derechos del gobernado.

Aunado a todo lo anterior ahora estamos iniciando una nueva etapa en dónde cambia el paradigma de control de la constitucionalidad para extender su control y protección a los derechos humanos, y además se reforma de

³⁴ Este criterio ya ha sido reiterado en la décima época del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta en la tesis con datos de identificación y rubro siguientes: Tesis 1a. LIII/2012 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1, Instancia: Primera Sala, Pág. 882, Rubro: “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.” En la parte medular del texto se establece que: “Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran **requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad** y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.” *el énfasis es propio.

En este mismo sentido se pronuncia Laura Clérico al decir que: “En el marco de esta versión débil de la máxima de la idoneidad, “fomento” no implica que el medio deba contribuir en la *mayor medida* posible, de la *mejor manera* y con el *mayor grado de probabilidad* al logro del fin. Así ha alcanzado al Tribunal Constitucional Federal Alemán para dar por comprobada la idoneidad del medio seleccionado por el legislador con la posibilidad abstracta del fomento del fin. Si después de la aplicación de la regla de la idoneidad subsisten dudas, queda el medio establecido como adecuado técnicamente, si contribuye para el aumento gradual y abstracto de la realización del fin. En un sentido cuantitativo se entiende, así también, que para que se dé el “fomento” basta la realización en parte del fin. ... Finalmente, “fomento” implica contribución del medio para la realización del fin pero en general (en un aspecto cuantitativo), en conjunto. **Las leyes se suelen aprobar para reglar un número indefinido de casos y/o grupos de casos, pero si existe un grupo de casos en los cuales el medio no puede contribuir al logro del fin, esto no alcanzaría para sostener que la medida legislativa es “totalmente” inidónea.**” *el énfasis es propio. Clérico, Laura, “El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto” en El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional. Carbonell, Miguel. Editor. serie justicia y derechos humanos neoconstitucionalismo y sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, ed., 2008, pp. 131-132.

manera trascendente el juicio de amparo buscando dar una protección mas amplia y efectiva frente a la violación a los derechos humanos.

Así las cosas, el Alto Tribunal enfrenta una particular problemática al ubicarse en dos extremos opuestos, por un lado en diversas ocasiones, particularmente al resolver amparos masivos o relativos a grandes contribuyentes, se ve en la necesidad de tomar en consideración diversos aspectos de orden extrafiscal o presupuestal, sobre todo si los efectos del amparo son para que queden liberados de la obligación tributaria los quejosos ya que ello conlleva un alto impacto recaudatorio; por otra parte se encuentra la exigencia constante de los contribuyentes para que queden liberados de diversas obligaciones en materia tributaria que consideran inconstitucionales por violar sus derechos fundamentales.

En efecto, la SCJN es objeto de una importante presión por las consecuencias económicas y/o presupuestales de sus decisiones en materia de amparo contra leyes fiscales por lo cual podría estar dejando de lado diversas violaciones hechas valer por los contribuyentes ya que de estimarlas fundadas el perjuicio al fisco sería, en ocasiones, desproporcional al beneficio que se busca, lo cual se agrava notablemente si el efecto de dichos amparos consiste en desincorporar de la esfera jurídica de las quejosas la obligación tributaria y devolver las cantidades enteradas.³⁵

Si bien en la mayoría de los casos los quejosos buscan que se les sustraiga de su esfera jurídica la obligación de pagar el impuesto que impugnan, la Suprema Corte debe encontrar alternativas, como en varios casos

³⁵ Otra forma de ver la problemática que enfrenta la SCJN es expresada por Carlos Elizondo y Luis Manuel Pérez de Acha en los siguientes términos: "El privilegiar a la Hacienda Pública sobre la propiedad privada prohijaría la existencia de un Estado confiscador, al tiempo que induciría la desaparición gradual de la propiedad privada, con el consecuente decaimiento de los ingresos públicos. Decisiones de este tipo serían la génesis de un proceso involutivo de la Hacienda Pública y autodestructivo del Estado. Por otro lado, una interpretación ambivalente e irreflexiva del artículo 31, fracción IV, constitucional como garantía individual no sólo puede atentar contra la separación de poderes, sino también erosionar la capacidad de recaudación del Estado." Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel. "Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes." *Op. Cit.*, p 129.

ya lo ha hecho, para que en caso de advertir una posible inconstitucionalidad en la interpretación de una ley tributaria, en lugar de otorgar el amparo y sustraer dicha obligación tributaria de manera lisa y llana, se otorgue el amparo, en su caso, en contra del aspecto en específico que se considere inconstitucional precisando en los efectos del mismo amparo la interpretación que se debe dar a la norma reclamada, o inclusive se niegue el amparo pero determinando la interpretación correcta de la norma para que se aplique sin perjuicio para el quejoso y no se declare la inconstitucionalidad de la norma.

Planteada así la problemática que enfrenta el análisis actual de la constitucionalidad de las normas en materia tributaria, mediante el juicio de amparo indirecto, es que en la presente tesis se estudian algunos de los efectos dados a algunos amparos indirectos contra leyes tributarias más representativos y en los cuales se ha ido afinando y especializando dicha determinación de los efectos de la sentencia, dichos efectos además se contrastan con los efectos de las llamadas sentencias interpretativas; al respecto se propone el uso, en el amparo indirecto, contra normas generales en materia tributaria, de efectos similares a los de las referidas sentencias interpretativas, como una útil herramienta para que, a pesar de que se conceda el amparo a los quejosos, se logre una auténtica restitución en el goce de los derechos de los quejosos sin liberarlos de manera innecesaria de su obligación de contribuir al gasto público y, además, sin afectar en demasía la libre configuración del legislador.

Sin embargo, antes de hacer dicho análisis y dado que la presente tesis se enfoca en los efectos del control de la constitucionalidad de disposiciones de carácter general (particularmente tributarias), mediante el juicio de amparo indirecto, es indispensable hacer un breve análisis acerca de algunos de los principales aspectos legales y jurisprudenciales relativos a la concesión del amparo indirecto cuando el acto reclamado haya sido una disposición de carácter general, estudio que se realiza en el siguiente capítulo.

1.7.- Conclusiones del capítulo.

El desarrollo y evolución del amparo contra leyes tributarias en nuestro país, y en particular su relación con las garantías de justicia tributaria, históricamente puede dividirse en varias etapas, la primera de ellas tiene sus orígenes desde la vigencia de la Constitución de 1857, en esta etapa no se aceptó que la Suprema Corte pudiera juzgar si las leyes emitidas por el Congreso cumplían o no con los principios de proporcionalidad o equidad, pues se consideró que ello sólo podría remediarse mediante el voto.

En una segunda etapa, ya bajo la vigencia de la Constitución de 1917 la Suprema Corte, por primera vez, comenzó a abordar el análisis de la constitucionalidad de las leyes tributarias, específicamente por violación a las denominadas garantías de justicia tributaria que se contienen en el artículo 31, fracción IV constitucional.

En la tercera etapa, que abarca buena parte de la segunda mitad del siglo XX, la Suprema Corte adoptó definitivamente el criterio de analizar la constitucionalidad de las leyes tributarias a la luz de las garantías de justicia tributaria. Desde que el alto tribunal emprendió decididamente el análisis de la constitucionalidad de las leyes tributarias a la luz de las garantías de justicia tributaria, se enfrentó al dilema de controlar, mediante diversos controles de la constitucionalidad -entre los cuales se encuentra el juicio de amparo- la actuación del legislador para que las normas respeten la Constitución, pero sin que ello implique una intromisión injustificada o una parálisis legislativa. Ese dilema también se mantiene hasta nuestros días.

La cuarta etapa coincide con la novena época del semanario judicial de la federación, en la misma se desarrolló un aumento cualitativo y cuantitativo en lo que refiere a los amparos contra normas generales en materia tributaria, cualitativo porque gradualmente fueron aumentando en complejidad los argumentos con los que se buscaba la obtención del amparo, se pusieron en tela de juicio cada uno de los elementos de las contribuciones existentes, y de igual forma se creó toda una doctrina jurisprudencial acerca del significado y alcance de las garantías de justicia tributaria; por otra parte, se generó un aumento cuantitativo muy importante, llegando en ciertos casos a ser miles los

juicios de amparo que se presentaban ante cualquier reforma fiscal de relevancia.

A finales de la novena época del semanario judicial de la federación, se emitieron algunas jurisprudencias que han servido de contrapeso frente a la constante impugnación de las leyes en materia tributaria. En uno de dichos criterios se estableció el principio de que el diseño del sistema tributario corresponde a la libre configuración del legislador por lo que el Poder Judicial no debería analizar su constitucionalidad, a menos que vaya directamente en contra de lo dispuesto en la Constitución; en otro criterio, que podríamos considerar complementa el anterior, se estableció que el análisis de la constitucionalidad de las normas con efectos tributarios debería efectuarse bajo una “intensidad débil” justamente para respetar de mejor manera dicha ‘libre configuración del legislador en la materia tributaria’.

La mayoría de los efectos antes referidos, mismos que se generaron en la cuarta etapa, continúan presentes hasta la fecha.

Actualmente nos encontramos en los inicios de una nueva etapa, la quinta, su punto de partida lo marcan dos importantes reformas constitucionales, la primera de ellas en materia de amparo y la segunda relativa a los derechos humanos.

Los efectos y la trascendencia de dichas reformas en el amparo contra normas generales en materia tributaria aún son inciertos, si bien existen algunas figuras e instituciones que empezarán a modificarlo en el corto plazo, tales como el interés legítimo y la interpretación conforme a los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Una de las manifestaciones más sofisticadas y recientes de toda la evolución del amparo fiscal, es la determinación especializada de efectos en las sentencias que conceden el amparo contra una ley tributaria.

Ello es así, porque para llegar a la concesión del amparo para determinados efectos ha sido necesario que nuestro Máximo Tribunal, previamente ahondara, cada vez más, en las características de las contribuciones, en sus elementos esenciales y variables, la clase de conceptos de violación que se hacían valer y hasta dónde era pertinente interpretar los efectos del amparo solicitado.

Además, nuestra Corte como muchas otras en el mundo, se enfrenta a la problemática de que al declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias existe la probabilidad de importantes efectos financieros adversos.

En efecto, la SCJN es objeto de una importante presión por las consecuencias económicas y/o presupuestales de sus decisiones en materia de amparo contra leyes fiscales por lo cual podría estar dejando de lado diversas violaciones hechas valer por los contribuyentes pues de estimarlas fundadas el perjuicio al fisco sería, en ocasiones, desproporcional al beneficio que se busca, lo cual se agrava notablemente si el efecto de dichos amparos consiste en desincorporar de la esfera jurídica de las quejas la obligación tributaria y devolver las cantidades enteradas.

En el afán de dar cumplimiento al respecto de los principios de justicia tributaria sin afectar desmedidamente la libre configuración del legislador en la materia tributaria es que se analiza y propone la utilización de efectos similares a los de las llamadas sentencias interpretativas como una útil herramienta para que, a pesar de que se conceda el amparo a los quejosos, se logre una auténtica restitución en el goce de los derechos de los quejosos sin liberarlos de manera innecesaria de su obligación de contribuir al gasto público y, además, sin afectar en demasía la libre configuración del legislador.

CAPÍTULO II. ASPECTOS ESENCIALES DE LOS EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA NORMAS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

En el presente Capítulo se hace un análisis legal y jurisprudencial de los efectos de la concesión del amparo contra normas generales³⁶, según lo prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 80 de la Ley de Amparo abrogada, así como de conformidad con las disposiciones vigentes de la nueva ley de amparo.

Como es sabido, el juicio de amparo indirecto contra leyes forma parte del Juicio de Amparo³⁷, institución cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, en términos generales, se constituye como uno de los más importantes medios de control de la constitucionalidad de leyes y de actos que se encuentran previstos en nuestra Carta Magna.

De acuerdo con el maestro Fix-Zamudio el amparo contra leyes tiene una doble configuración, siendo la primera de ellas la que lo ha calificado como acción de inconstitucionalidad³⁸ en virtud de que: implica un ataque frontal, directo contra el ordenamiento legislativo, entendido éste en su sentido material, es decir que comprende también las disposiciones reglamentarias y los tratados internacionales aprobados por el Senado Federal.³⁹

³⁶ Conviene recordar que la reforma constitucional del año 2011 introdujo una distinción en el ámbito de validez personal de los efectos de la concesión del amparo según se trate de normas generales en materia tributaria o no, ya que para el caso de normas generales en materia tributaria se mantiene la relatividad de las sentencias como único alcance posible de efectos.

³⁷ El Dr. Fix Zamudio afirma que en la actualidad la institución del Juicio de Amparo se ha vuelto altamente compleja, y que, sin embargo dentro del mismo pueden descubrirse algunas funciones esenciales, una de las cuales es, precisamente, la del amparo contra leyes. Fix Zamudio, Héctor. *Op. Cit.* p. 836.

³⁸ Desde luego dicha denominación no deberá confundirse con la que corresponde a diverso medio de control constitucional previsto en la fracción II del artículo 105 constitucional.

³⁹ *Cfr.* Fix Zamudio, Héctor. Derecho Constitucional Mexicano y Comparado, Edit. Porrúa, 3ª ed., México 2003, pp. 838.

Acerca del objeto del amparo indirecto contra leyes, es oportuno señalar que la expresión 'leyes' deberá interpretarse en sentido amplio, esto es, como amparo contra disposiciones de carácter general pues no sólo se impugnan normas o disposiciones que constituyan formal y materialmente una Ley sino que basta que sea una disposición de carácter general para que sea impugnabile vía amparo.

Lo anterior ya ha sido recogido en la reforma constitucional al artículo 103 publicada el día 6 de junio del año 2011 en la cual se estableció literalmente que:

“Art. 103.- Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte”

No obstante lo anterior, es importante hacer la salvedad de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado el criterio de que el término “leyes” no incluye las reformas constitucionales ya que el Órgano Reformador de la Constitución, realizando una función de carácter exclusivamente constitucional, no equiparable a la de ninguno de los órdenes jurídicos parciales, constituye una función soberana, no sujeta a ningún tipo de control externo, porque en la conformación compleja del órgano y en la atribución constitucional de su función, se encuentra su propia garantía.⁴⁰

2.1.- Relatividad de las sentencias y efectos *erga omnes*.

⁴⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis P./J. 39/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, Septiembre de 2002, Instancia: Pleno, Página: 1136, Rubro: “PROCEDIMIENTO DE REFORMAS Y ADICIONES A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. NO ES SUSCEPTIBLE DE CONTROL JURISDICCIONAL.”

Por virtud de lo establecido en la fracción II del artículo 107 constitucional las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda. Este precepto constitucional aplicado al juicio de amparo indirecto contra leyes es lo da lugar a lo que en la doctrina se conoce como la fórmula Otero o el principio de la relatividad de las sentencias de amparo, mismo que podemos encontrar de manera más clara en el artículo 76 de la Ley de Amparo abrogada al establecer que las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

En el mismo artículo 107 constitucional se establece que cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se supere el problema de inconstitucionalidad, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria. Esto es lo que da lugar a los efectos *erga omnes* de la declaratoria de inconstitucionalidad.

Como puede observarse del texto constitucional antes mencionado, con la reforma constitucional no ha desaparecido la denominada fórmula Otero sino que el principio de relatividad de las sentencias sigue persistiendo como la regla general, si bien se abre por primera vez la posibilidad de la declaratoria

general de inconstitucionalidad de una norma general pero cumpliendo determinados requisitos especiales.⁴¹

Lo anterior es sin duda uno de los aspectos más importantes de la reforma constitucional al juicio de amparo publicada el 6 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación; sin embargo para la materia tributaria el propio texto Constitucional es claro en señalar que dicha innovación no será aplicable a normas generales en materia tributaria.⁴²

Es así que el principio de relatividad de las sentencias o “Fórmula Otero”, mantiene una especial relevancia en el amparo indirecto contra leyes en

⁴¹ El principio de relatividad de las sentencias en el amparo indirecto cuando se reclaman disposiciones de carácter general ha recibido muchas críticas, esencialmente porque se puede dar el caso de que a pesar de existir criterio jurisprudencial que determine que la norma de carácter general es inconstitucional todos los gobernados que no hubieran acudido al juicio de garantías seguirán obligados al cumplimiento de dicha Ley a pesar de haber sido declarada inconstitucional. Uno de los autores más críticos en este sentido es el Maestro Juvenio V Castro quien afirma: “Para nosotros, por lo tanto, en puridad afirmamos que no existe *Amparo contra Leyes*; sólo existe un *estado de excepción*, que permite la no aplicación de la ley a una persona concreta que fue lo suficientemente hábil y diligente para apreciar por sí misma que el acto legislativo es contrario a la Ley Fundamental y que se encuentra en una situación de privilegios frente a otros muchos omisos...” Castro V, Juvenio. Hacia el amparo evolucionado Edit. Porrúa, Sexta ed., México, 2003. p. 18.

⁴² En el proceso legislativo de la reforma constitucional de mérito no se exponen las razones de esta excepción, ni tampoco se establece qué debe entenderse por ‘materia tributaria’, estimamos que será la SCJN quien finalmente interpretará los alcances de esta disposición constitucional. Ahora bien, resulta polémica esta decisión del constituyente permanente ya que ni siquiera se exponen las razones de esta exclusión que, de esta forma, introduce una distinción a nivel constitucional de las normas tributarias que pareciera busca proteger los intereses del fisco de manera especial; todo indica que una declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria se consideró algo indeseable y que podría poner en cierto riesgo las finanzas públicas razón por la cual simplemente se optó por desaparecer dicha posibilidad.

Al respecto conviene recordar un antecedente de iniciativa de reforma a la constitución que específicamente proponía la adición de la fracción VII Bis al artículo 107 constitucional; dicha reforma buscaba reformar de manera muy importante el denominado “amparo fiscal”, en esencia se proponía que dicha clase de juicios se resolvieran en una sola instancia y una sola vez por el Pleno de la SCJN pero, por otra parte, no permitía que se hicieran devoluciones de los impuestos pagados con fundamento en una norma que, eventualmente, podría ser declarada inconstitucional, este último punto en particular le acarreo muchas críticas y la iniciativa se detuvo en el Senado, sobre todo porque ya se tenía prevista la reforma al juicio de amparo que hoy se encuentra vigente.

Desde mi punto de vista, la exclusión de las normas generales en materia tributaria fue una decisión más política que técnica o jurídica ya que bien podría permitirse la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas en materia tributaria, sin que ello necesariamente implique un grave riesgo para las finanzas públicas, sobre todo porque la votación calificada de mayoría de Ministros que se pide (ocho de once) para que tenga efectos *erga omnes* es muy alta y sería difícil lograr ese consenso a menos que realmente lo ameritara; por otra parte el uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas también ayudaría a disminuir ese riesgo.

materia tributaria puesto que no debe olvidarse que la Ley tiene la característica de generalidad y abstracción lo que, en aplicación del mencionado principio, implica que aún cuando se obtenga una sentencia que conceda el amparo por declarar que determinada Ley es inconstitucional, dicha Ley seguirá siendo vigente y aplicable para el resto de los gobernados que no tengan la protección de la justicia federal, o dicho de otra forma, la declaratoria de inconstitucionalidad sólo tendrá validez en relación con el quejoso.⁴³

Dentro de la nueva ley de amparo se reconoce desde luego la posibilidad de la declaratoria general de inconstitucionalidad; sin embargo, como ya se dijo, ello no será aplicable a la materia tributaria.

Con respecto a los efectos relativos de la concesión de un amparo contra leyes, esto es, sin considerar la posibilidad de una declaratoria general de inconstitucionalidad, la Suprema Corte ya ha determinado que “la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso”, así tenemos que en el análisis de la constitucionalidad de una ley impugnada vía juicio de amparo el juzgador analiza la norma en abstracto; sin embargo, la determinación de su inconstitucionalidad y de su inaplicación sólo tendrá efectos sobre la quejosa, como consecuencia de lo anterior no podrá aplicarse dicha norma con actos de aplicación posteriores a los que impugnó ya que dichos actos se estarían fundando en una norma declarada inconstitucional en relación con la quejosa.⁴⁴

⁴³ Conviene tener presente que dentro de la nueva ley de amparo en su artículo 5º se reconoce, entre otras, la posibilidad de que puedan promover el juicio de amparo quienes cuenten con un interés legítimo colectivo, lo anterior permite considerar que en caso de que se conceda el amparo contra una norma de carácter general, si el quejoso es titular de un interés legítimo colectivo el efecto del amparo beneficiará a una colectividad de individuos.

⁴⁴ Vid Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: P./J. 112/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Novena Época, Noviembre de 1999, Instancia: Pleno, Página: 19, Rubro: “AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA.”

De igual forma, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el efecto protector de las sentencias de amparo únicamente alcanza al texto legal que fue materia de análisis en el juicio, no así a sus reformas ni a una ley posterior que reproduzca su contenido⁴⁵, por lo anterior, una vez que la norma reclamada sufra una reforma se abre nuevamente la posibilidad de impugnarla con motivo precisamente de dicha reforma y además también se podrán impugnar aquellas disposiciones cuyo alcance, sentido o aplicación se hayan visto afectados por la reforma en cuestión.⁴⁶

Por lo anterior la Corte ha estimado que es procedente el juicio de garantías que se intente en contra de la reforma de una norma general ya declarada inconstitucional respecto del quejoso, cualesquiera que sean sus similitudes o diferencias esenciales o accidentales con el texto anterior pues, se trata de actos legislativos diversos, en cuanto constituyen distintas manifestaciones de la voluntad del órgano respectivo, y además el principio de seguridad jurídica exige que sea el Juez Federal quien, en un nuevo proceso, califique la regularidad constitucional del texto reformado o sustituto del ya analizado, para evitar que esta cuestión quede abierta a la interpretación subjetiva de las partes y que el quejoso quede en estado de indefensión.⁴⁷

⁴⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: P./J. 89/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Novena Época, Diciembre de 1997, Instancia: Pleno, Página: 10, Rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA. CUANDO SE REFORMA UNA LEY DECLARADA INCONSTITUCIONAL O SE SUSTITUYE POR UNA DE CONTENIDO SIMILAR O IGUAL, PROCEDE UN NUEVO JUICIO POR TRATARSE DE UN ACTO LEGISLATIVO DISTINTO." En el mismo sentido la tesis: P. CXXXVIII/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IV, Novena Época, Noviembre de 1996, Instancia: Pleno, Página: 136, Rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA. LA SENTENCIA SOLO PROTEGE AL QUEJOSO MIENTRAS EL TEXTO EN QUE SE CONTIENEN NO SEA REFORMADO O SUBSTITUIDO POR OTRO."

⁴⁶ *Vid* Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: P./J. 114/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Novena Época, Noviembre de 1999, Instancia: Pleno, Página: 18 Rubro: "AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS."

⁴⁷ No obstante lo terminante de la conclusión sostenida actualmente por la Corte, es oportuno mencionar que de conformidad con lo que nos dice el autor Genaro Góngora Pimentel, todavía a mediados del siglo pasado el Alto Tribunal sostenía el criterio de que el efecto de un amparo contra leyes se extendía a la materia o contenido de la ley por lo que, el amparo obtenido protegía en contra de la aplicación de la ley originalmente reclamada y también en contra de las posteriores leyes que surgieran en el mismo sentido que la primeramente reclamada. *Cfr.*

2.2.- Legislación y jurisprudencia respecto de los efectos restitutorios de la concesión en el amparo indirecto contra leyes.

En el presente apartado se hará un análisis de los efectos de la concesión del amparo indirecto contra normas de carácter general, atendiendo desde luego a lo establecido en la Ley de Amparo abrogada así como a la ley de amparo vigente, lo anterior debido a que aún nos encontramos en la etapa de transición entre estas dos leyes, además el estudio de lo que establecía la anterior ley de amparo permitirá comprender de mejor manera la interpretación que sobre dicho tema ha sentado nuestro Máximo Tribunal.

2.2.1. Regulación en la ley de amparo abrogada.

El precepto que regía lo relativo a los efectos restitutorios de las sentencias de amparo en la ley de amparo abrogada era el artículo 80 de la Ley de Amparo que establecía lo siguiente:

“ARTICULO 80.- 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. “

Del anterior precepto se establecen las siguientes premisas con respecto a la concesión del amparo:

- Tiene por objeto restituir al agraviado en el pleno goce la garantía individual violada.

Góngora Pimentel, Genaro David. Introducción al estudio del Juicio de Amparo. Edit. Porrúa, 8ª. ed., México, 2001. p. 68 y ss.

- Si el acto es positivo, la forma de obtener dicha restitución se logra restableciendo las cosas al estado que guardaban hasta antes de la violación.
- Si es negativo, el efecto será obligar a la autoridad para que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate.

Las anteriores aseveraciones cobran un especial sentido en el caso del amparo indirecto contra leyes, pues debe considerarse que el acto reclamado como tal lo constituyen las leyes, mismas que deben considerarse como actos positivos en la generalidad de los casos; sin embargo también pueden considerarse actos negativos como cuando se reclaman omisiones legislativas que causan agravio a los quejosos.

El precepto analizado ordenaba que en el caso de actos de naturaleza positiva la restitución de garantías se realiza restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.

Con respecto a la interpretación del anterior precepto resulta ilustrativo el análisis contenido en la ejecutoria de la Contradicción de Tesis 190/2007⁴⁸ resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en dicha ejecutoria se refiere que, en un primer momento, el Alto Tribunal había sostenido el criterio de que cuando se reclamara una ley en su carácter de autoaplicativa el efecto protegería al quejoso en contra de la Ley y no podría serle aplicada posteriormente tampoco mediante un acto de aplicación, mientras que si el amparo se promovía por motivo de un acto de aplicación el efecto del amparo sólo lo protegería en contra de dicho acto de aplicación, pero la ley sí le podría ser aplicada a la quejosa con motivo de un nuevo acto de aplicación, con lo que se abría la posibilidad de que acudiera al juicio de garantías en contra de los subsiguientes actos de aplicación.⁴⁹

⁴⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. CONTRADICCIÓN DE TESIS 190/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados primero y tercero, ambos en materia administrativa del segundo circuito.

⁴⁹ Este criterio dio lugar a la tesis jurisprudencial, publicada con el número quinientos ocho del Tomo VI, Materia Común, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación del año de mil

El anterior criterio fue abandonado por el Tribunal Pleno en sesión del día treinta de junio de mil novecientos ochenta y ocho, al fallar por mayoría de diez votos el amparo en revisión número 5232/86 promovido por Vitrocrisa Toluca, Sociedad Anónima, en el cual resolvió que los efectos de una sentencia que declara inconstitucional una ley, haya sido reclamada por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto concreto de aplicación, son los de proteger al quejoso contra la aplicación presente y futura de dicha ley⁵⁰.

Un año después la SCJN ratificó dicho criterio al determinar que “...*si se concedió el amparo, el efecto inmediato será nulificar la validez jurídica de la ley reclamada en relación con el quejoso y si el juicio se promovió con motivo del primer acto de aplicación, éste también será contrario al orden constitucional; dentro del mismo supuesto de concesión del amparo, ninguna autoridad puede volverle a aplicar válidamente la norma jurídica que ya se juzgó, dado que la situación jurídica del quejoso se rige por la sentencia protectora.”⁵¹ énfasis añadido.*

El anterior criterio fue ratificado por el Tribunal Pleno en la ejecutoria del incidente de inejecución de sentencia 142/94 promovido por Porcelanite, Sociedad Anónima de Capital Variable, resuelto por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el cuál se efectuó un estudio histórico de la evolución de los efectos del amparo contra leyes del que se destaca lo siguiente:

novecientos noventa y cinco, bajo el rubro y texto siguiente: "SOBRESEIMIENTO IMPROCEDENTE EN AMPAROS PROMOVIDOS POR EL MISMO QUEJOSO. Si las autoridades responsables son las mismas en dos juicios de amparo promovidos por el mismo quejoso, pero los actos reclamados y en especial los de aplicación, son diversos, no procede sobreseer en el segundo juicio."

⁵⁰ Las consideraciones vertidas en dicha ejecutoria, dieron lugar a interrumpir el criterio anterior e integrar la tesis jurisprudencial doscientos del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice citado, con el rubro de: "LEYES, AMPARO CONTRA. DEBE SOBRESEERSE SI SE PROMUEVE CON MOTIVO DEL SEGUNDO O ULTERIOR ACTO DE APLICACIÓN."

⁵¹ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: P./J. 31 [P. 5/89], Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, III, Primera Parte, enero a junio de 1989, Instancia: Pleno, Página: 228. Rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN."

“CONSIDERANDO:

(...)

El efecto inmediato de la sentencia protectora contra una ley es nulificar su eficacia jurídica en relación con el quejoso, pues si mediante el examen de los conceptos de violación el órgano de control constitucional la consideró conculcatoria de sus garantías constitucionales resolviendo protegerlo y ampararlo, tal resolución es determinante para que deje de tener validez jurídica y vigencia para él, sin que ello quiera decir que la ley pierda sus características de generalidad y obligatoriedad, pues continúa siendo de observancia obligatoria para todos aquellos gobernados que estén colocados en la hipótesis normativa y que no gocen de la Protección Constitucional. Por vía de consecuencia, si el quejoso solicitó y obtuvo el amparo con motivo del primer acto de aplicación, al estar fundado en ley inconstitucional, ese acto de aplicación adolece del mismo vicio, y ninguna autoridad puede volverle a aplicar la ley que ya se juzgó, dado que las relaciones entre el quejoso y la ley se rigen por la sentencia protectora. [el énfasis es añadido]

El extracto antes transcrito contiene una interpretación respecto de lo que debe entenderse por “restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación” para el caso del amparo indirecto contra leyes, debiendo entenderse que la restitución de garantías en materia de amparo indirecto contra leyes se logra mediante la nulificación de la validez jurídica de la ley reclamada en relación con el quejoso, asimismo se enfatiza que **las relaciones entre el quejoso y la ley se rigen por la sentencia protectora.**

Ahora bien, la nulificación antes referida plantea la siguiente cuestión ¿será posible que la situación del quejoso quede regulada por una norma anterior a la que se declara nula? En la misma ejecutoria que ha quedado citada se responde lo anterior:

“ (...)

En este sentido, carece de razón la autoridad responsable cuando estima que si el efecto del amparo es destruir el decreto que creó la ley declarada inconstitucional, la consecuencia lógica es la reviviscencia de la ley por él derogada, es decir, su puesta en vigor nuevamente, pues tal aseveración se apoya en una inexacta apreciación de la naturaleza y efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de la ley.

Ya antes se apuntó, al analizar el principio de relatividad, que la sentencia de amparo en nuestro país no afecta la vigencia de una ley, sino sólo protege al particular contra su aplicación concreta.

La circunstancia de que el fallo protector no lesione la vigencia de una ley implica necesariamente que esta última, tanto formal como materialmente, sigue perteneciendo al ordenamiento positivo existente en el momento de dictarse la sentencia, de modo tal que por virtud de dicha sentencia no puede reincorporarse al derecho positivo una ley que por voluntad del legislador ha dejado de pertenecer a él, pues ello significaría lesionar las atribuciones de orden legislativo conferidas a órganos distintos de los judiciales encargados del control constitucional, cuando en el texto de la Carta Fundamental existe una prohibición expresa de que la sentencia de amparo trascienda al ámbito de la formación y vigencia de la ley.

Como se dijo a propósito de la pretensión de la quejosa de que en cumplimiento de la sentencia de amparo se dejara insubsistente sólo en su favor la expedición, promulgación, refrendo y publicación de la ley declarada inconstitucional, debe advertirse que la sentencia de amparo sólo incide sobre los actos de aplicación y la conducta de las autoridades aplicadoras, pero no trasciende a la configuración del derecho ni a las facultades legislativas de los órganos estatales, pues este campo es ajeno al reservado para el ejercicio de las atribuciones concedidas a los órganos de control constitucional.

Si el legislador decidió derogar una ley y crear una nueva que se estimó inconstitucional, en cumplimiento de la sentencia de amparo no puede someterse a la parte quejosa a la ley derogada, pues además de que su sujeción a dicho ordenamiento no fue materia del juicio, ello no sería propio

de la mera inaplicación de la ley viciada, sino la creación de un status jurídico distinto del regido por ésta que carecería totalmente de fundamento.

Lo anterior no significa, desde luego, desconocer que por virtud del fallo se coloca a la parte quejosa en una situación favorable respecto de aquella en que se hallan los demás sujetos de la ley reclamada, pero ello no es más que la consecuencia lógica del deber de reparar su esfera jurídica de la lesión causada por un acto inconstitucional.” [énfasis agregado]

El tema en análisis en la ejecutoria antes transcrita plantea diversas interrogantes, en primer lugar se entiende claramente la postura planteada en la ejecutoria en el sentido de que la ley, tanto formal como materialmente, sigue vigente y surtiendo todos sus efectos, salvo por lo que refiere al quejoso; sin embargo la primera cuestión que surge es si lo más adecuado es que entonces su situación quede sin ser regulada por ninguna Ley, ¿ese es el estado que guardaban las cosas antes de la violación?, ¿cómo se regula su situación jurídica a partir de la obtención del amparo si el efecto del mismo ha dejado un vacío jurídico aun cuando sólo sea relativo?, ¿Inaplicar la norma es la única forma de restituir al quejoso en el goce de la garantía violada?

Las anteriores preguntas surgen a partir de considerar de nueva cuenta el argumento que desestima la Suprema Corte en la ejecutoria que se acaba de transcribir pues queda claro que una vez obtenido el amparo la relación entre la Ley impugnada y el quejoso se rige por la sentencia de amparo, y también se ha dicho que dicha relación normalmente constituye una situación jurídica en la cual la Ley adquiere una nulidad con efectos particulares, empero ello por sí sólo no parece restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación, o al menos no en todos los casos.

En este sentido, no debe olvidarse que la creación de un *status* jurídico distinto al regido por la Ley, es precisamente el fin que se busca con el amparo indirecto contra leyes y, por otra parte, la restitución en el goce de garantías que se busca con el juicio de amparo no tiene por qué limitarse a la inaplicación

de la ley viciada y menos aún si con ello se genera una laguna legal individualizada o 'relativa'.

Es importante precisar que las leyes regulan situaciones abstractas, hipótesis en las cuales se puede ubicar en un momento dado el quejoso, y en este tenor el efecto de la sentencia consistente en anular la aplicación de la Ley impugnada en relación con el quejoso, no necesariamente permite restablecer las cosas *'al estado que guardaban'* pues la nulificación de la norma podría en algunos casos dejar un vacío jurídico –o laguna legal 'relativa'- en el cual la situación del quejoso ya no se encuentre regulado por ninguna norma.⁵²

Ahora bien, se estima que la *'reparación'* que debe buscarse con la sentencia de amparo no se asimila necesariamente con la sola inaplicación de la norma reclamada sino que, en algunos casos, puede ser necesario además **determinar la situación jurídica de la quejosa, nacida a partir de la concesión del amparo**, y aunque ello podría seguir dando un beneficio a la parte quejosa frente al resto de los gobernados, sería un beneficio acotado a lo que realmente causó agravio a la quejosa.

Una objeción a lo que se propone consiste en que de hacerlo de esta manera se podría considerar que el Tribunal Constitucional esta "legislando".

No comparto esa opinión ya que, en primer lugar, no se actualiza el acto legislativo desde el punto de vista formal, ni desde el punto de vista material, pues el órgano jurisdiccional no estaría creando disposiciones generales, abstractas e impersonales, características esenciales a cualquier ley.

⁵² De ahí que considero que al menos resultaba pertinente el agravio que hizo valer la autoridad en el incidente de inejecución de sentencia antes transcrito en el sentido de que si el efecto del amparo es destruir el decreto que creó la ley declarada inconstitucional, la consecuencia lógica sería la reviviscencia de la ley por él derogada. Considero que el error del agravio de la autoridad consistió en que pretendió la reviviscencia de la ley derogada lo cual es imposible para una sentencia de amparo en atención al principio de relatividad de las sentencias; pero en atención a que las relaciones entre el quejoso y la ley impugnada una vez que se obtiene el amparo se rigen por la sentencia protectora, estimo que resulta válido que el efecto del amparo no se constriña sólo a la nulificación de la norma reclamada, sino que, en ciertos casos, también sea válido determinar la forma en que le debe o puede ser aplicada la norma sin que se violen sus derechos.

Por otra parte, no debemos olvidar que la propia Suprema Corte ha precisado que el efecto del amparo tiene un carácter meramente 'relativo al quejoso', lo que significa que en todo momento deja incólume la vigencia de la Ley analizada -salvo por lo que refiere al quejoso-, más no se crea una nueva ley, sino que únicamente las relaciones entre la ley y el quejoso ahora se encuentran regidas por la sentencia de amparo.

Estas relaciones, es decir estos efectos y consecuencias jurídicas entre la ley y el quejoso no pueden agotarse en una mera nulificación, algunas veces hace falta que el órgano jurisdiccional precise de manera más explícita la nueva situación jurídica de los quejosos.

Ahora bien, en muchos casos el fundamento para que el juzgador haga lo anterior no se encuentra en la propia Ley declarada como inconstitucional; sin embargo, debe recordarse que el amparo es un medio de control de la constitucionalidad por lo que en principio debería ser el propio texto constitucional el que sirva de fundamento para determinar de manera más precisa y explícita la nueva situación jurídica de la quejosa en relación con la norma declarada inconstitucional, a pesar de que ello implique ir más allá de la mera nulificación de la norma

Es por lo anterior que tampoco se comparte la conclusión contenida en la ejecutoria arriba transcrita de que si bien por virtud del fallo se coloca a la parte quejosa en una situación favorable respecto de los demás sujetos de la ley reclamada, ello es la 'consecuencia lógica' del deber de *reparar* su esfera jurídica de la lesión causada por un acto inconstitucional; en efecto, en muchos casos se llega a otorgar la protección de la justicia federal para no pagar un impuesto al considerarlo inconstitucional bajo el argumento de que al ser inconstitucional debe quedar fuera de la esfera jurídica de la quejosa dicha obligación; sin embargo si bien es cierto que la quejosa no debe sufrir la aplicación de una norma inconstitucional, ese solo hecho tampoco la debería legitimar necesariamente para que en todos los casos goce de un derecho a no tributar, del cual no gozaba antes de obtener una sentencia favorable, al

contrario debe seguir cumpliendo con su obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos, y con fundamento en esa obligación constitucional es que el juzgador puede librarlo de los vicios de la inconstitucionalidad de la ley, pero sin ir en contra de las obligaciones de contribuir que la propia Constitución establece.⁵³

Es en este contexto que se estima útil y oportuno acudir a las denominadas sentencias interpretativas, dado que los efectos que se utilizan en las mismas podrían ser una forma válida de restitución en el goce de garantías, ya que a pesar de conceder el amparo a la quejosa los efectos de las ejecutoria no quedan en la sola declaratoria de inconstitucionalidad de una norma con su consiguiente inaplicación, sino que buscan neutralizar el vicio de inconstitucionalidad pero sin que se afecte de manera desproporcionada al Estado con una declaratoria de inconstitucionalidad.⁵⁴

2.2.2. Regulación en la nueva ley de amparo.

Como ya se dijo en el capítulo anterior, uno de los eventos que ha marcado una nueva etapa dentro del juicio de amparo contra leyes es la reforma constitucional al juicio de amparo del año 2011. Esta reforma a su vez dio lugar a la emisión de una nueva ley de amparo, misma que entró en vigor el 3 de abril de 2013.

⁵³ Apoya esta consideración el siguiente criterio Jurisprudencial: Tesis: 2a./J. 184/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Novena Época, Octubre de 2007, Instancia: Segunda Sala, Página: 395 Rubro: "SENTENCIAS DE AMPARO. SUS EFECTOS RESTITUTORIOS SÓLO PUEDEN MATERIALIZARSE RESPECTO DE LOS DERECHOS DEL GOBERNADO LEGÍTIMAMENTE TUTELADOS."

⁵⁴ En este sentido Patricio Zapata Larraín comenta que: "... existe precisamente, una práctica jurisprudencial y una teoría que la sustenta, que postula, precisamente, que en casos como los descritos –una disconformidad probable o argüible con la Constitución- el Tribunal Constitucional deberá recurrir a decisiones "menos drásticas" que la invalidación del precepto , neutralizando el vicio sin la necesidad de recurrir a la declaración irrevocable de inconstitucionalidad" Zapata Larraín, Patricio. *"Las sentencias atípicas en el Tribunal Constitucional Chileno"* en Estudios Constitucionales, noviembre, vol. 4, número 2, Centro de Estudios constitucionales, Santiago, Chile, 2006, p. 177.

Son muchos y de suma trascendencia los cambios en la institución del amparo derivados de las anteriores reformas; por lo que refiere a la nueva ley de amparo la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁵ destaca los siguientes:

1. Los derechos humanos como objeto expreso de protección del juicio de amparo.
2. La ampliación de la esfera de protección del juicio de amparo contra normas generales, actos u omisiones.
3. El concepto ampliado de autoridad.
4. La introducción del interés legítimo.
5. La atención prioritaria de asuntos, de manera excepcional y cuando exista una urgencia atendiendo al interés social o al orden público, siempre que lo soliciten los presidentes de las Cámaras del Congreso de la Unión o el Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal al Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
6. La introducción de medios tecnológicos como la firma electrónica, la posibilidad que ésta provee de realizar promociones y la integración de expedientes electrónicos.
7. El establecimiento de una tramitación genérica para los incidentes.
8. La sistematización de las normas relativas al amparo directo y al amparo indirecto.
9. La emisión de una declaración general de inconstitucionalidad ante la resolución jurisprudencial de las salas o el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que determinen la inconstitucionalidad de una norma general.
10. La introducción del amparo adhesivo.
11. La resolución de contradicciones de tesis por Plenos de Circuito.
12. La eliminación del sobreseimiento por inactividad procesal y la caducidad de la instancia.
13. La sistematización de las medidas de apremio.

⁵⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Microsotio web de la Nueva Ley de Amparo. Documentos Relacionados. Nota Introdutoria. Disponible en <http://www.sitios.scjn.gob.mx/leyamparo/sites/default/files/archivos/NotaIntrodutoria.pdf>, México, 2013. p.1.

14. La introducción de delitos en materia de amparo para evitar remisiones a la legislación penal.

En razón de que la presente tesis se enfoca en el estudio de los efectos concesorios de los amparos en contra de normas de carácter general analizaremos el tratamiento general que la nueva ley le da a dicha cuestión.

Se observa que se ha puesto especial atención a los efectos de la sentencia que concede el amparo, en primer lugar se encuentra el artículo 77 el cual en su primera parte establece lo siguiente:

“Artículo 77. Los efectos de la concesión del amparo serán:

- I. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo se restituir al quejoso en el pleno goce del derecho violado, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; y
- II. Cuando el acto reclamado sea de carácter negativo o implique una omisión, obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate y a cumplir lo que el mismo exija.

En el último considerando de la sentencia que conceda el amparo, el juzgador deberá determinar con precisión los efectos del mismo, especificando las medidas que las autoridades o particulares deban adoptar para asegurar su estricto cumplimiento y la restitución del quejoso en el goce del derecho.

...”

Como se desprende de lo anterior, el proyecto conserva, en términos generales, lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley de Amparo abrogada, con la adición de que el acto reclamado puede ser una *omisión* en cuyo caso se debe obligar a la autoridad responsable a respetar el derecho de que se trate.

Este aspecto de la omisión y el efecto que tendría el amparo que se concediera en su contra, en tratándose de la impugnación de normas de carácter general en materia tributaria, permite hacer algunas consideraciones sin ahondar en el tema, que en realidad requiere un estudio profundo.

En primer lugar se estima que deberá continuar siendo inaplicable el amparo contra disposiciones de carácter general cuando se impugne una omisión legislativa pues no resultaría factible obligar a la autoridad responsable, que en este caso lo será el Poder Legislativo, a legislar para subsanar las eventuales omisiones legislativas que se estimen que lesionen los derechos de los quejosos.⁵⁶

Sin embargo, también debe considerarse que en el amparo contra normas de carácter general, en materia tributaria, el efecto del amparo nunca ha tenido un efecto general, siempre ha sido un efecto 'relativo al quejoso' y, en este sentido, también un amparo en contra de una omisión legislativa no necesariamente se tendría que traducir en una modificación legislativa, sino en que se corrigiera la omisión legislativa pero sólo de manera 'relativa al quejoso' lo cual sí podría hacerlo el Tribunal Constitucional.⁵⁷

El artículo 78 de la Ley de Amparo vigente se ocupa de manera específica del efecto concesorio frente a normas generales declaradas inconstitucionales:

"Artículo 78. Cuando el acto reclamado sea una norma general la sentencia deberá determinar si es constitucional, o si debe considerarse inconstitucional.

⁵⁶ Esto se ve confirmado con el criterio cuyos datos de identificación y rubro son los siguientes: Tesis: 2a. VIII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 2, Pág. 1164. "OMISIÓN LEGISLATIVA. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN II, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."

⁵⁷ Al analizar las sentencias interpretativas del tipo "aditivo" se verá que puede considerarse que las mismas cubren omisiones legislativas, lo cual es perfectamente válido. *Vid Infra* p. 60 y ss.

Si se declara la inconstitucionalidad de la norma general impugnada, los efectos se extenderán a todas aquellas normas y actos cuya validez dependa de la propia norma invalidada. Dichos efectos se traducirán en la inaplicación únicamente respecto del quejoso.

El órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado”

El primer párrafo del artículo 78 antes transcrito se estima no tiene mayor relevancia en virtud de que eso es lo que se venía haciendo en las sentencias constitucionales, inclusive con la salvedad de que la sentencia también puede declarar el sobreseimiento del juicio lo cual es una tercera opción que no se encuentra prevista en el precepto antes transcrito y que no por ello se podría considerar una actuación ilegal del juzgador.

El segundo párrafo tienen como innovación el establecer que la inconstitucionalidad se traducirá en la inaplicación de la norma, únicamente respecto del quejoso,⁵⁸ con lo cual se atiende al principio de relatividad de las sentencias, mismo que permanece como la única opción cuando se reclamen normas de carácter general en materia tributaria.

Finalmente, el tercer párrafo da entrada a la posibilidad de emitir algunos efectos similares a los de las sentencias interpretativas para restituir al quejoso en el goce del derecho violado ya que dice que el juez puede dictar medidas ‘adicionales’ a la inaplicación.

⁵⁸ Considero que no resultaría válido interpretar este párrafo en el sentido de que limite los efectos de una sentencia que concede el amparo a la sola inaplicación, pues el sentido de dicho párrafo es precisar que el efecto del amparo sólo beneficia al quejoso y no así limitar los posibles efectos de una sentencia concesoria, a la mera inaplicación.

2.3. Conclusiones del capítulo.

Uno de los principios fundamentales del juicio de amparo es el principio de relatividad de las sentencias, también llamado fórmula Otero, según el cual los efectos de una sentencia que concede el amparo sólo beneficiarán al quejoso que hubiera promovido y ganado el juicio respectivo, sin poderse extender los beneficios al resto de sujetos obligados por la norma general.

Lo anterior ha sido un aspecto sumamente criticado del juicio de amparo contra leyes, debido a ello la reforma constitucional en materia de amparo por primera vez prevé la posibilidad de que en el juicio de amparo se declare la inconstitucionalidad de la ley con efectos generales. Sin embargo, la materia tributaria se encuentra excluida de lo anterior, sin que exista justificación expresa del legislador constituyente para ello.

Ahora bien, de conformidad con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los efectos de una sentencia que declara inconstitucional una ley, haya sido reclamada por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto concreto de aplicación, son los de proteger al quejoso contra la aplicación presente y futura de dicha ley.

Lo anterior es así porque a juicio del Alto Tribunal si se concedió el amparo, el efecto inmediato será nulificar la validez jurídica de la ley reclamada en relación con el quejoso, esto es, la situación jurídica del quejoso se rige por la sentencia protectora, las relaciones entre el quejoso y la ley se rigen por la sentencia protectora.

Efectivamente, la nulificación “relativa” de la ley con respecto al quejoso es el efecto más ordinario en los juicios de amparo contra normas de carácter general, y quizás en la mayoría de las ocasiones dicha nulificación basta para dar un adecuado efecto restitutorio a la sentencia de amparo.

Pero no siempre es así, en ocasiones la mera nulificación o inaplicación de la norma reclamada no es la mejor ni la única forma de restituir a las

quejas en el goce de sus derechos, algunas veces hace falta que el órgano jurisdiccional precise de manera más explícita la nueva situación jurídica de los quejosos. El principal fundamento para hacer lo anterior debe ser la propia Constitución.

Lo anterior no implica que el órgano jurisdiccional 'legisle', pues en principio ello resulta materialmente imposible debido precisamente al principio de relatividad de las sentencias por virtud del cual la ejecutoria sólo regula la situación del quejoso frente a la norma reclamada, en ningún momento se crean disposiciones generales, abstractas e impersonales pues la sentencia de amparo es totalmente concreta y personal, elementos contrarios a cualquier ley.

En la nueva ley de amparo se contiene un precepto específico que regula lo relativo a los efectos del amparo en tratándose de normas de carácter general que hayan sido declaradas inconstitucionales. De dicho artículo destaca la parte final en que se prevé que el órgano jurisdiccional de amparo podrá especificar qué medidas adicionales a la inaplicación deberán adoptarse para restablecer al quejoso en el pleno goce del derecho violado.

CAPÍTULO III. LA JURISPRUDENCIA COMO INTEGRADORA DEL DERECHO Y LAS SENTENCIAS INTERPRETATIVAS.

Hasta este punto de la investigación se ha hecho un breve recorrido en la evolución del denominado amparo contra leyes tributarias en nuestro país, desde sus orígenes hasta la actualidad, en el segundo capítulo se ha abordado el tema relativo al tratamiento legal y jurisprudencial que en México tienen los efectos restitutorios de la sentencia que concede el amparo, en particular frente a una norma de carácter general.

Se ha subrayado el hecho de que la restitución en el goce de garantías, esto es, el 'restituir las cosas en el estado en que se encontraban' en muchos casos no se puede alcanzar con la sola inaplicación de la norma, que al

resolver su inconstitucionalidad, se deben determinar los efectos de la concesión del amparo de manera tal que se restituya en el goce de garantías o derechos humanos a partir de la reforma Constitucional del año 2011, a la quejosa, pero sin generar un vacío o ventaja legal-judicial ilegítimo en favor de la propia quejosa.

Ahora bien, en la búsqueda del anterior objetivo se considera pertinente aprovechar la experiencia internacional en materia de las llamadas sentencias interpretativas; sin embargo para abordar este tema es necesario hacer primero una breve referencia a la jurisprudencia y al carácter de integradora que tiene la misma dentro del orden jurídico, lo anterior en virtud de que considero que las sentencias interpretativas constituyen una expresión de dicho carácter integrador de la jurisprudencia dentro del control de constitucionalidad de las leyes⁵⁹ por lo que se aborda este tema en este capítulo, una vez hecho esto en el siguiente capítulo se retomará el tema de los efectos restitutorios de la sentencia de amparo contra normas generales, en particular con respecto a normas generales federales en materia tributaria, para así poder valorar si algunos de los efectos dados a las ejecutorias que han concedido el amparo se acercan de alguna manera a los efectos de las sentencias interpretativas y también para sugerir las posibilidades de su uso en el futuro.

3.1. El carácter integrador de la Jurisprudencia.

De las diferentes acepciones y significados que la palabra *Jurisprudencia* tiene en el Derecho, en este capítulo se hará referencia fundamentalmente a la que tiene que ver con los criterios judiciales obligatorios emitidos por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación de

⁵⁹ A este respecto resulta ilustrativo lo que Ricardo Martínez considera al analizar cierta clase de sentencias interpretativas: “En ese último tipo de decisiones, al lado de un componente «ablatoria/caducatoria» (pars destruens), existe también un componente «ricostruttiva/integrativa» (pars construens), aun cuando no siempre apreciable a simple vista; en otras palabras, en las sentencias estimatorias (concesorias de amparo) que declaran la nulidad con efectos aditivos se presentan dos momentos, a saber: uno en el que se declara inconstitucional la norma implícita excluyente; y el otro en el que se adiciona la norma que es conforme con la Constitución al precepto fiscalizado.” Martínez Estrada, Ricardo Manuel. *Op. Cit.*, p.19.

conformidad con lo establecido en la Ley de Amparo, en particular la que se emite como consecuencia de la resolución de amparos indirectos por reiteración o por solución de contradicción de tesis.

Una de las características esenciales de la Jurisprudencia es la de que constituye una interpretación de la ley y, del mismo modo, es importante su característica de ser integradora del derecho, con lo cual la jurisprudencia va más allá de lo que establece la ley interpretada, esto es, la integra, la completa; ambas características constituyen importantes razones para que se considere como una verdadera fuente del derecho.⁶⁰

Para algunos autores la labor de la interpretación que efectúan los jueces en otros países ya hace mucho tiempo que ha dejado de ser meramente exegética, esto es, el juez ya no se limita únicamente a hacer una estricta aplicación de las normas sino que en nuestros días llega al grado de hacer la integración del derecho, lo anterior implica una labor creativa por parte de los jueces en donde no se sujetan ciegamente a lo que establece la Ley.

En efecto, el maestro Fix-Zamudio ha dicho que:

“De esta manera, la función jurisdiccional, aún en el supuesto de los casos previstos por el legislador y naturalmente tratándose de “laguna”, se compondría de tres etapas inseparables; primero la interpretación, para lograr el pleno conocimiento del mandato jurídico, en segundo lugar la aplicación del imperativo normativo al caso concreto; y finalmente, como consecuencia de esa aplicación, la actividad integrativa, o sea la creación de una disposición jurídica particular, que inclusive puede llegar a ser

⁶⁰ A este respecto el Lic. Emmanuel G. Rosales considera que: “ Con independencia de las opiniones apuntadas y sin el afán de participar en el debate académico que importa identificar a las jurisprudencia como fuente de derecho lo cierto es que la institución de referencia se caracteriza por ser resultado de la creatividad de los jueces al ejercer su función jurisdiccional a partir de la interpretación de las normas, situación que permite considerarla como fuente material del derecho, además de que mismo carácter le fue expresamente reconocido en la exposición de motivos de la reforma del artículo 107, fracción XIII, constitucional de 23 de octubre de 1950” Rosales Guerrero, Emmanuel Guadalupe. Estudio sistemático de la jurisprudencia. Edit. SCJN, ed, México, 2005, p. 64.

general en algunos supuestos que son cada vez más frecuentes en la actualidad.^{61*} énfasis agregado.

Para Philipp Heck el derecho realmente importante para la vida es aquel que se realiza en la sentencia judicial. Según este autor, el legislador quiere sentar preceptos para el futuro. Pero el futuro no es absolutamente previsible, la complejidad de la vida moderna es casi infinita, las condiciones y los problemas de la vida están sometidos a un cambio constante, los medios expresivos del legislador son limitados. La consecuencia de estas dificultades es que incluso la mejor ley presenta innumerables lagunas que el Juez se encuentra con situaciones que debe solucionar, concorde con las necesidades vitales y con las intenciones generales del legislador, pero para las cuales no cuenta con ningún precepto legal y el problema radica en estos casos en el comportamiento del Juez, el cual debe seguir un procedimiento al que este autor denomina **la complementación coherente de la norma**, el cual no limita al juzgador a la realización de la norma reconocida, sino que le permite completar o suplir las normas insuficientes y dar a las imprecisas la determinación de que carecen. No obstante, al hacerlo no debe proceder sin propias valoraciones, sino que tiene que estar vinculado por las intenciones del legislador, por la valoración de los ideales e intereses vitales que están en el fondo de la norma legal.

La complementación coherente y dependiente de la norma puede considerarse como actividad creadora de derecho.⁶²

Un elemento común y relevante en las anteriores definiciones es que la jurisprudencia tiene una importante tarea de integración del derecho, es una fuente creadora del derecho ya que completa el ordenamiento jurídico, llena

⁶¹Fix Zamudio, Héctor. *Op. Cit.*, p. 150.

⁶² Heck, Philipp. El problema de la creación de derecho. Colofón, S.A.; México 1994; páginas 39-42.

lagunas legales; sin embargo no lo hace mediante la creación de una norma legal sino que crea 'normas jurídicas individualizadas'.⁶³

Ahora bien, en el amparo indirecto contra normas de carácter general esta característica de norma jurídica individualizada a que se alude en el párrafo anterior cobra una mayor relevancia puesto que, como ya se vio, la sentencia de amparo rige la relación jurídica entre el quejoso y la norma declarada inconstitucional, pero además en el amparo contra leyes también nos encontramos con la necesidad de llenar lagunas legales, esto es, integrar el ordenamiento jurídico, máxime si la razón por la cual se genera la laguna legal es justamente porque se ha declarado inconstitucional una determinada porción normativa, el juzgador constitucional en este caso tampoco puede permitir que subsista la laguna legal, ante todo debe hacer prevalecer lo que ordena la Constitución.

Retomando el tema de la jurisprudencia, dentro de las distintas definiciones emitidas por el Poder Judicial de la Federación conviene destacar las siguientes:

- La jurisprudencia sólo es la interpretación de la ley que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa en determinado sentido, y que resulta obligatoria por ordenarlo así las disposiciones legales expresas, la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente a la que está en vigor, sino sólo es la interpretación de la voluntad del legislador.⁶⁴

⁶³ En este mismo sentido el Lic. Emmanuel G. Rosales agrega que: "En la actualidad se rechaza la idea de que el Juez sea un autómatas y se le reconoce su facultad y necesidad para emitir actos de juicio que resuelvan controversias y negocios jurídicos, aún ante el silencio, ausencia, oscuridad o insuficiencia de las normas, lo que implica el reconocimiento de que los juzgadores son intérpretes de la ley y, por tanto, la actividad judicial ya no representa un papel meramente pasivo, sino que la sentencia, en tales condiciones, viene a ser una norma jurídica individual o individualizada, también llamada por Hans Kelsen, autor de estas ideas, como concreción de normas generales o abstractas." Rosales Guerrero, Emmanuel Guadalupe. *Op. Cit.*, p. 56.

⁶⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Jurisprudencia publicada en el Semanario Judicial de la Federación la Séptima Época, Instancia: Cuarta Sala, 121-126, Quinta Parte, Página: 129 de rubro: "JURISPRUDENCIA, CONCEPTO DE LA. SU APLICACION NO ES RETROACTIVA."

- La jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la *interpretativa* explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador.⁶⁵
- La jurisprudencia judicial es “la interpretación e integración de la ley firme, reiterada, y de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o por Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito.”⁶⁶
- La Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, al sentar jurisprudencia, no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación. Sin embargo, esta "conformación o integración judicial" no constituye una norma jurídica de carácter general, aunque en ocasiones llene las lagunas de ésta, fundándose para ello, no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu de otras disposiciones legales, que estructuran (como unidad) situaciones jurídicas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 14 constitucional; tal y como se reconoce en el artículo 94, párrafo sexto, de la Constitución Federal, así como en los

⁶⁵ Vid. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: IX.1o.71 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Página: 1039, bajo el rubro: “JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES.”

⁶⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Ejecutoria no. de registro: 6984 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Febrero de 2001, Novena Época, Instancia: Pleno, Página: 494. CONTRADICCIÓN DE TESIS 5/97. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Y EL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

numerales 192 y 197 de la Ley de Amparo, en los que se contempla a la interpretación de las normas como materia de la jurisprudencia.⁶⁷

De todo lo anterior resulta evidente la evolución conceptual de la jurisprudencia en los criterios antes mencionados, de mera interpretación de la Ley que se sostiene en la Séptima Época, a la concepción de la jurisprudencia como una fuente integradora del derecho que, en ciertos casos excepcionales, crea “normas jurídicas individualizadas” criterio que se sostiene desde la Novena Época.

Es precisamente esta característica de integradora⁶⁸ la que tiene una especial relevancia para el tema de la presente tesis, pues como ha quedado confirmado en el capítulo anterior, la determinación de los efectos restitutorios de las sentencias de amparo que conceden el mismo en contra de normas de carácter general regulan la situación jurídica particular del quejoso frente a la norma y en ese sentido puede considerarse que también individualizan o relativizan las normas jurídicas.

Ahora bien, como ya se dijo, la sola nulificación de la norma reclamada en relación con el quejoso que obtiene el amparo y protección de la justicia federal no es siempre la manera de restituir en el goce de las garantías y en cambio sí puede ser fuente de vacíos o lagunas legales relativas⁶⁹ (producto de la simple

⁶⁷ Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis P./J. 145/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, diciembre de 2000, Instancia: Pleno, página 16, véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, febrero de 2001, página 494. Rubro: “JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.”

⁶⁸ Con relación a este tema el Lic. Emmanuel G. Rosales expresa que: “es válido acudir a la interpretación, la analogía, y a las reglas contenidas en los principios generales del derecho para subsanar la deficiencia normativa y de esta manera integrar la norma que hace falta, en un ejercicio donde la actividad del intérprete de la norma, a partir de la abstracción, cubre un vacío legislativo realizando materialmente funciones legislativas y desplegando una verdadera facultad creativa de derecho.” Rosales Guerrero, Emmanuel Guadalupe. *Op. Cit.*, p. 486.

⁶⁹ Estos vacíos legales son lagunas legales relativas de fuente jurisdiccional porque a diferencia de una laguna legal común no tienen su origen en una omisión del legislador sino en una declaratoria de nulidad de la ley con respecto al quejoso (por esto son relativas), declaratoria dictada por un órgano jurisdiccional en forma de sentencia de amparo (por esto son de origen jurisdiccional).

inaplicación de normas o porciones normativas), por ello se estima que en algunos casos al determinar los efectos de la sentencia de amparo contra una norma de carácter general el juzgador también debe hacer una labor de integración para no sólo nulificar la porción normativa reclamada sino también cubrir la posible laguna legal relativa que dicha declaratoria genere.⁷⁰

De esta forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, al sentar jurisprudencia de inconstitucionalidad de leyes, no necesariamente deben considerar como único efecto del amparo la nulificación de la porción normativa reclamada sino que, haciendo uso del carácter integrador de la jurisprudencia, en sus efectos pueden integrar alcances que la norma no prevea pero con los cuales la misma restituya en el goce de garantías a los contribuyentes sin llegar al extremo de sustraer de su esfera jurídica la obligación tributaria de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, esta "conformación o integración judicial" tampoco constituye una norma jurídica de carácter general, y para la materia tributaria se funda no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu de los principios que rigen dicha materia con particular atención a los principios de justicia tributaria de conformidad con lo previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, y desde luego también en el contexto normativo en que dicha norma se encuentre

⁷⁰ Jaime Araujo afirma que la problemática consistente en la generación de lagunas legales a raíz de una declaratoria de invalidez o de inconstitucionalidad fue prevista incluso por el propio Hans Kelsen: "... entre el momento en el cual la Corte Constitucional declara inexecutable una norma y el momento en el cual el Congreso dicta la Ley que debe reemplazarla, puede transcurrir un lapso de tiempo bastante grande y pueden, además, verse afectadas ciertas instituciones del Estado. Con el fin de evitar estos traumatismos, fue que Kelsen, en el Tribunal Constitucional que creó en la Constitución austríaca de 1920, ideó un mecanismo que permitía diferir en el tiempo los efectos del fallo de constitucionalidad, con el fin de que durante ese tiempo el Parlamento pudiese dictar una nueva ley ajustada a la Constitución..." ARAUJO Rentería, Jaime. "Efectos de las sentencias de los Tribunales Constitucionales" en Décimo Aniversario de la Reestructuración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ed, México, ed. SCJN, 2005, p.333. Como puede observarse, en el caso del amparo indirecto contra leyes no contamos con el mecanismo propuesto por Kelsen para evitar los efectos perniciosos de las lagunas legales de una declaratoria de inconstitucionalidad de ahí la pertinencia de utilizar la integración en la determinación de los efectos de las sentencias. Al respecto el propio Magistrado Araujo agrega: "Las sentencias integradoras le permiten al Tribunal Constitucional cumplir el deber que no cumplió el legislador, pues la omisión del último puede afectar derechos fundamentales, especialmente el de igualdad (aunque éste no sea el único)" ARAUJO Rentería, Jaime. "Efectos de las sentencias de los Tribunales Constitucionales" *Op. Cit.* p.338.

inmersa atendiendo a las reglas generales y particularidades que regulen la obligación tributaria.

Por otra parte, es importante considerar que esta labor de integración del ordenamiento jurídico que realiza la jurisprudencia, en modo alguno afecta el principio de separación de poderes ya que, en primer lugar, gracias al principio de relatividad de las sentencias la actuación del Poder Judicial al dictar sentencias con efectos como los que se proponen nunca va a incidir en la norma propiamente dicha, sino sólo en la situación del quejoso en relación con la norma reclamada.

Adicionalmente, el Tribunal Pleno de la SCJN ha señalado que⁷¹ el hecho de que la división de poderes opere de manera flexible significa que para que un órgano ejerza ciertas funciones es necesario que expresamente así lo disponga la Constitución Federal o que la función respectiva resulte estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas por efectos de la propia Constitución, así como que la función se ejerza en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva la facultad propia.

En este orden de ideas, considero que la función integradora de la jurisprudencia al analizar la constitucionalidad de las leyes, en determinados casos, es necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas por efectos de la propia Constitución, entre dichas facultades encontramos la restitución de garantías en el pleno goce de la garantía violada a la vez que se respeta el ámbito de libre configuración del legislador.

El carácter integrador de la jurisprudencia, específicamente en los casos en que se analiza la constitucionalidad de normas de carácter general, tiene un

⁷¹ Cfr. Tesis: P./J. 78/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXX, Julio de 2009, Instancia: Pleno, Pág. 1540, Rubro: "DIVISIÓN DE PODERES. EL QUE ESTE PRINCIPIO SEA FLEXIBLE SÓLO SIGNIFICA QUE ENTRE ELLOS EXISTE UNA COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS, PERO NO LOS FACULTA PARA ARROGARSE FACULTADES QUE CORRESPONDEN A OTRO PODER, SINO SOLAMENTE AQUELLOS QUE LA PROPIA CONSTITUCIÓN LES ASIGNA."

interesante desarrollo en lo que la doctrina del derecho procesal constitucional ha denominado las “sentencias interpretativas”, a continuación se analiza dicho tema, su concepto y clasificaciones.

3.2. Las Sentencias Interpretativas.

Tradicionalmente el control de la constitucionalidad de las normas de carácter general ha entendido los efectos de su labor principalmente como la de un legislador negativo⁷², esto quiere decir que el control de la norma que va en contra de la constitucionalidad se logra mediante su nulidad, esto es, su desaparición, absoluta o relativa, del mundo jurídico.

No obstante lo anterior, y dadas las necesidades de cada caso y situación, los diversos tribunales constitucionales alrededor del mundo han ido adecuando y modificando los efectos de sus sentencias de inconstitucionalidad de una ley de muy diversas maneras⁷³, yendo más allá de la nulificación de la disposición que se considera inconstitucional, ejemplo de lo anterior lo son las llamadas “sentencias interpretativas”.⁷⁴

⁷² A este respecto Arminda Balbuena Cisneros considera que: “En efecto Kelsen, al defenderse de una de las objeciones tradicionales al modelo de jurisdicción concentrada, concretamente a aquella que señala que dicho modelo atenta contra el principio de separación de poderes, concebirá al Tribunal Constitucional no como un verdadero tribunal, sino como un legislador negativo. Dirá que:... ‘La anulación de las leyes por un tribunal puede, pues, interpretarse con igual razón más como un reparto del poder legislativo entre dos órganos que como una intrusión en el poder legislativo’”. (énfasis agregado) Balbuena Cisneros, Arminda. Suprema Corte de Justicia de la Nación y Jurisdicción Constitucional en México. Edit. Universidad de Guanajuato. Facultad de Derecho, ed., México, 2005.

⁷³ Para un completo análisis de las diversas formas en las cuales el Tribunal Constitucional Español ha determinado y especificado los efectos de nulidad de una norma declarada inconstitucional véase: Suprema Corte de Justicia de la Nación. Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006. *Op. Cit.* p.1158.

⁷⁴ Al respecto Ferrer Mac-Gregor y Sánchez Gil destacan que: “La concepción kelseniana de pura eliminación de la norma general a manera de un “legislador negativo”, está ampliamente superada en la actualidad: los tribunales constitucionales no sólo pueden suprimir una norma del sistema jurídico, también pueden imponerla –o revivir la que sustituyó la impugnada– cuando así se desprenda de su interpretación de los parámetros constitucionales, establecer los plazos en qué surtirán efectos sus resoluciones, o determinar las modalidades de éstos” Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Sánchez Gil, Rubén. Efectos y contenidos de las sentencias en acción de inconstitucionalidad. Análisis teórico referido al caso “Ley de Medios” [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Primera edición: 2009. UNAM, Disponible en Internet: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2726/pl2726.htm>, p.15. En el mismo sentido Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de

3.2.1. Concepto.

El Tribunal Constitucional Español ha sostenido 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. Es en manos del Tribunal, un medio lícito, aunque de muy delicado y difícil uso...”⁷⁵

Por su parte el Dr. Giovanni A. Figueroa las define como:

“... aquellas que declaran explícita o implícitamente que al menos una de las normas que, conjunta o alternativamente, derivan del texto de la disposición, son inconstitucionales, pero dicha inconstitucionalidad, por lo regular, no se refleja en una parte específica del texto, sino en parte del contenido normativo que de él deriva.”⁷⁶

A este respecto Francisco Díaz Revorio también da la siguiente definición misma que nos parece la más adecuada:

inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, coord; Interpretación constitucional, México, Porrúa, UNAM, 2005. pp. 152. Al respecto la Dra. Arminda Balbuena hace la siguiente crítica: “La regulación de la Corte –mexicana- se muestra igualmente escasa en materia de tipología de sentencias. La Constitución se limita a hablar de “invalidez” (lo que repite la ley) ignorando una muy rica experiencia en otras jurisdicciones constitucionales que, como se vio, han puesto de manifiesto que la “nulidad” como único remedio frente a la ley inconstitucional conduce a los Tribunales a retorcer el sentido de este término hasta límites intolerables si no quieren verse avocados a aumentar el grado de inconstitucionalidad de los ordenamientos mediante su propia intervención (presuntamente terapéutica).” Balbuena Cisneros, Armida. *Op. Cit.* p. 423.

⁷⁵ 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. *Cfr.* Suprema Corte de Justicia de la Nación. Estructura y Atribuciones de los Tribunales y Salas Constitucionales de Iberoamérica. Libro electrónico. México, D.F. 2009. p. 974.

⁷⁶ Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* p. 98.

“...entiendo por sentencias interpretativas 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 de ella, que de él derivan conjunta o alternativamente, no son acordes con la Constitución.”⁷⁷

Como puede observarse de las anteriores definiciones, en particular de las dos últimas, el concepto de sentencias interpretativas parte de la distinción entre “disposición” y “norma”, propia de la Teoría General del Derecho en la cual mientras que por “disposición” debe entenderse al enunciado lingüístico de un precepto legal, esto es, las letras y frases que integran un dispositivo legal; por “norma”, en cambio, se entiende el sentido o los sentidos interpretativos que de dicho enunciado lingüístico se puedan derivar⁷⁸. Evidentemente, el Tribunal Constitucional no manipula la disposición, que es una competencia exclusiva del legislador. Lo que manipula, son los sentidos interpretativos que de esa disposición se pueda extraer.⁷⁹

3.2.2. Justificación de su uso al resolver la constitucionalidad de normas de carácter general.

Ahora bien, resulta conveniente analizar las llamadas ‘sentencias interpretativas’⁸⁰ en primer lugar porque algunos de sus efectos se apartan de

⁷⁷Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Edit. Porrúa-IMDPC, ed., México, 2011. p 43.

⁷⁸ Para efectos de nuestro estudio este concepto lo entenderemos como “norma en sentido estricto” en contraste con la definición de norma (*lato sensu*) como sinónimo de ley o disposición de carácter general.

⁷⁹ A este respecto Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Rubén Sánchez Gil agregan que: “Si una disposición admitiera una sola lectura que fuera inconstitucional, la norma que de ella derivara sería invalidada y por consiguiente también la fórmula textual que la origina, cuya subsistencia en el ordenamiento sería imposible por no poder aplicarse de manera constitucionalmente regular; pero si la disposición admitiera dos (o más) interpretaciones: una conforme y otra(s) contraria (s) a la ley fundamental, el tribunal podría invalidar la (s) última(s) y mantener la primera afirmándola como única posibilidad de aplicación del texto normativo. De esta manera: “el control de la (jurisdicción constitucional) cae sobre la normas, pero incide sobre las disposiciones” Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Sánchez Gil, Rubén. *Op. Cit.*, p. 53.

⁸⁰ Al respecto el Dr. Héctor Fix Zamudio y el Dr. Eduardo Ferrer Mac-Gregor concluyen que: “132. En cuanto a la amplia gama de tipología de contenidos de las sentencias

la simple nulificación o inaplicación del precepto reclamado, y tienen más que ver con el carácter “integrador” o creativo del derecho que tiene la jurisprudencia; en segundo lugar porque nuestro Alto Tribunal, en tratándose del amparo contra normas tributarias, ya ha dictado resoluciones de inconstitucionalidad con efectos semejantes a los de una sentencia interpretativa, y en tercer lugar porque se considera que al utilizar sus efectos en las declaratorias de inconstitucionalidad de leyes tributarias en México se puede lograr la restitución en el goce de garantías sin afectar de manera exorbitada la voluntad del órgano legislativo plasmada en la Ley⁸¹ con lo que se atiende a la libre configuración legislativa, ya que a pesar de que se nulifique determinada porción normativa no necesariamente se sustrae de la esfera jurídica del quejoso la obligación tributaria sino que se reconfigura (mediante una labor de integración jurisprudencial) de modo que resulte constitucional.

constitucionales, existe cierta coincidencia en la doctrina contemporánea en cuanto al contenido de algunas sentencias que se refieren a lo que se ha calificado como *sentencias interpretativas* y dentro de ellas a las nombradas como *aditivas*, que tienen algunas modalidades, para lo cual resulta esencial dentro de la interpretación constitucional contemporánea la distinción entre texto y contenido normativo” Fix Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Las sentencias de los Tribunales Constitucionales. Editorial Porrúa-UNAM-IMDPC, Biblioteca Porrúa de Derecho procesal Constitucional, ed, México, 2009, pp. 87-88. Por otra parte, de acuerdo con Humberto Nogueira Alcalá: “Estas sentencias surgen de las experiencias de los tribunales constitucionales europeos (Alemania, Austria, Italia, España) como de la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, que otorgan en determinadas situaciones específicas, efectos y alcances especiales a sus sentencias, las cuales, están siendo utilizadas también, en la actualidad, por los tribunales constitucionales de Sudamérica.” Nogueira Alcalá, Humberto. “Consideraciones sobre las sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur” en Revista Ius et Praxis Año 10 No 1 2004. Universidad de Talca, Chile. p. 88.

⁸¹ Se coincide con Humberto Nogueira Alcalá al afirmar que: “Así, las sentencias de conformidad con la Constitución o sentencias condicionales como las denominan en Colombia, buscan mantener y conservar la obra legislativa hasta donde ello sea posible, sin eliminarla del ordenamiento jurídico, mientras exista una interpretación de dicha norma que sea constitucional. Dichas sentencias nos parece que deben ser respaldadas y no merecen crítica alguna, ya que los tribunales constitucionales en tales casos buscan preservar la obra legislativa, eliminando sólo las eventuales interpretaciones y aplicaciones que puedan ser consideradas contrarias al orden jurídico. Sólo cuando una norma no tiene ninguna interpretación conforme a la Constitución corresponde al tribunal Constitucional respectivo expulsarla del ordenamiento jurídico.”(énfasis agregado) Nogueira Alcalá, Humberto. *Op. Cit.* p. 91. En el mismo sentido el Dr. Giovanni Figueroa nos dice que: “... el argumento central para justificar la preferencia de sentencias interpretativas es el principio de conservación de la ley, siempre y cuando no se llegue a lesionar la Constitución. Incluso, hay quien ha argumentado que el principio de conservación de la ley, unido a las exigencias propias de la seguridad jurídica, y a la posición del Tribunal Constitucional como máximo intérprete de la Constitución y como juez de la Ley, hacen que la utilización de sentencias interpretativas, más que una posibilidad lícita, constituya un auténtico deber para el Tribunal Constitucional.” Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* p. 72.

Con respecto a la libre configuración legislativa, como ya se dijo⁸², la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha adoptado un criterio de deferencia al legislador, esto es, de presunción de la constitucionalidad de la Ley lo que se ha reconocido como el principio de libre configuración legislativa con que cuenta el legislador en la materia tributaria, ahora bien como lo expone el Dr. Giovanni A Figueroa esta presunción de constitucionalidad de las leyes en general, tiene importantes razones que la justifican:

“En primer lugar, que el juez constitucional debe presumir la constitucionalidad la validez de la Ley porque la respuesta que el legislador ha dado a un conflicto de intereses es probablemente más correcta que la que el juez pueda dar. En segundo lugar, el juez debe presumir la validez de la ley porque constituye una ofensa en el sentido de la igual dignidad de las personas el hecho de que una ley, aprobada democráticamente, sea invalidada por un juez cuando la cuestión de fondo es una cuestión controvertida respecto de la cual personas razonables pueden discrepar.... En tercer lugar, el juez que tiene que resolver un juicio de constitucionalidad tiene el riesgo de equivocarse. Por una parte, puede ocurrir que invalide una ley que, en realidad tras una reflexión más profunda, a la luz de nuevos datos y argumentos, aparece como perfectamente constitucional. Por otra, puede suceder que el juez declare válida una ley que, en realidad, es inconstitucional, como aparece tras una mayor reflexión. El riesgo de error se produce en las dos direcciones. Sin embargo, en los sistemas de justicia constitucional donde existe control abstracto, el juez constitucional debe presumir la validez de la ley porque es más fácil corregir en el futuro el error consistente en declarar válida un ley que en realidad es inválida”⁸³*el énfasis es propio.

Las sentencias interpretativas justamente parten de la presunción de constitucionalidad de la Ley y al mismo tiempo evitan los inconvenientes que se propiciarían con el vacío legislativo que deja la nulificación de las normas.

⁸² *Supra*, pág. 14 y ss.

⁸³ Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* p. 76.

En efecto, de acuerdo con Hernán Alejandro Olano García⁸⁴ las sentencias interpretativas tienen como principal argumento que las justifica, el principio de seguridad jurídica, ya que a fin de no crear un vacío legislativo, generador de mayor inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional opta por no expulsar la ley del ordenamiento, si es que esta ley, después de ser “manipulada”, puede ser entendida conforme a la Constitución.

Por su parte el profesor Díaz Revorio considera que el fundamento central de las llamadas sentencias interpretativas es el denominado principio de conservación de la ley, cuya idea esencial es que no debe declararse la inconstitucionalidad de una disposición si ésta admite alguna o algunas interpretaciones conformes a la Constitución.⁸⁵

Así, las sentencias interpretativas tienen la principal ventaja de que con las mismas el Juzgador previene los vacíos legales que una eventual declaratoria de inconstitucionalidad deja en el orden jurídico⁸⁶. De esta manera resulta evidente la relación que esta clase de sentencias tienen con el carácter integrador de la jurisprudencia pues como ya se dijo el aspecto integrador de la jurisprudencia tiene el mismo propósito de evitar las lagunas legales, dar una adecuada interpretación y aplicación al orden jurídico, las sentencias interpretativas buscan en esencia lo mismo pero no al nivel de aplicación del derecho sino al nivel del análisis de la constitucionalidad de normas de carácter general.

⁸⁴ Olano García, Hernán Alejandro. “TIPOLOGÍA DE NUESTRAS SENTENCIAS CONSTITUCIONALES” *VNIVERSITAS* Colombia, 2004 p 576-577.

⁸⁵ Cfr. Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional. Edit. Porrúa-IMDPC, ed., México, 2011. p. 74

⁸⁶ Joaquín Brage hace la siguiente afirmación con la que estamos totalmente de acuerdo: “La raíz esencialmente pragmática de estas modalidades atípicas de sentencias de la constitucionalidad hace suponer que su uso es prácticamente inevitable, con una u otra denominación y con unas u otras particularidades, por cualquier órgano de la constitucionalidad consolidado que goce de una amplia jurisdicción...” Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. *Op. Cit.* pp. 194.

Ahora bien, como ya se dijo,⁸⁷ en materia del juicio de amparo indirecto contra disposiciones de carácter general en materia tributaria no existe la posibilidad de que la declaratoria de inconstitucionalidad adquiera efectos *erga omnes* y, en este sentido no es factible que se genere un 'vacío jurídico' en sentido estricto ya que la norma de carácter general en todo momento mantiene su vigencia -no obstante que la misma pudiera decretarse inaplicable de manera relativa al quejoso por efecto de la sentencia de amparo-; sin embargo la sentencia de amparo sí rige las relaciones entre el quejoso y la ley, y una vez declarada la inconstitucionalidad, la ley o la porción normativa le resultan inaplicables al quejoso por virtud de la sentencia de amparo y en este sentido sí es factible que se generen los vacíos jurídicos [en términos relativos al quejoso] que justamente se buscan evitar con el uso de las sentencias interpretativas.

Por lo anterior, se estima que los efectos propios de las sentencias interpretativas pueden ser utilizados también en las declaratorias de inconstitucionalidad en amparo indirecto de leyes, en particular leyes tributarias, para que cuando se declare la inconstitucionalidad del precepto reclamado ello no implique necesariamente que deje de tributar, esto es, para que se declare la inconstitucionalidad de la norma pero sin que por ello necesariamente se sustraiga la obligación constitucional de contribuir a los gastos públicos de la esfera jurídica del contribuyente o se le otorgue un beneficio desproporcionado o indebido.

Las sentencias interpretativas normalmente tienen cabida en medios de control de la constitucionalidad en donde el efecto de sus resoluciones tienen importantes consecuencias al ser efectos *erga omnes*⁸⁸; sin embargo, la

⁸⁷ *Vid Supra* p. 33.

⁸⁸ Tan delicados son dichos efectos que a veces puede optarse por no nulificar la norma a pesar de ser inconstitucional, en este sentido Hernán Alejandro Olano García comenta que en Colombia existen las 'Sentencias de inconstitucionalidad diferida o de constitucionalidad temporal', el autor refiere que en esa clase de resoluciones aunque el Tribunal ha constatado la inconstitucionalidad de una regulación, se ha abstenido de anularla, pues ha considerado que el vacío normativo genera una situación muy compleja, por lo cual es necesario que el legislador corrija la situación. El argumento más común en este tipo de sentencia consiste en

declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria también tiene una gran importancia y se ha convertido en un tema delicado en nuestro país en dónde, como ha quedado referido en el primer capítulo de esta tesis, en los últimos años acuden al juicio de amparo indirecto contra leyes –tributarias-, decenas de miles y/o los más grandes contribuyentes.

3.2.3. Clasificación.

El tratadista Francisco Javier Díaz Revorio⁸⁹ hace una detallada clasificación y explicación de las diferentes clases de sentencias interpretativas del Tribunal constitucional español, dicho análisis resultara útil al analizar las sentencias dictadas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación que se realiza en el siguiente capítulo.⁹⁰

Para clasificar las sentencias interpretativas el autor citado primero las contrasta con las sentencias ordinarias, y considera que éstas recaen sobre disposiciones unívocas –esto es que no dan lugar a diversas interpretaciones o “normas”- o sobre aquéllas cuyos significados conocidos son todos ellos constitucionales o inconstitucionales.⁹¹

evitar que como consecuencia de un fallo de anulación, se genere una situación aún más perjudicial para la estabilidad política y social de un país, que la que está produciendo la situación inconstitucional impugnada. *Cfr.* Olano García, Hernán Alejandro. *Op. Cit.*, p 584.

⁸⁹ “Las sentencias interpretativas del Tribunal constitucional”, Editorial Lex Nova, Valladolid Citado por Cortes Galván, Armando. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006. p 1652 y ss.

⁹⁰ A este respecto, es necesario tener presente la afirmación de Joaquín Brage en el sentido de que: “Los modelos más desarrollados en este punto son el alemán y el italiano, que disponen de un rico y plural arsenal de técnicas de pronunciamientos sobre la constitucionalidad de las leyes” Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, coord.; Interpretación constitucional, México, Porrúa, UNAM, 2005. pp. 152, nota al pie número 15. Sin embargo para efectos de nuestra investigación no considero necesario ahondar en una tipología demasiado detallada o extensa y con la referencia al caso español estimo se logra el objetivo de exponer las principales tipos de sentencias interpretativas.

⁹¹ *Cfr.* Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional. *Op. Cit.* pp. 25-26.

A su vez, considera que las sentencias interpretativas a su vez pueden clasificarse formalmente en:

- Sentencias interpretativas de desestimación, cuyo fallo declara la constitucionalidad del precepto “si se interpreta” o “es interpretado” en el sentido que el propio Tribunal señala, normalmente por remisión al fundamento jurídico correspondiente de la sentencia.⁹²
- Sentencias interpretativas estimatorias, en las cuales la declaratoria de inconstitucionalidad no recae sobre una parte del texto legal sino solamente sobre una parte del contenido normativo que deriva del mismo.

De la anterior clasificación, es importante precisar que en el presente trabajo nos enfocaremos en identificar y analizar las sentencias interpretativas estimatorias porque en el amparo contra leyes en materia tributaria estas son

⁹² El Ministro Juan Silva Meza refiere un ejemplo de esta clase de sentencia interpretativa: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que aun cuando el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, dicho precepto debe interpretarse en el sentido de que la razón circunstanciada debe levantarse al diligenciarse cualquier notificación personal, pues ese alcance permite el respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

En dicho asunto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no declaró la inconstitucionalidad del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación pero sí excluyó algunos significados de dicho precepto legal. Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, excluyó una interpretación aislada de dicho precepto legal consistente en entender que dicho numeral únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, en los casos específicos descritos en tal precepto.” Silva Meza, Juan N. “Efectos de las sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los procesos constitucionales” en Décimo Aniversario de la Reestructuración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ed, México, ed. SCJN, 2005, pp. 398-399.

La ‘sentencia interpretativa de desestimación’, cuyo fallo declara la constitucionalidad del precepto “si se interpreta” o “es interpretado” en el sentido que el propio Tribunal señala, coincide con lo que se denomina “interpretación conforme”, bajo esta clase de sentencia interpretativa, si bien se llegaría a negar el amparo, la Suprema Corte dejaría claro que la norma sólo puede ser aplicada de manera tal que no afecte los derechos del quejoso. A su vez, con respecto a la interpretación conforme, Fix Zamudio y Ferrer Mac-Gregor agregan que: “20. Este instrumento ha adquirido una importancia creciente y se ha adoptado con esa denominación u otras equivalentes en numerosos ordenamientos constitucionales contemporáneos, si se toma en consideración que los organismos jurisdiccionales especializados en cuestiones de constitucionalidad, sólo acuden a la declaración general de inconstitucionalidad cuando no es posible armonizar las normas legislativas impugnadas con el texto y los principios de la Carta Fundamental, es decir, cuando esa contradicción entre la Constitución y las normas legislativas es insuperable.” Fix Zamudio, Héctor y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo. Las sentencias de los Tribunales Constitucionales. Editorial Porrúa-UNAM-IMDPC, Biblioteca Porrúa de Derecho procesal Constitucional, ed, México, 2009, p.21.

las sentencias que conceden el amparo, sin dejar de considerar que las sentencias interpretativas también pueden ser sentencias desestimatorias (sentencias que niegan el amparo)⁹³; sin embargo considero que las sentencias que conceden el amparo en contra de una ley, sobre todo cuando se trata de una norma tributaria, son las que llaman más la atención, tanto dentro del fisco federal como en el foro, e incluso académicamente ya que suele cuestionarse si los jueces están o no facultados para emitir dicha clase de resoluciones, sentencias interpretativas estimatorias.

Ahora bien, Díaz Revorio⁹⁴ dentro del grupo de las sentencias interpretativas de estimación, realiza una nueva distinción:

- Sentencias interpretativas de estimación en sentido estricto, que determinan la inconstitucionalidad de una entre las varias interpretaciones que, alternativamente, puede derivar el precepto cuestionado. Este tipo de sentencia dota un fallo en el que 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 por remisión a los fundamentos.
- 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

⁹³ Una interesante variante de esta clase de resoluciones la expone Brage Camanzo al explicar las que denomina “sentencias admonitorias” mismas en que: “el TC introduce una escisión lógica entre la parte dispositiva, en la que declara constitucional la ley, y su fundamentación, en la que se deja entrever claramente que las dudas de constitucionalidad por parte del juez que planteó la cuestión de inconstitucionalidad son fundadas, por lo que el Tribunal anticipa su decisión de considerar la ley inconstitucional, pero sin llegar a declararlo expresamente, de modo que en ocasiones llega a concederse al legislador un cierto tiempo para intervenir y sólo si este no interviene, el Tribunal declarará la inconstitucionalidad cuando en el futuro vuelva a plantearse la cuestión.” Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. *Op Cit.* p. 175.

⁹⁴ *Cfr.* Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Edit. *Op. Cit.* pp. 36 y ss.

compleja de una disposición textual, que, sin embargo, queda inalterada; la doctrina Italiana las denominan sentencias manipulativas⁹⁵, que a su vez comprenderían tres tipos de decisiones:

- **Sentencia 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 por aquéllas 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 que no excluye” su aplicación a cierto supuesto, o en general a cierta norma (aunque también es posible encontrar sentencias materialmente reductoras que adoptan el fallo propio de una sentencia interpretativa desestimatoria). También se les denomina “sentencias de estimación parcial”, o “sustractivas”.
- **Sentencias aditivas.** Son aquellas sentencias que, sin incidir en el texto de una disposición legal, establecen la inconstitucionalidad de un precepto, produciendo el efecto

⁹⁵ A este respecto, el Dr. Giovanni Figueroa agrega que esta clase particular de pronunciamientos: “es representada por las decisiones constitucionales en las que se declara la inconstitucionalidad de una parte del contenido normativo derivado de manera conjunta de la disposición cuestionada, y al declarar dicha inconstitucionalidad proceden a reducir, ampliar o sustituir dicho contenido normativo...” Son sentencias que crean derecho. *Cfr.* Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* p. 144.

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 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 laguna legal.”⁹⁶

- **Sentencias sustitutivas.** Se caracterizan porque determinan la inconstitucionalidad parcial del precepto (esto es del texto legal y no sólo de la norma), al tiempo que disponen que la parte declarada inconstitucional se sustituya por otra indicada por el Tribunal Constitucional.”⁹⁷

⁹⁶ Con respecto a las sentencias aditivas Hernán Alejandro Olano García afirma que: “En estos casos, el tribunal constitucional constata, en el fondo, una omisión legislativa, puesto que la regulación es inconstitucional, no por lo que expresamente ordena sino debido a que su regulación es insuficiente, al no haber previsto determinados aspectos, que eran necesarios para que la normatividad se adecuara a la Constitución” Olano García, Hernán Alejandro. *Op. Cit.*, p. 578. Por su parte Nogueira Alcalá agrega que: “Este tipo de sentencias constituye la muestra más clara del activismo judicial de los tribunales constitucionales, lo que supera su concepción tradicional de órganos que cumplen una función de expulsión de normas del ordenamiento jurídico y no de creador de ellas. Este tipo de sentencias son constitutivas, en la medida que ellas innovan en el ordenamiento jurídico. Las sentencias aditivas adoptan dos modalidades. A través de la primera, la omisión implicaba sólo una laguna, la que es cubierta por la labor interpretativa del Tribunal Constitucional. A través de la segunda modalidad, el Tribunal considera que una omisión derivada de la norma significa exclusión, por lo que la eliminación de la omisión implica incluir a aquellos que habían sido marginados o discriminados arbitrariamente con dicho precepto (sentencias integradoras). Nogueira Alcalá, Humberto. *Op. Cit.*, p. 92. Por su parte Eduardo Ferrer Mac Gregor y Rubén Sánchez Gil agregan que: “Las sentencias aditivas encuentran fundamento general en el carácter normativo de las disposiciones constitucionales y su aplicabilidad inmediata. Particularmente en nuestro ordenamiento, aparte de dichos principios, en el deber de “hacer guardar” la Constitución que tienen los ministros de la Suprema Corte y demás tribunales del Poder Judicial de la Federación, y en las facultades que tienen para imprimir efectos positivos a toda sentencia cuya finalidad es tutelar la eficacia constitucional.” Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Sánchez Gil, Rubén. *Op. Cit.*, p. 66.

⁹⁷ Las sentencias sustitutivas son, por mucho, las más polémicas ya que resulta cuestionable la labor del Tribunal Constitucional al darle a la ley una lectura que no derivaba de su texto original, o que inclusive es francamente contraria al texto legal. Sin embargo considero que en el caso de las sentencias que son dictadas en el amparo indirecto contra normas generales en materia tributaria el ejercicio de una sentencia sustitutiva no es tan grave, en particular porque en principio el amparo en modo alguno afecta al texto legal en si mismo considerado sino que sólo afecta la relación jurídica entre el quejoso y el texto legal, dicho de otra forma, no hay una auténtica invasión de poderes ya que el Poder Judicial en todo caso “legisla” una norma jurídica individualizada, lo cual sigue dejando intocada la norma general.

De igual forma el autor en cita agrega que es posible identificar las sentencias aditivas como aquellas que comúnmente atienden al carácter incompleto de la ley que se produce en relación con el principio de igualdad, porque la ley aplica determinadas consecuencias a algunos supuestos, omitiendo referirse a otros que, desde el punto de vista constitucional, merecen el mismo tratamiento.⁹⁸

Como puede advertirse, existe una amplia gama de “sentencias interpretativas”, el aspecto que más interesa destacar es el consistente en que un Tribunal Constitucional como lo es nuestra Suprema Corte no tiene por qué limitar los efectos de sus resoluciones a la simple inaplicación de la norma o de la porción normativa reclamada, sino que, dependiendo del resultado de la interpretación de la norma reclamada y su contraste con la Constitución –o las normas que se equiparen a la misma-, también tiene a su alcance todo un espectro de efectos que pueden ser utilizados con miras a que se respeten en mayor medida los derechos de justicia tributaria de los contribuyentes pero en concordancia con su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

Ahora bien, es importante tener presente que el uso de las sentencias interpretativas tiene un límite evidente, no es adecuado ni conveniente que no se decrete la inconstitucionalidad de la disposición cuando la misma no permite más que una interpretación o interpretaciones (normas) inconstitucionales, en este caso hacer un uso de las sentencias interpretativas, con el mero objetivo de evitar la declaratoria de inconstitucionalidad sería desvirtuar dicha herramienta haciendo un uso ilegítimo de la misma y de paso ejercer una atribución que en modo alguno corresponde al Poder Judicial.

Sin embargo, no pasa inadvertido que la dificultad en el uso de efectos semejantes a los de las sentencias interpretativas es que resulta difícil

⁹⁸ Cfr. Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Edit. *Op. Cit.* p. 181.

determinar de manera objetiva hasta dónde es válida o no una determinada interpretación que se hace de una disposición.

Efectivamente, puede hacerse una interpretación de una ley de tal forma que se considere constitucional, empero dicha interpretación debe tener un sustento lógico y argumentativo suficientemente lógico o convincente para que no parezca que se esta 'forzando' la interpretación de la ley con el mero propósito de que la misma no se declare inconstitucional pues en esos caso sí se estaría excediendo en sus facultades el juzgador al afirmar que la interpretación de la ley dice algo que, bajo ningún ejercicio interpretativo seriamente realizado, realmente no dice.

3.3. Conclusiones del capítulo.

De lo analizado en el presente capítulo es válido afirmar que la jurisprudencia se constituye en una verdadera fuente del derecho en tanto que no sólo se limita a la interpretación correcta del derecho positivo, sino que también, en ciertos casos, cumple funciones de **integración del derecho**⁹⁹, esto es, dota de coherencia y sentido a las normas cuando éste no es claro o frente a lagunas legales, y además los criterios contenidos en la jurisprudencia pueden, por virtud del efecto de una sentencia que concede el amparo, convertirse en una norma jurídica individualizada para los quejosos.

En algunos casos, al determinar los efectos de la sentencia de amparo contra una norma de carácter general el juzgador también debe hacer una labor de integración para no sólo nulificar la porción normativa reclamada sino también cubrir la posible laguna legal relativa que dicha declaratoria genere.

⁹⁹ En efecto, la jurisprudencia implica una operación intelectual interpretativa, labor que culmina con un resultado que, en un primer grado, puede considerarse reiterativo del texto legal cuando la interpretación arroja como resultado la aplicación de la Ley en los términos que la misma de manera literal establece, interpretativo en un segundo grado cuando, como resultado de la interpretación, se obtiene un conocimiento y aplicación del texto legal que no es apreciable de su sola lectura o aplicación literal y, en un tercer grado será supletoria cuando como resultado de la interpretación se advierte un vacío legal que se suple mediante la jurisprudencia para que la norma tenga una efectiva aplicación.

Ahora bien, los efectos de las llamadas sentencias interpretativas ofrecen la posibilidad de hacer diversas clases de integración de las disposiciones de carácter general, de tal forma que no se generen los vacíos jurídicos que en ocasiones se propicia debido a la nulificación de dichas disposiciones, por estimarse inconstitucionales.

El concepto de sentencias interpretativas parte de la distinción entre “disposición” y “norma”, propia de la Teoría General del Derecho en la cual mientras que por “disposición” debe entenderse al enunciado lingüístico de un precepto legal, esto es, las letras y frases que integran un dispositivo legal; por “norma”, en cambio, se entiende el sentido o los sentidos interpretativos que de dicho enunciado lingüístico se puedan derivar

Lo anterior conlleva a que al utilizar dicha clase de efectos en las declaratorias de inconstitucionalidad de leyes tributarias en México se puede lograr la restitución en el goce de garantías sin afectar de manera exorbitada la voluntad del órgano legislativo plasmada en la Ley ya que a pesar de que se nulifique determinada porción normativa no necesariamente se sustrae de la esfera jurídica del quejoso la obligación tributaria sino que se reconfigura (mediante una labor de integración jurisprudencial) de modo que resulte constitucional

La doctrina ha identificado una amplia tipología de sentencias interpretativas, dentro de la misma se destacan las sentencias interpretativas de estimación que son aquellas que declaran la inconstitucionalidad de una norma o parte del contenido normativo derivado conjuntamente del texto impugnado, a su vez comprenderían tres tipos de decisiones:

-Sentencia reductoras. Que se distinguen porque declaran la inconstitucionalidad de una parte del contenido normativo que deriva conjuntamente de un texto, sin afectar a éste, También se les denomina “sentencias de estimación parcial”, o “sustractivas”.

-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.

-Sentencias sustitutivas. Se caracterizan porque determinan la inconstitucionalidad parcial del precepto (esto es del texto legal y no sólo de la norma), al tiempo que disponen que la parte declarada inconstitucional se sustituya por otra indicada por el Tribunal Constitucional.”

No debe hacerse uso de las sentencias interpretativas cuando la ley no permite más que una interpretación o interpretaciones (normas) inconstitucionales, en este caso hacer un uso de las sentencias interpretativas, con el mero objetivo de evitar la declaratoria de inconstitucionalidad sería desvirtuar dicha herramienta haciendo un uso ilegítimo de la misma y de paso ejercer una atribución que en modo alguno corresponde al Poder Judicial.

Puede hacerse una interpretación de una ley de tal forma que se considere constitucional, empero dicha interpretación debe tener un sustento argumentativo suficientemente lógico o convincente para que no parezca que se esta ‘forzando’ la interpretación de la ley con el mero propósito de que la misma no se declare inconstitucional pues en esos caso se estaría excediendo en sus facultades el juzgador al afirmar que la interpretación de la ley dice algo que, bajo ningún ejercicio interpretativo seriamente realizado, realmente dice.

Finalmente, coincido con lo expuesto por el Dr. Giovanni Figueroa en el sentido de que, incluso los sectores más críticos ante el uso de las sentencias interpretativas no pueden dejar de reconocer que se encuentran ante un hecho consumado difícilmente reversible, y ante el cual tan sólo resulta posible

discutir los límites correctos de su uso por parte de los tribunales constitucionales.¹⁰⁰

CAPÍTULO IV. DETERMINACIÓN JURISPRUDENCIAL DEL EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA NORMAS DE CARÁCTER GENERAL FEDERALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO.

En el presente capítulo se analizarán algunos de los criterios jurisprudenciales más representativos –y que derivaron en la emisión de jurisprudencias formales¹⁰¹-, en los cuales se determina la manera cómo debe restituirse en el goce de sus garantías a los quejosos cuando se les ha otorgado el amparo en contra de una norma general federal, específicamente en materia tributaria, el análisis se enfoca en los efectos y alcances de la concesión, para así poder advertir el desarrollo jurisprudencial que se ha dado en esta materia.¹⁰²

De esta forma, se podrá hacer una clasificación de las ejecutorias que conformaron cada uno de los criterios jurisprudenciales, en particular de los efectos concesorios del amparo de cada una para identificar aquellos casos en que el Alto Tribunal ha hecho uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas, de igual forma podrá identificarse de qué clase de sentencia interpretativa se trata y, por otro lado, también será posible identificar aquellos

¹⁰⁰ Cfr. Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* pp. 221.

¹⁰¹ Respecto al concepto de jurisprudencia formal es ilustrativo lo siguiente: “Como lo ha sustentado este Alto Tribunal en diversos criterios, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia y de los Tribunales Colegiados de Circuito no debe ser concebida, únicamente, como la que se publica en el Semanario Judicial de la Federación, ya que ésta, en todo caso, es la “formal”. En realidad, la jurisprudencia sustantiva o material de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito se halla inmersa en los fallos y ejecutorias relativas, tal y como lo ha reconocido esta Suprema Corte en las jurisprudencias Plenaria y de la Segunda Sala,…” *Vid.* SOLICITUD DE MODIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA 12/2009. DÉCIMO CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día tres de mayo de dos mil diez.

¹⁰² Este capítulo abarca a partir de la novena época del Semanario Judicial de la Federación porque como ha quedado dicho en el primer capítulo de esta tesis, a partir de la misma es que fue en aumento la importancia (cuantitativa y cualitativa) de los amparos contra normas generales federales en materia tributaria.

asuntos en que, posiblemente, habría sido posible utilizar una sentencia interpretativa.

4.1. Cuestión previa. Del uso de los métodos de interpretación en las normas tributarias y el escrutinio constitucional ‘poco estricto’.

En el presente capítulo se analizan diversos precedentes en los cuales la Suprema Corte ha declarado, por diversas razones, la inconstitucionalidad de normas federales en materia tributaria, lo que a su vez ha conllevado a la determinación de efectos específicos en cada uno de dichos casos; ahora bien, tanto en la determinación de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas, como en la determinación de los efectos del amparo, está inmersa una trascendente actividad de interpretación de las normas tributarias.

Evidentemente, el método de interpretación que se utilice para desentrañar el sentido normativo de las disposiciones, determina en gran medida el resultado de la interpretación; en ciertos casos, según se utilice un método de interpretación u otro, una misma disposición podría resultar constitucional o inconstitucional.

Además, como ya se ha visto, las sentencias interpretativas cobran relevancia sobre todo cuando una misma disposición permite más de una interpretación (lo que se le denomina ‘*norma*’ en sentido estricto), porque en muchas ocasiones una misma disposición puede dar lugar a una ‘norma’ constitucional y también, o alternativamente, a otra ‘norma’ inconstitucional, pues las normas son producto de la interpretación de la misma disposición.

Por las anteriores razones, resulta fundamental considerar cuál es el criterio que ha adoptado el máximo tribunal con respecto a la interpretación de las normas en materia tributaria antes de entrar al análisis de los casos, pues si lo que se propone en la presente tesis consiste en que el efecto del amparo contra una norma general en materia tributaria no se limite a la mera inaplicación de la norma, ello será posible en la medida que se utilicen distintos métodos interpretativos al analizar las normas tributarias.

En la ejecutoria de la contradicción de tesis 181/2005-SS¹⁰³, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte se contienen importantes lineamientos correspondientes a la interpretación de normas en materia tributaria, de dicha ejecutoria deben destacarse las siguientes conclusiones:

1. Se confirmó el criterio de que los elementos esenciales de las contribuciones son de aplicación estricta, pero que ello no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos¹⁰⁴ que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones.
2. Que no puede obligarse al juzgador a interpretar la norma siempre y en todos los casos a partir de su sentido literal cuando éste ofrezca una solución (cualquiera que sea), de tal forma que únicamente deba apartarse de ese sentido gramatical cuando la lectura respectiva genere incertidumbre. Dicho en otras palabras “El juzgador puede apartarse del sentido literal de la norma, no sólo en el supuesto de incertidumbre.”
3. Que las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a

¹⁰³ Contradicción de Tesis 181/2005-SS. [Consulta 12/12/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes/>

¹⁰⁴ Existe una amplia literatura acerca de los métodos de interpretación de las normas, sin pretender un estudio detallado de las mismas, de manera ejemplificativa se pueden destacar los siguientes: “a) Literal o gramatical: Para determinar el significado de la norma mediante la aplicación de reglas gramaticales del lenguaje. b) Sistemático o de interpretación armónica: para establecer el sentido y alcance del precepto analizado en relación con las otras disposiciones de la ley, como parte de un todo. c) Lógico: mediante el que se trata de establecer la correspondencia entre la voluntad del legislador plasmada en un precepto, y el caso concreto al que se pretende aplicar. d) Causal-teleológico: Para determinar las causas y los fines que tuvo el legislador para crear la norma. e) Histórico: Para encontrar el sentido del precepto a interpretar mediante el análisis de los antecedentes legislativos del mismo. f) Progresivo: Con el cual se hace el estudio comparado de las condiciones jurídicas en el momento en que se realiza la interpretación, y las que prevalecían cuando fue creada la norma en estudio. g) Genético-teleológico: Que pretende conocer las causas que motivaron la reforma de la norma para establecer su sentido.” SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN/ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM; Ríos Granados, Gabriela. Los principios que rigen la interpretación tributaria. El caso de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2007, (Serie: Decisiones relevantes de la SCJN, No. 27) pp. 24-25.

la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan.

4. Que los principios de reserva de ley en materia fiscal, de seguridad jurídica y, las disposiciones legales dirigidas a limitar la aplicación e interpretación jurídica de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de disponer una prohibición de aplicación analógica de las normas que establecen los elementos esenciales de los tributos, que dé lugar, por ejemplo, a supuestos de tributación creados novedosamente o contra la ley, a partir de la decisión jurisdiccional.

De la anterior resolución se advierte que es criterio reiterado de nuestro máximo tribunal que las normas tributarias pueden interpretarse bajo cualquiera de los métodos de interpretación que la ciencia del derecho permite, y que la elección del método interpretativo queda a la libertad de criterio del juzgador dependiendo del caso concreto.

Las anteriores manifestaciones permiten considerar como viable el uso de los efectos interpretativos en las sentencias que concedan el amparo en contra de una norma de carácter tributario, ya que para poder determinar dicha clase de efectos en las sentencias de amparo es necesario que el juzgador vaya más allá de la sola interpretación literal y restrictiva de la norma tributaria.

La ejecutoria en comento agrega otra conclusión de suma importancia y es la que tiene que ver con los principios de reserva de ley en materia fiscal, y de seguridad jurídica; en efecto, al permitirse el uso indistinto de los diversos métodos de interpretación pareciera que el juzgador al hacer la interpretación y el análisis de la constitucionalidad de las normas se aparta del principio de reserva de ley ya que no se sujeta a lo que literalmente, de manera estricta, establece el legislador; sin embargo a este respecto la Segunda Sala en la contradicción de tesis en comento aclara que sólo está prohibida la aplicación

analógica de las normas que establecen los elementos esenciales de los tributos, lo que daría lugar, por ejemplo, a supuestos de tributación creados novedosamente o contra la ley.

Ahora bien, es importante recordar que con respecto a la interpretación que debe hacerse de normas de contenido tributario, el Alto Tribunal ya se ha pronunciado respecto a la 'intensidad del análisis' señalando que en estos casos el escrutinio constitucional debe ser "poco estricto"; como ya se dijo en el primer capítulo de esta investigación, desde finales de la novena época del Semanario Judicial de la Federación¹⁰⁵ el Alto Tribunal emitió algunos criterios que reconocen la libre configuración del legislador para dictar las políticas públicas, entre las cuales se encuentra la política fiscal, razón por la cual el diseño de las normas tributarias, y por ende su análisis de manera estricta, no es un aspecto sobre el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación deba pronunciarse.

Esta regla de la intensidad del análisis 'poco estricto' que tiene como sustento la deferencia hacia la labor del legislador, esto es, que trata de respetar la libre configuración del legislador en la materia tributaria es, desde mi punto de vista, el sustento para que también ante la declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición en materia tributaria, se evite en la medida de lo posible sustraer totalmente de la esfera jurídica de los quejosos su obligación de pagar la contribución de que trate, para que ello sólo ocurra en aquellos casos en que realmente no exista otra forma de restituirle en el goce de sus derechos.

4.2. La inaplicación como el efecto del amparo predominante. Efectos no interpretativos.

¹⁰⁵ Principalmente las Tesis 1a./J. 159/2007 de Rubro: "SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES." Y la Tesis 1a./J. 84/2006, de rubro: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES."

En el año 2005 se publicó la jurisprudencia **2a./J. 188/2004**¹⁰⁶ relativa a los efectos de la concesión del amparo en contra de una ley tributaria, en dicho criterio esencialmente se resolvió que dado que 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, 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.¹⁰⁷

El criterio antes citado reitera la principal postura sostenida por el Alto Tribunal con respecto a los efectos de un amparo contra leyes en materia tributaria, esto es la inaplicación lisa y llana de la norma reclamada, y la restitución de las cantidades que hubieran sido enteradas.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Jurisprudencia 2a./J. 188/2004, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, Instancia: Segunda Sala, Página: 470. Rubro: “AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS.”

¹⁰⁷ Mediante la jurisprudencia P./J. 67/2010 de rubro: “INEJECUCIÓN DE SENTENCIA. ANTE LA FALTA DE PRECISIÓN DE LA CANTIDAD QUE DEBE DEVOLVERSE AL QUEJOSO QUE OBTUVO LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL EN CONTRA DE UNA LEY TRIBUTARIA QUE REGULE CONTRIBUCIONES QUE SE RIJAN POR EL PRINCIPIO DE AUTOLIQUIDACIÓN, ES EN SEDE JURISDICCIONAL DONDE DEBE SUSTANCIARSE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO PARA PRECISARLA (MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA P./J. 47/2009).” la Corte ha establecido el procedimiento a seguir para hacer efectiva dicha restitución de cantidades, o devolución, en tratándose de tributos autodeterminables.

¹⁰⁸ Sin embargo, en el cuarto precedente que conformó la jurisprudencia en análisis se resolvió un caso de una exención que se encontraba topada a los veinte salarios mínimos, razón por la cual el efecto del amparo fue que la quejosa gozara de dicha exención sólo hasta ese monto y por ende que la devolución que se hiciera fuera hasta dicho monto también. En este mismo sentido se encuentra el siguiente criterio: Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis aislada III.3o.A.54 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito XXII, Septiembre de 2005, Página: 1587 Rubro. “VALOR AGREGADO. LOS EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CONSISTEN EN

Como puede observarse, la sola inaplicación de la porción normativa es un efecto propio de las sentencias ordinarias, esto es, una sentencia que no es interpretativa ya que afecta al texto normativo y a la norma o normas que de él emanan, sin embargo cabe precisar que en el juicio de amparo esa afectación al “texto” es relativa al quejoso debido a la cláusula Otero.

Es importante considerar que en la gran mayoría de los amparos contra normas generales en materia tributaria el efecto ha consistido en la inaplicación, ya sea de la norma reclamada o de la porción normativa reclamada y con ello, casi siempre, se logra la restitución en el goce de garantías, enseguida se exponen dos casos que como efecto del amparo resolvieron sólo la inaplicación de las normas reclamadas.

Enseguida se exponen algunos casos en que se ejemplifica claramente el efecto del amparo, consistente en la sola inaplicación de la norma o porción normativa reclamada.

4.2.1. Caso del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. (Vigente en 2005). Inaplicación de una porción normativa.

En el año 2006 se resolvieron diversos juicios de amparo en los cuales se impugnó la inconstitucionalidad de la inclusión en el mecanismo del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado de las actividades “no objeto”, el Pleno de la SCJN resolvió que dicha inclusión era inconstitucional particularmente por violar el principio de legalidad tributaria por el hecho de no haberse definido con especificidad y detalle lo que son las “actividades no objeto del impuesto”, es decir, las actividades que no pueden ser acreditables.¹⁰⁹

LIBERAR AL QUEJOSO DEL PAGO DE LA PORCIÓN NORMATIVA DECLARADA INCONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).”

¹⁰⁹ Cfr. Tesis: P./J. 107/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Pag. 7, Rubro: “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4O., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO,

También se consideró que con la regla de las “actividades no objeto”, se facultaba a la autoridad administrativa a actuar en una forma tal, que son éstas finalmente las que generan la configuración de los tributos y no el legislador como debiera ser, pues se trata de un elemento normativo relevante para el cálculo del impuesto.

Efecto del amparo.

Como efecto de la concesión del amparo se resolvió que:¹¹⁰

“procede conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa en contra del artículo 4º, fracción II, incisos c) y d), punto 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reformado en decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro, respecto de la porción normativa que señala “... actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley...”, para el efecto de que siguiendo las reglas establecidas en dicho cuerpo normativo para el cálculo del impuesto al valor agregado acreditable (factor de prorrateo), no incluya dentro de ese procedimiento a las actividades no objeto de la ley citada.

Por lo que se refiere al impuesto acreditable que ya ha calculado la quejosa con base en la porción normativa declarada inconstitucional y que ha servido para determinar el impuesto al valor agregado a pagar, tendrá derecho a la devolución del numerario enterado ante las autoridades hacendarias en exceso, por el efecto que produce la inclusión de dichas actividades en el mecanismo de acreditamiento al disminuir la porción

TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004).”

¹¹⁰ El efecto del amparo quedó establecido en la tesis jurisprudencial con el siguiente rubro y datos de identificación: Tesis: P./J. 108/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Novena Época, Octubre de 2006, Instancia: Pleno, Página: 6. “VALOR AGREGADO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DEL ARTÍCULO 4º., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR TRANSGREDIR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN (DECRETO PUBLICADO EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004).”

acreditable, ya que extrayendo ese elemento del cálculo respectivo, se restaura el respeto al principio tributario que se estima vulnerado.”

Como puede observarse, el efecto del amparo en primer lugar consistió simplemente en nulificar, con respecto a la quejosa, la referencia legal a las actividades no objeto con lo cual se subsanaba debidamente el vicio de inconstitucionalidad, por esta misma razón como efecto del amparo también se le reconoció un derecho a la devolución del impuesto pagado en exceso debido a que se consideraron dichas actividades “no objeto” dentro del cálculo del impuesto.

4.2.2. Caso del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación. (Vigente en los años de 1995 a 1997). Inaplicación de una porción normativa.

En el año de 2002, se emitió una jurisprudencia¹¹¹ en la que la Suprema Corte determinó que el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación vigente de 1995 a 1997, era violatorio de la garantía constitucional de seguridad jurídica, en razón de que prevé una regla general de duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, a la que deben ajustarse las autoridades fiscales, pero excluye de la aplicación de la misma a ciertos grupos de contribuyentes¹¹², respecto de los cuales no señala un plazo máximo de duración para los actos de fiscalización que se les practiquen, de modo que queda al arbitrio de las autoridades la duración del acto de molestia, pudiendo

¹¹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: 1a./J. 22/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Novena Época, Abril de 2002, Instancia: Primera Sala, Página: 430. Rubro: “VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES.”

¹¹² Contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados a, u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32-A de este código.

incluso, volverse indefinido o extender la conclusión de la visita, lo que se consideró contrario a la citada garantía de seguridad jurídica.

Efecto del amparo.

Del análisis de una de las ejecutorias¹¹³ que integró el criterio en comentario se desprende que el efecto otorgado al amparo que se concedió fue el siguiente:

“En las narradas circunstancias y al resultar inconstitucional la parte normativa del artículo 46-A, vigente en los años de mil novecientos noventa y cinco a mil novecientos noventa y siete, sólo en cuanto excluye a ciertos grupos de contribuyentes de la regla general de la duración máxima de las visitas domiciliarias o de la revisión de la contabilidad, procede revocar la sentencia recurrida y conceder el amparo solicitado en contra de la ley reclamada, esto es, en cuanto el artículo 46-A disponía:

"Artículo 46-A... Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados a, u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros en los términos del artículo 32-A de este código, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada."

Concesión de amparo que se hace extensiva, en relación con el acto de aplicación de la disposición transcrita, ..."

¹¹³ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ejecutoria del amparo directo en revisión 184/2000. ALMACENADORA GENERAL, S.A. Consultable en la página electrónica: <http://www2.scjn.gob.mx/red/expedientes/>

De esta forma se eliminó de la esfera jurídica de la impetrante de garantías la excepción que había previsto el legislador y, consecuentemente, la duración máxima de nueve meses le resultaría plenamente aplicable por efecto del amparo.

Merece destacarse que el efecto no fue para que no pudieran efectuarse visitas a dichos contribuyentes por la inexistencia legal de un plazo para su conclusión, sino que las mismas también quedarían sujetas al plazo de los nueve meses.

Debe reiterarse que la inaplicación de la norma o de la porción normativa es el efecto del amparo más utilizado por la SCJN cuando se trata de amparar en contra de una norma de carácter general en materia tributaria y ello quizás es debido a que esta clase de efectos son los efectos propios del llamado “legislador negativo”, esto es, del Poder Judicial de la Federación que al ejercer el control de la constitucionalidad de las normas expulsa del ordenamiento jurídico aquellas que resultan incompatibles con el máximo ordenamiento.

Por último, otro asunto relevante en que se otorgó el amparo con un efecto de este tipo es el caso en que se resolvió la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porción normativa que impedía la deducción de la PTU y por lo cual fue reclamada de inconstitucional, en este caso los efectos de la sentencia de amparo consistieron en que se desincorporara de la esfera jurídica de la quejosa la prohibición prevista en el precepto mencionado y, en consecuencia, se le permitía la deducción de las cantidades entregadas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.¹¹⁴

¹¹⁴ Cfr. Tesis: 2a./J. 177/2006 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época SEGUNDA SALA Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Pág. 206, Rubro. PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.3. Efecto del amparo en atención a los “elementos esenciales y variables del tributo”. Primeros efectos interpretativos en materia tributaria dentro del amparo contra normas generales.

Las sentencias que conceden el amparo distinguiendo entre los llamados ‘elementos esenciales’ y los ‘elementos variables’ de las contribuciones reconocen una especie de inconstitucionalidad parcial en la medida que permiten que no se declare la inconstitucionalidad de la obligación tributaria en su totalidad, debido a que se reconoce que no hay una interdependencia indisoluble entre los elementos esenciales frente a los elementos variables por lo que el efecto del amparo sólo se constriñe a afectar los elementos llamados variables.

Enseguida se analizarán los precedentes que dieron cabida por primera vez a la distinción entre ‘elementos variables’ frente a ‘elementos esenciales’ de las contribuciones, y las jurisprudencias posteriores que partieron de dichas premisas, dichas jurisprudencias abrieron el camino para las primeras jurisprudencias en materia de amparos contra normas generales federales tributarias, con efectos semejantes a los de una sentencia interpretativa.

4.3.1. Caso del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo. Efectos del amparo en atención a los elementos ‘esenciales y variables’ de las contribuciones.

En el año de 1998 se emitió un importante criterio jurisprudencial –la tesis **P./J. 62/98**- misma que marcó una nueva etapa en lo que refiere a la concesión del amparo contra normas generales en materia tributaria, ya que de manera categórica abrió la posibilidad de que el efecto de la concesión del amparo no fuera, solamente, sustraer de la esfera jurídica de la quejosa la obligación tributaria o la norma o porción normativa reclamada sino que, en ciertos casos, se pudiera remediar el vicio de inconstitucionalidad, incluyendo de una manera congruente la variable reclamada con los elementos esenciales de la contribución.

El criterio en estudio es el siguiente:

“CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA. Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas. En efecto, hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso 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 transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando 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 trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.”¹¹⁵*el énfasis es propio

Del análisis de las ejecutorias que integraron la jurisprudencia de mérito se desprende que la Suprema Corte hace una distinción entre lo que llama “elementos esenciales” y “elementos variables” de las contribuciones, ahora bien, para comprender con mayor claridad dicha distinción es importante tener en consideración lo siguiente.

¹¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]: Tesis: P./J. 62/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, VIII, Novena Época, Noviembre de 1998, Instancia: Pleno, Página: 11.

En los precedentes que confirmaron la anterior jurisprudencia se analizó la constitucionalidad de una reforma hecha al artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo (IMPAC), dicha disposición autorizaba a los contribuyentes a deducir ciertas deudas del valor del activo en el ejercicio, y prohibía deducir aquellas que tenían contratadas con el sistema financiero o su intermediación.

Los quejosos impugnaban en el juicio de amparo precisamente la limitante o la prohibición para deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o su intermediación; al analizar los requisitos de procedencia para acudir al juicio, la Suprema Corte determinó que no sólo era necesario acreditar que se era sujeto pasivo del IMPAC y afirmar que no se le permite deducir las deudas que tiene contratadas con el sistema financiero, sino también, demostrar que se tenían dichas deudas.

Fue de esta forma que el Alto tribunal determinó que las referidas deudas con el sistema financiero o con su intermediación son, justamente, un ejemplo de los llamados elementos 'variables' de las contribuciones; ahora bien, la consideración contenida en la ejecutoria y que resulta de la mayor importancia para los efectos de esta investigación es la que dice:

“... existen dos clases de normas tributarias, las que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y aquéllas que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso 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 transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando 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 trate, para incluirla

de una manera congruente con los elementos esenciales sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto”.^{116*}el énfasis es propio.

Es claro que aplicando la anterior distinción, y considerando que las deudas cuya deducción se había prohibido son un elemento variable de la contribución, el efecto del amparo, en caso de concederse, debería ser para que se pudieran deducir dichas deudas.

Se estima que dicha determinación es la correcta ya que habría sido un despropósito conceder el amparo para el efecto de que el contribuyente no pague el gravamen, sólo porque se prohíbe deducir determinadas erogaciones.¹¹⁷

El precedente que se comenta resulta relevante porque con el mismo la Suprema Corte dio entrada a la posibilidad de que frente a un amparo en contra de normas generales en materia tributaria el efecto ya no fuera solamente la inaplicación de las disposiciones o porciones normativas reclamadas, sino que también se tuviera la posibilidad de incluir dichos elementos ‘variables’ de manera congruente con los demás elementos de la

¹¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en revisión número 2695/96. México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

¹¹⁷ Sin embargo, no se coincide con la afirmación contenida en la ejecutoria de que en caso de que la declaratoria de inconstitucionalidad verse respecto de uno de los elementos considerados ‘esenciales’ el amparo sería para el efecto de que no se pague la contribución porque se afecta el mecanismo impositivo esencial que hace que sus elementos no puedan subsistir; se disiente de dicha afirmación ya que, en efecto, habrá casos en que no exista posibilidad de que subsista la obligación tributaria sin considerarse inconstitucional, empero ello es algo que en cada caso deberá analizarse y determinarse y no puede afirmarse a priori que el sólo hecho de que se estime inconstitucional un elemento esencial de la contribución invariablemente lleve a dicho efecto ya que bien puede ser que el elemento en el cual se encuentre la inconstitucionalidad sea susceptible de ser integrado respetando lo establecido en la Constitución, sólo cuando ello no sea posible entonces sí podría hablarse de que todo el sistema se ve afectado.

Así, por ejemplo, piénsese en las deducciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, no podrá negarse que las mismas trascienden directamente en la conformación de un elemento esencial de la contribución como lo es la base gravable, no obstante lo anterior el hecho de que alguna limitación a alguna de estas deducciones sea inconstitucional no daría como resultado que “todo el sistema se torne inconstitucional” y que, en consecuencia se deba dejar de pagar el tributo, sino solamente que la norma que regula dicha deducción cumpla con los principios de justicia fiscal. Claro que podría contestarse a lo anterior que justamente dicha deducción es uno de los elementos variables pero entonces el problema consistirá en determinar bajo qué criterios puede afirmarse que estamos o no frente a un elemento esencial o variable.

contribución. En este sentido, con las sentencias interpretativas se busca un propósito similar y dicho efecto se logra a través de la interpretación de las disposiciones dejando inaplicable aquella que se aparte del texto constitucional.

4.3.2. Caso del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario. Inconstitucionalidad de una exención.

A partir del 1 de enero del año 2002 entró en vigor el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (ISCAS), dicho gravamen gravaba fundamentalmente las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado que realizaran personas físicas o morales en territorio nacional con una tasa del 3% sobre el monto de dichas erogaciones.

Como mecanismo optativo, para no pagar el impuesto, los sujetos pasivos debían abstenerse de disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entregaran en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros.

El impuesto fue impugnado mediante juicio de amparo indirecto, y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia resolvió declararlo inconstitucional al estimar que introducía elementos ajenos a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto, como lo es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.¹¹⁸

Considero que el caso del ISCAS es un caso atípico de inconstitucionalidad de un elemento esencial del impuesto ya que el problema

¹¹⁸ Vid. Tesis: P./J. 11/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época PLENO, Tomo XVII, Mayo de 2003, Pág. 5 Rubro: "IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."

no estaba propiamente en el objeto del impuesto que claramente eran las erogaciones por la realización de un trabajo personal subordinado efectuadas por el sujeto pasivo, sino que el verdadero problema estaba en el mecanismo alternativo mediante el cual se podía evitar el pago del impuesto.

En efecto, el verdadero problema que tenía el diseño del impuesto es que, de acuerdo con la interpretación de la SCJN, beneficiaba solamente a quienes hubieran entregado el crédito al salario en efectivo a sus trabajadores, permitiéndoles no pagar el ISCAS si no disminuían dichas cantidades, a pesar de que dichas cantidades entregadas en efectivo podían ser menores que el monto del impuesto que les hubiera correspondido pagar de no haber ejercido la opción; sin embargo el resto de los contribuyentes tendría como única opción pagar el ISCAS.

Dicho en otras palabras, aquellos contribuyentes que no efectuaran la disminución del crédito al salario pagado previamente a sus trabajadores gozarían de la exención del ISCAS, luego entonces el elemento extraño (crédito al salario) a que se refiere la SCJN no se encuentra propiamente en alguno de los elementos del impuesto sino que forma parte de un mecanismo de exención del impuesto.

Efecto del amparo.

El efecto del amparo en el caso del ISCAS fue para que los quejosos no pagaran el impuesto, en este caso no había la posibilidad de algún otro efecto pues de haber extendido a los quejosos el beneficio de no pagar el impuesto si se abstendrían de disminuir las cantidades que por concepto de crédito al salario hubieran entregado en efectivo a sus trabajadores ello no garantizaría que se les daría un trato equitativo frente a los demás contribuyentes pues las cantidades por concepto de crédito al salario son justamente un factor ajeno a la capacidad contributiva de los contribuyentes, por lo que mientras la posibilidad de no pago del ISCAS dependiera de un elemento por completo ajeno al propio contribuyente el impuesto mantendría el vicio de inconstitucionalidad.

4.3.3. Primeros efectos interpretativos en sentencias de amparo contra normas generales en materia tributaria.

Con apoyo en la jurisprudencia **P./J. 62/98**, años más tarde se superó un criterio que había sostenido el Tribunal Pleno en el sentido de que al impugnar una norma por considerarla inequitativa y, por ende inconstitucional, no era posible pedir que se aplicara dicha norma en beneficio del quejoso, precisamente porque se trataba de una norma inconstitucional.^{119]}

De igual forma, la jurisprudencia 62/98 permitió que se superara un criterio emitido por la Segunda Sala, en el cual se había sostenido que con la declaratoria de inconstitucionalidad de un acto formal y materialmente legislativo, que prevé la exención parcial de una contribución, se afecta el mecanismo impositivo esencial y, en consecuencia, se desincorpora de la esfera jurídica del quejoso la obligación de pagar el tributo respectivo.¹²⁰

Efectivamente, la Segunda Sala de la SCJN había rechazado como efecto del amparo que la quejosa gozara de la exención de la que estaba excluida – misma que propiciaba que acudiera al juicio de amparo-, porque –afirmaba dicha Sala- sería tanto como legislar una exención y, además, constituirle un derecho a la quejosa que antes no tenía, con lo cual no se estarían volviendo las cosas al estado que se encontraban antes de la violación como lo manda la Ley de Amparo.

¹¹⁹ Vid Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS] Tesis: P./J. 59/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, VI, Septiembre de 1997, Instancia: Pleno, Página: 5, Rubro: “ACTIVO, IMPUESTO AL. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO EN CONTRA DEL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUÉL, A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES.” Dice textualmente: “...porque si el mismo quejoso sostiene que es inconstitucional por instituir la exención, es ilógico pretender que tenga efectos en su beneficio, ...”

¹²⁰ Vid Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]: Tesis: 2a. LXXVII/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Novena Época, Junio de 2001, Instancia: Segunda Sala, Página: 308, Rubro: “LEYES TRIBUTARIAS. EFECTOS DEL AMPARO CUANDO SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA QUE PREVÉ UNA EXENCIÓN PARCIAL DEL TRIBUTO.”

El criterio de la Sala fue superado mediante la Contradicción de tesis 21/2001 denunciada entre ambas Salas de la Corte y resuelta por el Tribunal Pleno, misma que dio lugar a la emisión de la jurisprudencia **P./J. 18/2003**, en la ejecutoria de dicha contradicción esencialmente se sostuvo que *la declaratoria de que un precepto que establece la exención parcial de un tributo es 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, razón por la cual, 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. *énfasis agregado¹²¹*

Mediante la jurisprudencia **P./J. 18/2003** que se comenta, de nuevo se fue diversificando el efecto del amparo contra leyes cuando se trata de normas tributarias, en particular al atender a la distinción entre los elementos que denomina ‘esenciales’ y los elementos ‘variables’ de la contribución por los que, en su caso, se concediera el amparo; de esta forma las conclusiones que podían obtenerse al respecto, mismas que se retoman de la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia antes referida son las siguientes:

“1. Las sentencias que conceden el amparo persiguen como fin último el restablecer las cosas al estado en que se encontraban antes de producirse la violación a las garantías individuales, cuando el acto reclamado sea de

¹²¹ Vid Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]: Tesis: P./J. 18/2003 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Novena Época, Julio de 2003, Instancia: Pleno Página: 17 Rubro: “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.” Esta tesis, además, sería la base para que años después se emitieran las tesis de jurisprudencia con los datos de identificación y rubros siguientes: Tesis 2a./J. 93/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo XXX Agosto de 2009, Pág. 175, Rubro: “NORMA FISCAL QUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, SIN INCLUIR A OTROS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. EL EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA SU INEQUIDAD, ES QUE SE INCLUYA AL QUEJOSO EN EL BENEFICIO”. Y la Tesis: 2a./J. 94/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo XXX, Agosto de 2009, Pág. 97, Rubro: “AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO EN QUE SE CUESTIONA UNA NORMA FISCAL QUE SE ESTIMA INEQUITATIVA PORQUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE LOS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. ANTE LA POSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR AL QUEJOSO EN EL GOCE DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL VIOLADA, EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE Y EN EL DIRECTO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO ES OPERANTE.”

carácter positivo, o bien, obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía del quejoso que se estimó violada, cuando se haya reclamado de ella una omisión, un no actuar, es decir, un acto de carácter negativo.

2. En tratándose de juicios de amparo contra leyes en los que se conceda el amparo de la Justicia Federal, el efecto inmediato será nulificar la validez jurídica de la ley reclamada en relación con el quejoso, y si el juicio se promovió con motivo del primer acto de aplicación, éste también será nulo.

3. El principio de relatividad de las sentencias de amparo impide que éstas puedan tener como efecto obligar a la autoridad legislativa ordinaria a expedir una ley o armonizar un ordenamiento a una reforma constitucional, esto es, a legislar.

4. Por lo general, la sentencia que concede el amparo promovido en contra de una ley de naturaleza fiscal que establece una contribución a cargo del quejoso, tiene como efecto que dicha disposición nunca se le aplique al quejoso y, por ende, que las autoridades exactoras que recaudaron contribuciones con base en estas normas, están obligadas a restituirle al quejoso las cantidades que como primer acto de aplicación de las mismas se hayan enterado. Sin embargo, no en todos los casos la concesión del amparo respecto de una norma tributaria conlleva a la restitución al quejoso de las cantidades que como primer acto de aplicación de la misma se hayan enterado, pues ello dependerá de la naturaleza del mecanismo de tributación y de que el motivo de inconstitucionalidad recaiga en un elemento esencial del tributo, o bien, en un elemento variable.

Las conclusiones anteriores constituyen los parámetros conforme a los cuales se deben analizar los efectos de una sentencia que concede el amparo respecto de un precepto legal que prevé una exención parcial del pago de un tributo, cuando es reclamado por considerarse inequitativo, por

excluir al quejoso del grupo de contribuyentes al que va dirigido.”¹²²

*énfasis añadido.

La ejecutoria de la contradicción de tesis en comento agregó que si lo que se reclamó fue una exención parcial del cual excluía la norma a la quejosa, darle el alcance a la ejecutoria de que la quejosa no pagara la totalidad del impuesto, con el pretexto de remediar una falta de equidad, generaría una falta de equidad mayor, puesto que el quejoso quedaría liberado totalmente de su obligación tributaria, en tanto que los gobernados a quienes beneficia la exención parcial seguirían teniendo, parcialmente, la obligación de cubrir el tributo.

De ahí que se hubiera resuelto que como efecto del amparo **se debía hacer extensiva la exención** parcial cuya exclusión de la misma fue reclamada por la quejosa, lo que confirmó que el efecto del amparo no tenía porque limitarse a solamente inaplicar la porción normativa o sustraer de la esfera jurídica de la quejosa la obligación tributaria.¹²³

La consigna de que se debe hacer extensiva la exención cuya exclusión se reclamaba por los quejosos es, claramente, un efecto totalmente alejado a la simple inaplicación de la disposición reclamada, se trata nuevamente de “incluir un elemento variable de la contribución” por efecto de la sentencia de amparo, pero dicha inclusión ya no opera sólo sobre los elementos variables sino directamente sobre las exenciones previstas por el legislador.

¹²² Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Contradicción de Tesis 21/2001-PL. entre las sustentadas por la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹²³ De hecho, apoyándose en el criterio anterior, el Pleno de la Corte posteriormente emitió la jurisprudencia de rubro: “EXENCIÓN PARCIAL DE UN IMPUESTO. PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LOS PRECEPTOS QUE LA PREVÉN, AUN CUANDO NO SE IMPUGNEN LOS QUE REGULAN EL MECANISMO ESENCIAL DE TRIBUTACIÓN.” Tesis P./J. 44/2004 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, Junio de 2004; Pág. 5. En la ejecutoria de la contradicción de tesis de las dos Salas, que dio lugar a la jurisprudencia en cita, el criterio de la Segunda Sala sostenía que se afectaba el ‘mecanismo esencial’ del impuesto ya que al ser inequitativa la exención parcial ello afectaba el ‘mecanismo impositivo esencial de dicho tributo’ al encontrarse estrechamente vinculado con la cuota que se debe aplicar a la base gravable, situación que no fue aceptada por el Pleno; sin embargo siguió sin quedar claro cuáles son los parámetros para afirmar que una norma trasciende o no, al sentido y/o alcance de otra norma o al mencionado mecanismo esencial.

Como puede observarse, esta clase de efecto guarda cierta relación con los que en la tipología de las sentencias interpretativas se consideran como las sentencias aditivas; con respecto a las sentencias aditivas Joaquín Brage expresa que:

“La utilización de este tipo de sentencias se plantea especialmente respecto de las hipótesis de desigualdad normativa o trato desigual por parte de una ley, porque la ley prevé determinadas consecuencias para determinadas hipótesis, pero no para otros supuestos que constitucionalmente hubieran exigido un tratamiento igual. Como dice el TC español, ante tales hipótesis cabe, en principio, equiparar por arriba, suprimiendo las restricciones o exclusiones injustificadas establecidas por el legislador con la consiguiente extensión del beneficio a los discriminados y así lo ha hecho el TC español, ...”¹²⁴

Un ejemplo típico de efecto en que se hace extensiva la exención es el caso del IVA tasa cero a bebidas en envases mayores a diez litros.

4.3.4. Caso del artículo 2o.-A, fracción i, inciso c), de la Ley del impuesto al Valor Agregado –tasa cero a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, cuya presentación sea en envases mayores de diez litros-, (legislación vigente en 2004).

La ley del Impuesto al valor Agregado establece la tasa del 0% como forma de estimular determinadas actividades gravadas con dicho impuesto, ya que, como es sabido, dicha tasa a diferencia de la exención del impuesto permite al sujeto pasivo recuperar las cantidades de impuesto que le hayan sido trasladadas en la cadena productiva.

¹²⁴ Brage Camanzo, Joaquín. “Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)”. *Op. Cit.* p. 192. En este mismo sentido el Dr. Figueroa Mejía considera que un efecto de ampliación o extensión sobre el contenido normativo del precepto impugnado o sus consecuencias jurídicas es una de las características de esta clase de sentencias en la que, quizás, existe una mayor coincidencia en la doctrina a la hora de definir este tipo de decisiones. *Cfr.* Figueroa Mejía, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. *Op. Cit.* pp. 164-165.

Sin embargo, al establecer que sólo ciertas actividades quedan sujetas a esta tasa de beneficio es que aquellos contribuyentes que estiman que se les da un tratamiento inequitativo, por no incluirlos en la misma, en diversas ocasiones han acudido al juicio de amparo reclamando la inconstitucionalidad del Impuesto al Valor Agregado, específicamente de las disposiciones en las cuales se les excluye, tácitamente, de la tasa del 0%.

Uno de estos casos se dio con respecto a el tratamiento de tasa del cero por ciento aplicable a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, cuando su presentación fuera en envases menores de diez litros, con lo cual tácitamente se estableció que si la presentación del agua era en envases de menor cantidad de líquido la misma sería gravada bajo la tasa general.

Diversos contribuyentes acudieron al amparo reclamando que no había una razón justificada para que la capacidad de los envases, mayores o menores a los diez litros, fuera un motivo para darles un tratamiento tributario distinto.

La SCJN le dio la razón a los quejosos por lo cual declaró la inconstitucionalidad de la porción normativa en la cual se hacía la referida distinción tributaria.¹²⁵

Efecto del amparo.

La Suprema Corte determinó que el efecto del amparo sería en los siguientes términos:

¹²⁵ *Vid.* Tesis: 1a./J. 136/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, Octubre de 2005, Pág. 672. Rubro. "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)."

*Por tanto, al encontrarse viciado por inequidad el sistema del impuesto al valor agregado en cuanto a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta en envases mayores de diez litros con respecto a la venta del referido líquido, pero que su presentación sea en envases menores de diez litros, el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para el año dos mil cuatro, resulta violatorio del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; en tal virtud, se impone revocar la sentencia recurrida y otorgar la protección constitucional para el efecto de que en la enajenación que haga de agua no gaseosa ni compuesta se le aplique a la quejosa la tasa del 0%, independientemente del envase en que se presente el producto; y por lo que se refiere al impuesto que ya ha enterado como contribuyente del impuesto por la enajenación del referido líquido, se tendrá derecho a la devolución siempre y cuando acredite ante las autoridades hacendarias que esas cantidades salieron de su patrimonio y no fueron trasladadas a terceros. *el énfasis es propio.*

Como se dijo en la parte final del punto anterior, este caso es un claro ejemplo de un amparo en el cual por virtud del efecto de la sentencia que concede el amparo se hace extensivo 'la exención'¹²⁶, aun cuando en este caso no se trató de una exención, sino de extender a ciertos contribuyentes excluidos la tasa del cero por ciento.

4.3.5. Caso del artículo 2 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Un efecto similar al de las sentencias sustitutivas.

¹²⁶ Es de hacerse notar que hay ocasiones en que la exención que se "hace extensiva" por efecto del amparo a veces es una exención total, evidentemente en estos casos la obligación tributaria queda totalmente sustraída de la esfera jurídica de la quejosa. Un ejemplo de lo anterior es el caso del artículo 8º. B de la Ley del Impuesto sobre producción y servicios, vigente a partir del año de 1998 el cual establecía una exención total para determinada clase de contribuyentes, dicha exención fue declarada inconstitucional y el efecto del amparo en consecuencia extendió dicha exención a los quejosos. *Vid.* Tesis: 2a./J. 97/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, Noviembre de 2000, Pág. 348, Rubro: "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE. LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o.-B DE LA LEY RELATIVA, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA."

En el año de 2004 se emitió el criterio jurisprudencial **2a./J. 151/2004** mismo que versaba respecto a la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos¹²⁷, el problema de inconstitucionalidad se refería a la forma en cómo se integraba uno de los elementos que se sumaban a la base gravable, específicamente el Impuesto General de Importación (IGI), lo anterior ya que la ley preveía que se debería sumar el IGI que se hubiera causado de haber aplicado la tasa general y con ello se desconocía que en el caso en concreto el contribuyente podría haber pagado realmente una *tasa preferencial*.¹²⁸

Lo anterior violaba el principio de proporcionalidad tributaria ya que la propia Segunda Sala de la SCJN había determinado que la base gravable a la que debe aplicarse la tarifa para obtener el monto del impuesto a pagar debe relacionarse con el valor real que representa la actividad gravada y que se entiende que el precio de enajenación es el del valor real de la operación, consignado en la factura, es decir, el precio que realmente el consumidor pagó para adquirir el automóvil y no el precio que 'pudo o debió haber pagado'.¹²⁹

Efecto del amparo.

En esta ocasión el efecto de la concesión se determinó de la siguiente forma:

“En ese orden de ideas, los efectos de la concesión del amparo respecto de la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley Federal del Impuesto

¹²⁷ Vid Tesis: 2a./J. 151/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Tomo XX, Noviembre de 2004, Página: 48. Rubro: AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN EL CÁLCULO DE LA BASE DEL GRAVAMEN LA TASA GENÉRICA DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN, SIN CONSIDERAR EL EFECTIVAMENTE PAGADO CON MOTIVO DE ARANCELES PREFERENCIALES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, DEBIENDO CONCEDERSE EL AMPARO PARA EFECTOS.

¹²⁸ Las tasas preferenciales, relativas a la importación de automóviles se deben a la voluntad de los Estados que celebran un tratado internacional, de diversificar su comercio recíproco.

¹²⁹ Cfr. Tesis 2a./J. 53/2000, Novena Época, Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, julio de 2000, página 6.

sobre Automóviles Nuevos, decretada en esta resolución, se limitan a lo establecido en el párrafo sexto de dicha disposición normativa, para que, tratándose de automóviles por cuya importación se pague el impuesto general de importación a una tasa menor a la general vigente, en el cálculo del impuesto sobre adquisición de automóviles nuevos no se considere el impuesto general de importación que se hubiere tenido que pagar de haberse aplicado la tasa general, sino el que realmente haya sido pagado por el contribuyente al importar el vehículo de que se trata.^{130*}énfasis añadido.

De lo antes transcrito podría considerarse que se trata de otro caso en el cual se concedió el amparo en contra de un elemento *variable*, mismo que en este caso es el impuesto general a la importación -se trata de un elemento que incide directamente en la base gravable-, empero la Corte, de manera correcta a nuestro parecer, otorga el amparo para el efecto que se tome en consideración el IGI realmente pagado y no el que se 'hubiere tenido que pagar.

Es importante destacar que para arribar al anterior efecto la SCJN se apoyó, por analogía, en lo dispuesto en la jurisprudencia **P./J 18/2003**¹³¹, como ya dijo, en dicha jurisprudencia se sostuvo que tratándose de una norma que concede un beneficio a determinados contribuyentes, en detrimento de otros que se encuentran en la misma situación y que sin embargo no lo reciben, 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.

Ahora bien, al analizar los efectos de las ejecutorias que dieron lugar a la emisión de la jurisprudencia **2a./J. 151/2004**, bajo la clasificación de las sentencias interpretativas, los mismos resultan semejantes a las sentencias

¹³⁰ Vid Amparo en Revisión 629/2003. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día veintiuno de noviembre de dos mil tres. p.77.

¹³¹ Vid *Supra* p. 94.

“sustitutivas”¹³², ello es así porque en primer lugar, como efecto de la sentencia, se nulifica lo dispuesto en el párrafo sexto de la norma reclamada de forma tal que tratándose de automóviles por cuya importación se pague el impuesto general de importación a una tasa menor a la general vigente, en la determinación del impuesto ya no se considerará el impuesto general de importación que se hubiere tenido que pagar de haberse aplicado la tasa general referida, sino que, en su lugar -y aquí es donde opera la sustitución normativa- se considerará el impuesto general de importación que realmente haya sido pagado por el contribuyente al importar el vehículo de que se trata.

Un aspecto adicional que merece destacarse de este precedente es que con anterioridad la propia Sala había establecido que para la determinación del impuesto debería tomarse en consideración el “valor real de la operación”, y que sólo de esta forma se respetaban las garantías de justicia tributaria, de ahí que en este caso la Sala hubiera podido determinar de qué forma debería ser aplicada la norma para que fuera acorde con la Constitución.

4.4.- Efectos de la concesión del amparo en atención a la clase de garantía violada. Violación al principio de irretroactividad.

La forma en como se determina el efecto del amparo en contra de una norma en materia tributaria puede también verse influenciado por la clase de derecho que se haya violado, en este apartado se analizarán dos importantes precedentes en donde la *litis* giró en torno a dilucidar si se violaba o no la garantía de irretroactividad de las leyes, en ambos casos se trata de regímenes tributarios optativos, sin embargo en el primer caso dicho régimen podía ser abandonado después de un periodo de tiempo determinado, mientras que en el segundo ejemplo no era posible abandonar la el régimen de opción una vez elegido.

¹³² Debe recordarse que las sentencias sustitutivas se caracterizan fundamentalmente porque el precepto es declarado parcialmente inconstitucional, al tiempo que se dispone que la parte declarada inconstitucional se sustituya por otra indicada por el Tribunal. *Cfr.* Díaz Revorio, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Edit. *Op. Cit.* p. 146.

4.4.1. Caso de la reforma al Régimen de consolidación fiscal en vigor a partir de 1999. Un caso donde pudo haberse aplicado una sentencia sustractiva.

En el año 2001 la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la constitucionalidad del régimen de consolidación fiscal vigente a partir del año 1999.¹³³

La Suprema Corte determinó que para las empresas que se encontraran en el periodo obligatorio del régimen de consolidación fiscal, el legislador debería respetar las normas bajo las cuales habían entrado al referido régimen optativo y de beneficio de consolidación fiscal, no así para quienes ya se encontraran fuera de dicho periodo, esto es que se mantuvieran tributando bajo el régimen de consolidación fiscal a partir del sexto ejercicio y siguientes, pues éstos últimos se sujetan voluntariamente a las normas que regulan el régimen, año con año.

Efecto del amparo.

El Alto Tribunal determinó que la reformas impugnadas por las quejas resultaban violatorias de la garantía de irretroactividad de las leyes, prevista en el artículo 14 constitucional, pero sólo con respecto a los contribuyentes que se encontraban dentro de dicho periodo obligatorio de cinco ejercicios y respecto a los ejercicios pendientes de tributar, ya que una vez transcurrido dicho periodo es voluntad de los contribuyentes seguir tributando bajo el régimen que esté vigente en ese momento.

¹³³ La tesis de jurisprudencia que contiene el criterio del Tribunal Pleno a este respecto tiene como datos de identificación y rubro los siguientes: Tesis P./J. 95/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, Agosto de 2001, Instancia: Pleno, Pág. 5, Rubro: "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR."

De este modo, se observa que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad de la norma, pero para casos muy específicos, atendiendo como elemento fundamental para ello a si los contribuyentes que acudieron al juicio se encontraban o no dentro del periodo obligatorio de cinco ejercicios, y en este tenor el efecto del amparo sólo alcanza a los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de la tributación obligatoria bajo el régimen de consolidación fiscal, esto es, quienes se encontraran tributando dentro del periodo obligatorio, y sólo por el tiempo que falte para que transcurra dicho periodo.

Este caso permite obtener sobre la siguiente conclusión: La misma disposición es constitucional e inconstitucional, y ello depende de la situación jurídica de la persona a la que se le aplique, inclusive para quien resulte inconstitucional, sólo lo será un determinado tiempo.

Al analizar la problemática de este caso a la luz de las diversas clases de sentencias interpretativas considero que el efecto restitutorio también habría podido lograrse imprimiéndole a la sentencia efectos similares a los de una sentencia 'sustractiva'¹³⁴ en virtud de que los artículos reclamados en realidad fueron declarados inconstitucionales en tanto incluyen en su ámbito de aplicación a las empresas que todavía se encuentran tributando dentro del periodo obligatorio de cinco ejercicios, y sólo por el tiempo en que dure dicho periodo obligatorio, por ello, si en la ejecutoria se hubiera resuelto que las normas reclamadas no resultaban aplicables a los contribuyentes durante el

¹³⁴ En efecto, hay que recordar que en esta clase de sentencias, también llamadas "reductoras" el fallo puede adoptar diversas formas, entre las cuales las más frecuentes suponen la declaración de inconstitucionalidad del precepto, en cuanto incluye, en cuanto es aplicable, o en la parte en que prevé o en la parte en que no excluye en su aplicación a cierto precepto. *Cfr.* Díaz Revorio, Francisco Javier. *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*, Edit. *Op. Cit.* p. 132. En el caso que se analiza la sentencia reductora pudo operar declarando inconstitucional la reforma al régimen de consolidación fiscal en la parte en que resulta aplicable a las empresas que todavía se encontraran tributando bajo el régimen obligatorio anterior.

tiempo que dure su periodo obligatorio, la norma pudo declararse constitucional siendo en todo caso su aplicación un problema de mera legalidad.¹³⁵

4.4.2. Caso de la reforma al Impuesto al Activo, vigente a partir de 2007.

El primero de enero del año 2007 entró en vigor una importante reforma a la Ley del Impuesto al Activo que sustancialmente consistió en que, para efectos del cálculo de la base gravable del impuesto, a partir de dicho ejercicio no se permitiría la deducción de las deudas del valor de sus activos con base en los cuales se determinaba el monto del impuesto; dicha reforma fue impugnada por parte de los contribuyentes al considerarla inconstitucional, en el año 2009 el Tribunal en Pleno de la SCJN resolvió los temas más relevantes que se habían impugnado.

El Pleno negó el amparo por todos los temas hechos valer, excepto aquel en que se impugnó la retroactividad de la reforma en cuestión, en particular en lo que refiere al régimen optativo que se contenía en dicha Ley del Impuesto al Activo.

El concepto de violación que los quejosos habían hecho valer consistía esencialmente en que el artículo Séptimo, fracción I del Decreto de reformas impugnado, en cuanto se refiere a las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, resultaba retroactivo, en la medida en que para el ejercicio fiscal de dos mil siete, preveía que los contribuyentes que ya venían aplicando el régimen opcional contenido en el artículo 5-A, determinarían el impuesto del ejercicio utilizando el que les hubiese correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior actualizado -lo

¹³⁵Sin embargo, para que hubiera podido darse un efecto similar al de las sentencias sustractivas, la Corte tendría que haber sostenido que las reformas reclamadas tenían al menos dos interpretaciones posibles, una de las cuales hacía aplicable la reforma a todos los contribuyentes y otra en la cual aquéllos que se encontraran tributando todavía bajo el régimen obligatorio no estarían sujetos a dichas reformas sino hasta terminar su periodo obligatorio; en el caso en concreto la SCJN consideró que las reformas no hacían distinción alguna y que claramente le resultaban aplicables a cualquier contribuyente que tributara bajo el régimen de consolidación fiscal sin importar que tributara bajo el régimen obligatorio.

cual es como lo venían haciendo previamente a la reforma-, pero sin deducir del valor del activo del cuarto ejercicio inmediato anterior las deudas correspondientes.

La SCJN consideró fundado el anterior argumento considerando por una parte que, al momento de aplicar el régimen opcional de referencia (hasta antes del ejercicio fiscal de dos mil siete), los contribuyentes tenían la posibilidad de deducir las deudas del valor de su activo y, por otra, que dicha opción se trata de un régimen obligatorio que no puede abandonarse una vez aplicado.¹³⁶

Efecto del amparo.

La Suprema Corte determinó el amparo de la siguiente forma:

“1. La protección constitucional debe tener cobertura sólo a favor de las quejas que con anterioridad al ejercicio fiscal de dos mil siete venían aplicando el régimen opcional previsto por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo.

...

2. El amparo concedido no implica que las quejas beneficiadas queden liberadas de pagar el impuesto al activo, sino que se desincorpore de su esfera jurídica lo dispuesto por el precepto declarado inconstitucional. Por tanto, al desaparecer la obligación de observar ese dispositivo, ello significa que para restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación advertida, para el ejercicio fiscal de dos mil siete, deberá determinarse el impuesto al activo dentro del régimen opcional en los

¹³⁶ Sobre el tema se emitió la tesis aislada con datos de identificación y rubro siguientes: Tesis P. LXXVIII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXXI, Enero de 2010, Instancia: Pleno, Pág. 28, Rubro: “ACTIVO. EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).”

*mismos términos y condiciones en que se venía haciendo hasta antes de la vigencia de la norma violatoria de garantías.*¹³⁷

Si se observa con cuidado el anterior efecto, simplemente se sustrae de la esfera jurídica de la quejosa la porción normativa objeto de análisis que es la que tiene que ver con la imposibilidad de deducir las deudas de la base del Impuesto al Activo, llama la atención la parte en que se precisa que el amparo sólo tendrá efectos para aquellos contribuyentes que con anterioridad al ejercicio fiscal de dos mil siete venían aplicando el régimen opcional previsto por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo¹³⁸, lo anterior es así ya que sólo a dichos contribuyentes podía considerarse que se había violado la garantía de retroactividad.¹³⁹

Considero justificada la declaratoria de inconstitucionalidad por retroactividad de las normas con relación a los contribuyentes que antes de la entrada en vigor de la reforma impugnada tributaban bajo el régimen opcional, ya que los mismos no tenían la opción de abandonar el régimen optativo a pesar de que dicha elección de régimen la habían hecho en condiciones

¹³⁷ Cfr. Amparo en Revisión 86/2008. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día once de junio de dos mil nueve. El efecto del amparo también quedó plasmado en la siguiente tesis: P. LXXIX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXXI, Enero de 2010, Pleno, Pág. 27. Rubro: "ACTIVO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO SÉPTIMO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO DE REFORMAS FISCALES PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006, EN CUANTO SE REFIERE A LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007)."

¹³⁸ En este sentido, los efectos son similares al caso de la reforma al régimen de consolidación fiscal de 1999 en donde también la inconstitucionalidad aplicó solamente para aquellos contribuyentes que se encontraban tributando bajo el régimen obligatorio (de cinco ejercicios).

¹³⁹ Del análisis de la ejecutoria respectiva se observa que una de las líneas argumentativas empleadas por la SCJN para resolver, giró en torno a que para los contribuyentes existía el derecho adquirido a disminuir dichas deudas al menos en cuanto se hiciera uso, o se tomaran como referencia, los resultados de los ejercicios anteriores a la reforma, esto es de 2006 hacia atrás; no se comparte dicha argumentación de la Corte ya que desde mi punto de vista se soslayó que, en todo momento, la posibilidad de que el contribuyente pudiera determinar el pago del impuesto del ejercicio, tomando como referencia el impuesto del cuarto ejercicio anterior, es una situación que depende, enteramente, de que en cada ejercicio exista una norma que así lo permita y lo autorice; esto es, el hecho de que en el año 2007 el contribuyente pudiera utilizar como referencia el impuesto determinado en el año 2003 para efectos del pago del año 2007 era posible porque la ley vigente en 2007 así lo permitía, y no porque la norma vigente en 2003 lo hubiera permitido.

distintas (pues cuando lo eligieron sí podían deducirse las deudas); sin embargo, considero que el efecto del amparo debió ser únicamente para que pudieran cambiar, en su caso, de régimen bajo las condiciones vigentes en el momento de la nueva elección para cualquiera de los dos regímenes, mas no para permitirles continuar con la deducción de las mencionadas deudas¹⁴⁰, como de hecho se resolvió.

4.5.- Efectos de la concesión del amparo en impuestos indirectos.

4.5.1. Caso del Impuesto a los Bienes y Servicios Suntuarios.

En el mes de noviembre de 2002 el Máximo Tribunal emitió la tesis de jurisprudencia P./J. 51/2002¹⁴¹ en donde declaró la inconstitucionalidad del denominado Impuesto a los Bienes y Servicios Suntuarios, fundamentalmente por considerar que el artículo 8° transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores y que contenía el referido impuesto, iba en contra del artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, situación que no ocurrió en el caso.

Efecto del amparo.

El efecto dado a los amparos concedidos fue el siguiente:

¹⁴⁰ Máxime que la disminución de las deudas no debió ser un elemento determinante para que las quejas hubieran elegido el régimen optativo, pues al momento de hacer su elección, tanto el régimen general como el optativo permitían hacer dicha disminución.

¹⁴¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y tesis aisladas [IUS]. Tesis: P./J. 51/2002, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XVI, Diciembre de 2002, Instancia: Pleno, Página: 5, Rubro: "CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8o. 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."

“Tomando en cuenta que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal implica la protección de la Justicia Federal respecto de la aplicación presente y futura de esa disposición jurídica, en la especie, tal situación se traduce en desincorporar de la esfera jurídica de la parte quejosa la respectiva obligación tributaria y sus diversas consecuencias, por lo que debe concluirse que las enajenaciones de bienes y servicios considerados como suntuarios realizadas por la quejosa, bajo la vigencia de la norma declarada inconstitucional, no estarán gravadas con dicha contribución y, por ende, no existirá la obligación de trasladar el referido impuesto cuando realice el respectivo hecho imponible.

Con la finalidad de precisar los efectos de la concesión del amparo, dado que en la disposición jurídica reclamada se prevé un impuesto indirecto, en el que la carga tributaria pasa del contribuyente del tributo (comerciante o empresario) a un tercero, a través de la figura de la traslación, debe puntualizarse que, en virtud de que, por regla general es el consumidor o adquirente del bien o servicio quien paga de su patrimonio el gravamen de referencia, es claro que la contribución de mérito repercute en el consumidor final (sujeto pasivo material) quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el comerciante o empresario (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y retiene el impuesto para enterar al fisco federal las cantidades respectivas.

En esa tesitura, si se tratara de un impuesto directo correspondería a los quejosos solicitar la devolución de dichas cantidades, pero como en el caso es un impuesto indirecto procederá la devolución en términos de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes:

1. Cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya pagado y enterado el impuesto a la hacienda pública, es decir, que no lo haya trasladado a los consumidores sino que lo absorbió y pagó directamente de su propio peculio.

2. Cuando el contribuyente que haya trasladado y enterado la contribución solicite la devolución que deberá hacerse a favor de los consumidores finales perfectamente identificados y quienes hicieron el pago del tributo.

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

Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis y, en su caso, el consumidor final se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto de impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional.

De lo anterior se infiere que cuando el juicio de amparo es promovido por el consumidor final (sujeto pasivo material) procede la devolución de las cantidades que pagó por concepto de impuesto al adquirir el bien o servicio objeto del gravamen.”¹⁴²

El primer aspecto que destaca de los efectos dados a la concesión del amparo es que dado que se consideró que el proceso legislativo que dio nacimiento al tributo sufría de violaciones graves, ello generó la inconstitucionalidad de la Ley en su integridad, razón por la cual el contribuyente quedó liberado, por efecto del amparo, de la obligación tributaria respectiva.

Otro aspecto a destacar es que el Alto Tribunal atendió a la naturaleza de impuesto *indirecto* con efectos de traslación que se presentaba en el caso, esta situación implica que quienes al final de cuentas cubrían de su propio peculio el

¹⁴² Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ejecutoria del amparo en revisión 458/2002. Consultable en la página electrónica: <http://www2.scjn.gob.mx/red/expedientes/>. Al respecto se integró la jurisprudencia con datos de identificación y rubro siguientes: **Tesis: P.J.J. 52/2002**, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, Enero de 2003, Pág. 5. Rubro: “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).”

monto de la contribución serían los sujetos económicos del impuesto o también llamados por la doctrina como sujetos pasivos materiales.¹⁴³

De esta manera, la Suprema Corte precisó de qué forma procedería la devolución del impuesto dependiendo del caso; por ejemplo, en el caso de que los propios quejosos, esto es los sujetos pasivos formales, soliciten la devolución, podrían hacerlo cuando el quejoso hubiera pagado el impuesto, esto es, no lo hubiera trasladado; otro caso previsto en los efectos de la sentencia era cuando el quejoso solicitara la devolución del impuesto con el fin de hacer la devolución a los consumidores finales; otro caso más es cuando el

¹⁴³ Para abundar más sobre el concepto de impuestos indirectos puede citarse a Dino Jarach quien explica lo siguiente:

“Un segundo criterio de clasificación –de los impuestos- consiste en considerar como impuestos directos a los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea que no se trasladan sobre otros sujetos; y como indirectos los que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de iure. En los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de facto, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación.” Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ª. Ed. Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999. Pp. 258 y ss.

Lo anterior significa además que, con apoyo en este criterio, el carácter de indirecto que se le da al impuesto deviene del hecho de que se esta gravando indirectamente a un sujeto pasivo material, es material porque es quien realmente está erogando una cantidad determinada para el pago del impuesto, distinto del sujeto pasivo formal, que es quien aparece en la Ley como obligado al entero ante el fisco federal, pero que traslada la carga económica que implica el impuesto a un tercero.

Dicho de otra forma, en el caso de los impuestos indirectos el sujeto formal de la relación tributaria debe retener el impuesto que traslada al pagador que adquiere el bien o el servicio y, a su vez, lo entera al fisco; sin embargo, ambos tienen la calidad de sujetos pasivos de la relación tributaria: aquél formalmente y éste de modo material.

Mediante tesis jurisprudencial aparecida en el Semanario Judicial de la Federación en el mes de diciembre del año 2009 la Primera Sala de la Suprema Corte, al analizar la constitucionalidad de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios dijo con respecto a los impuestos indirectos que “en tratándose de impuestos indirectos, éstos no deben medirse en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante, dada su particular naturaleza, en tanto que no gravan el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que atienden al patrimonio que soporta esa operación (el del consumidor).” Tesis: 1a./J. 128/2009. Registro No. 165775 Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Diciembre de 2009 Página: 272, Rubro: JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES, EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Consultable en <http://200.38.163.161/Paneltesis.asp>

Resulta de especial interés el estudio de los impuestos indirectos que se contiene en las ejecutorias que conforman dicha jurisprudencia dicho estudio es del tenor literal siguiente:

“En efecto, en primer lugar, se debe tomar en cuenta que el impuesto especial sobre producción y servicios es, dada su naturaleza un impuesto indirecto, y los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre los gastos de producción y consumo, por lo tanto, su principal característica es que son trasladables hasta el consumidor final, esto es, inciden directamente en el consumidor o adquirente último del bien o servicio.” *el énfasis es propio.

que obtiene el amparo es el sujeto pasivo material, en cuyo caso podrá pedir directamente la devolución del impuesto.

Quizás la hipótesis que más llama la atención es la segunda en razón de que en ese caso no se aprecia un perjuicio para el contribuyente formal con respecto al pago que al final de cuentas se hace al fisco federal, ello debido a que, dada la mecánica del tributo, lo único que hizo fue enterar cantidades que pagó el consumidor final, mismo que, posiblemente no acudió al juicio de garantías.

No obstante lo anterior, considero que resultó adecuado reconocer la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto por parte del contribuyente formal, empero se debería ser muy cuidadoso de que las cantidades devueltas verdaderamente lleguen a los consumidores finales y no generen un enriquecimiento ilegítimo a favor de los quejosos.

Por otra parte, al analizar esta sentencia, particularmente sus efectos, bajo la tipología de las sentencias interpretativas se puede advertir como la Corte en este caso tuvo un papel cuasi-legislativo al establecer toda una 'normatividad' aplicable a quienes por efecto de un amparo en contra del impuesto a la Venta de los Bienes y Servicios Suntuarios pretendiera la devolución del impuesto, se dice lo anterior pues el Código Fiscal de la Federación que es la normatividad que regula lo relativo a las devoluciones de impuesto, en ese momento no preveía la normatividad aplicable a la devolución de cantidades tratándose de los llamados impuestos indirectos.¹⁴⁴

¹⁴⁴ De hecho, la primera vez que se dio un tratamiento específico a la devolución tratándose de impuestos indirectos aconteció mediante la reforma al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el año de 2004 y que estableció: "Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. ... Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado." *énfasis añadido.

De esta forma, no resulta posible encuadrar los efectos de esta jurisprudencia dentro de la tipología de las sentencias interpretativas, pues en este caso la Corte definitivamente llenó una laguna legal¹⁴⁵ mediante jurisprudencia, pero no respecto a los preceptos reclamados como correspondería en una sentencia interpretativa, sino con respecto a la mecánica para la devolución de contribuciones que se preveía en el Código Fiscal de la Federación la cual no había sido impugnada por las quejas.

En mi opinión, una de las razones que puede explicar tan alto grado de activismo de la Corte en este caso, como pocas veces se le ha visto, es que de no haber hecho la precisión en los efectos que se ha venido comentado ello habría propiciado probablemente el enriquecimiento ilegítimo de los contribuyentes que aunque no habían pagado el impuesto sí tendrían derecho a solicitar su devolución al haber obtenido el amparo de la justicia federal en contra del impuesto reclamado.

4.6.- Algunos casos en que se han decretado efectos similares a los de una sentencia interpretativa o en los cuales se estima que habría sido pertinente la adopción de efectos restitutorios de dicha clase.

4.6.1. Caso de la fracción III del artículo 4o. de la ley del impuesto al Valor Agregado. Vigente en 2003.

En el año de 2004 la Segunda Sala de la SCJN declaró la inconstitucionalidad del sistema de acreditamiento que se establecía en la fracción III del artículo 4o. de la ley del impuesto al Valor Agregado vigente en 2003; en dicho precepto se regulaba el factor conforme al cual se determinaba el porcentaje de acreditamiento del impuesto (mediante 'prorateo') en tratándose de contribuyentes que realizaban actividades mixtas, esto es, actividades gravadas así como exentas, y en dónde no era posible determinar con precisión si los insumos obtenidos, y por los cuales se le había trasladado

¹⁴⁵ Debe recordarse que esta integración de la norma para llenar la laguna legal existente se hizo de manera 'relativa', en atención al principio de relatividad de las sentencias.

el Impuesto al Valor Agregado, estaban destinados exclusivamente a la realización de sus actividades gravadas o a la realización de sus actividades exentas.

El vicio de inconstitucionalidad advertido por el Alto Tribunal consistía en que la disposición reclamada utilizaba un factor de acreditamiento que no reflejaba la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, toda vez que dicho factor se determinaba con base en un promedio del valor de los actos y actividades correspondientes al ejercicio inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, no obstante que el impuesto se causa mensualmente, desnaturalizándose con ello la función del 'factor de acreditamiento'.¹⁴⁶

Efecto del amparo.

En esta ocasión, la SCJN emitió un criterio jurisprudencial en el cual determinó el efecto del amparo en los siguientes términos:

“...al haberse declarado la inconstitucionalidad del factor de acreditamiento que prevé el párrafo tercero y siguientes de la citada fracción III, el efecto será que no se le aplique y, por consiguiente, que pueda acreditar la totalidad del impuesto trasladado relacionado con esos actos y actividades, en el entendido de que no podrá acreditarse el impuesto trasladado al adquirir materias primas, productos terminados o semiterminados que se identifiquen exclusivamente con sus operaciones exentas.”¹⁴⁷

Lo primero que destaca del efecto dado a la concesión del amparo en este caso es que la Corte simplemente inaplica el factor de prorrateo al considerarlo inconstitucional; sin embargo, como ya se ha dicho, la simple inaplicación no

¹⁴⁶ Vid Tesis 2a./J. 114/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XX, Septiembre de 2004, Instancia: Segunda Sala, Pág. 339, Rubro: “VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO PREVISTO EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003, VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”

¹⁴⁷ Vid Tesis: 2a./J. 119/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época XX, Septiembre de 2004, Página: 323.

siempre es la forma de restituir a la quejosa en el goce de sus garantías y este es un claro ejemplo de ello ya que con el efecto determinado por la Corte (acreditamiento total) se permite al contribuyente gozar de un acreditamiento al que no tiene derecho.

En efecto, al permitir el acreditamiento total del impuesto relacionado tanto con actividades gravadas como con actividades exentas, el efecto del amparo siguió sin reconocer la auténtica capacidad contributiva de la quejosa lo cual debió ser el propósito del amparo que se había concedido pues eso es lo que mandata la Constitución en su artículo 31, fracción IV.

No hay que olvidar que en el caso que nos ocupa el legislador había determinado que el factor de prorrateo debería determinarse tomando en cuenta la proporción de actividades gravadas y exentas del periodo anual inmediato anterior; ahora bien, dicha referencia bien podía ser cuestionada, como en efecto sucedió, porque existía la “probabilidad” de que lo acontecido en el año anterior no reflejara la situación actual de la quejosa; sin embargo, al resolver el efecto del amparo de la manera como se hizo, en lugar de evitar la posibilidad de un trato desproporcional se aseguró dicho tratamiento desproporcional, sólo que al parecer como se beneficiaba al quejoso se resolvió de dicha manera.

¿Podía existir un efecto que sí cumpliera con la proporcionalidad tributaria? Considero que sí y que la propia Corte vislumbró dicha posibilidad ya que en una de las ejecutorias relativas al tema estableció que:

“Consecuentemente, si el artículo 4º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece un factor de prorrateo que se determina atendiendo a un período anual, mismo que no es el de la causación del gravamen, ello tendrá como efecto que el impuesto acreditable que se determine conforme a dicha fracción no atienda a la auténtica capacidad contributiva del causante.

*Así es, el factor de prorratio determinado conforme a las operaciones del año calendario anterior, no atiende a la capacidad de contribuir al gasto público, en lo concerniente a cada uno de los períodos mensuales por los que se efectúa el cálculo del impuesto acreditable, en los términos de la fracción III del artículo combatido, que a partir del uno de enero de dos mil tres, se causa de manera mensual y es definitivo.¹⁴⁸*énfasis agregado.*

Como se observa de la anterior transcripción, el problema medular era que el tomar como referencia el ejercicio inmediato anterior para determinar el factor de prorratio no se atendía a que el impuesto ya se causaba de manera mensual, luego entonces la forma de restituir verdaderamente a la quejosa en el goce de la garantía violada era reconociendo las actividades realizadas por la quejosa dentro de dicho periodo mensual, en lugar del periodo anual.

Lo anterior no habría resultado fácil pues la norma expresamente establecía que el factor se determinaba dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable.

La opción habría sido utilizar una sentencia interpretativa del tipo sustitutiva para declarar la constitucionalidad de la parte que remite al año calendario, y en el vacío que se genera por nulificar esa porción normativa introducir la referencia al mes anterior.

Este caso permite además reflexionar acerca de los alcances que pueden permitirse a las sentencias interpretativas pues el precepto declarado inconstitucional expresamente remitía a las actividades del ejercicio inmediato anterior para calcular el factor de prorratio; sin embargo hacerlo así era inconstitucional, por otra parte lo adecuado hubiera sido hacer una referencia al mes inmediato anterior pues el impuesto es de causación mensual, el problema

¹⁴⁸ Cfr. Ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la SCJN al resolver el amparo en revisión 281/2004.

es que con un efecto de sentencia semejante podría argumentarse que la SCJN estaba 'legislando'.

Al respecto, considero que por virtud del principio de relatividad de las sentencias que rige en materia tributaria ello no habría implicado ninguna intromisión en el ámbito del Poder Legislativo, en efecto la Corte no puede legislar mediante un efecto otorgado a una sentencia de amparo porque ese efecto carece de dos notas fundamentales de la Ley: la generalidad y abstracción y, en cambio, habría sido un efecto de amparo que sí lograra el objetivo de restituir en el goce de las garantías violadas a la quejosa.¹⁴⁹

Finalmente, tan era lo más correcto que al invalidarse la referencia anual se tomara en cuenta un periodo mensual, que mediante reforma posterior a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se consideró dicho parámetro, mismo que continúa vigente.¹⁵⁰

4.6.2. Caso del Artículo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Vigente a partir de 2005.

¹⁴⁹ Una sentencia interpretativa con efecto similar al que se propone es comentada por Hernán Alejandro Olano García en los siguientes términos: “La Corte Constitucional Colombiana tuvo que estudiar las disposiciones normativas de una ley tributaria que imponía draconianas sanciones económicas a quienes no presentaran las declaraciones de renta en los lugares y momentos determinados por la administración tributaria. La parte demandante consideró que la norma imponía una responsabilidad objetiva que impedía al contribuyente demostrar que la omisión de tal obligación tributaria se producía por una fuerza mayor o un caso fortuito. La Corte Constitucional, en sentencia C-690 de 1996, acogió el criterio de la demandante, considerando que es contrario a la Constitución, y en especial a los principios de responsabilidad subjetiva, equidad tributaria e igualdad, que se sancione a una persona que ha estado imposibilitada de presentar la declaración de renta, declarando la constitucionalidad de las disposiciones normativas acusadas, pero en el entendido que las autoridades administrativas y judiciales deben “permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a la voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor.” Olano García, Hernán Alejandro. *Op. Cit.*, p.580.

¹⁵⁰ El artículo 5, fracción V, inciso c) de la LIVA establece que: “c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y...” *énfasis añadido.

A partir del 1° de enero del año 2005 entró en vigor una importante reforma a la Ley del Impuesto sobre la renta en lo que refiere a la deducción denominada “costo de lo vendido”¹⁵¹, dicha reforma fue impugnada vía juicios de amparo indirecto por diversos quejosos, dichos juicios llegaron en última instancia a la Suprema Corte, misma que al resolverlos en el año de 2007 negó el amparo con respecto a todos los conceptos de violación que se analizaron, excepto por lo que refería a la inconstitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo mencionado establecía, en su segundo párrafo, que *en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido*; ahora bien, dentro del análisis hecho por la Suprema Corte se consideró que era inconstitucional que dicho artículo no permitiera reconocer los efectos de la inflación para aquellos contribuyentes cuyas mercancías fueran vendidas en un ejercicio distinto a aquel en que fueron adquiridas, lo que conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, *toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva, cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.*¹⁵²

El aspecto que resulta más relevante de la resolución de la Corte, para efectos de la presente investigación, es que dentro de su análisis determina

¹⁵¹ El sistema de deducción de compras, vigente durante los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro, consiste en que el monto pagado por las mercancías, bienes y servicios, se realiza en el momento en que se adquieren o se prestan dichos servicios. En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido posibilita a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados

¹⁵² Cfr. Ejecutoria Amparo en Revisión 1215/2005. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día dos de marzo de dos mil siete.

con gran precisión el supuesto en el cual la norma era inconstitucional, a saber, cuándo se tratara de contribuyentes cuya venta de la mercancía se hace en un ejercicio diverso al ejercicio de la compra, lo cual implicaba que cuando la compra y la venta ocurrieran dentro del mismo ejercicio fiscal no se configuraba la inconstitucionalidad.¹⁵³

Efecto del amparo.

De forma congruente con lo anterior, la Primera Sala de la Corte estableció los efectos del amparo y protección de la justicia federal en los siguientes términos:

“Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.

Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido”. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente [...] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación “interna” de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera más fiel el valor

¹⁵³ La razón de que éste último supuesto no fuera inconstitucional quedó determinada en la ejecutoria en los siguientes términos: “...la legislación no conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible. Vid. Ejecutoria amparo en Revisión 1215/2005. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día dos de marzo de dos mil siete.

objetivamente estimado de los mismos; no obstante, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada con un tercero — como acontece, por ejemplo, con la enajenación—, para realizar dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

No obstante, lo preceptuado por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido —es decir, al realizar el ingreso correspondiente, determinando la ganancia o pérdida por la operación—, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.

Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital —artículo 17 de la Ley— y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.

En este sentido, al haberse determinado que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales, amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta —sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.¹⁵⁴

¹⁵⁴ El efecto que se analiza fue establecido mediante criterio jurisprudencial con el rubro y datos de identificación siguientes: Tesis: 1a./J. 127/2007, Semanario Judicial de la Federación y su

Son diversos los puntos que amerita comentar el efecto del amparo antes transcrito, en primer lugar debe destacarse que se trata de una ejecutoria en donde el Alto Tribunal resuelve otorgar el amparo pero no por ello deja de precisar el alcance que tiene dicho efecto, esto es, nuevamente deja de ser una simple inaplicación del precepto o de la porción normativa impugnada.

La Primera Sala establece que si bien el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización, por efecto de la inflación, del valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, dicho efecto estaría sujeto a las siguientes condiciones:

- Primera. Sólo sería aplicable a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta tenga lugar en ejercicios distintos por razón de que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible, y
- Segunda. No podía permitirse de forma simple y llana el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital —artículo 17 de la Ley— y, simultáneamente, -por mero

Gaceta XXVI, Novena Época, Septiembre de 2007. Instancia: Primera Sala, Página: 298. Rubro: “RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).”

efecto del amparo- se reconocería una deducción por la misma revaluación.

Por lo que el efecto de la concesión del amparo debería ser para que se permita al causante la actualización, por efecto de la inflación, del valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido:

- Hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, (con lo que se cumple la primera condición) y,
- Limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta tenga lugar en ejercicios distintos, (con lo que se da cumplimiento a la segunda condición).

Lo anterior permite afirmar que la ejecutoria en análisis adopta un efecto similar a los de una sentencia interpretativa ya que no sólo declara la inaplicación de la porción normativa sino que además especifica a qué situación de hecho le resultaría aplicable dicho efecto del amparo¹⁵⁵, cuestión que evidentemente no estaba prevista en la norma pero que fue necesario especificar para no romper con la congruencia del sistema establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo que se puede observar que se da un correcto cumplimiento al mandato de la Ley de Amparo –hoy abrogada- consistente en restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, lo cual no podría haberse logrado con una simple inaplicación sino que fue necesario precisar el alcance y condiciones del efecto restitutorio.

¹⁵⁵ Nótese como este caso guarda semejanza, en este aspecto, con el caso del régimen de consolidación fiscal de 1999, pues al igual que en este caso, la reforma al régimen de consolidación no era inconstitucional *per se*, sino solamente en relación con su aplicación a ciertos supuestos concretos o determinados, e incluso para esos supuestos era inconstitucional sólo durante un periodo específico -mientras durara el régimen obligatorio de cinco ejercicios-.

Como ya se ha dicho, las sentencias interpretativas parten de la distinción entre disposición y normas, en este caso la disposición simple y llanamente establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, ahora bien del análisis efectuado por el Alto Tribunal se encontró que en ciertos casos¹⁵⁶ dicha disposición resultaba inconstitucional (cuando no permitía reconocer efectos fiscales a pesar de que la compra y la venta se habían efectuado en ejercicios distintos), pero aplicada a otros casos era perfectamente constitucional (cuando la compra y la venta acontecen en el mismo ejercicio), de ahí que no era conveniente declarar la inconstitucionalidad de una manera lisa y llana, para todos los supuestos aplicables, y por ello tuvo que declarar la inconstitucionalidad pero sólo con relación al supuesto en donde sí resultaba inconstitucional.

Lo anterior se realizó considerando que una misma disposición (el segundo párrafo del artículo 45-F) tenía al menos dos “interpretaciones”¹⁵⁷ posibles, y sólo una de ellas (la que no permitía reconocer efectos fiscales a pesar de que la compra y la venta se habían efectuado en ejercicios distintos) fue declarada inconstitucional.

Otro caso en el que se puede observar un efecto similar a los dados en las sentencias interpretativas es el siguiente.

4.6.3. Caso de la procedencia de la actualización de las cantidades entregadas en devolución por efecto del amparo.

En el mes de octubre del año 2007 la Segunda Sala de la Corte resolvió una contradicción de tesis entre criterios de Tribunales Colegiados de Distrito, el tema de la contradicción giraba en torno a si como efecto de la restitución en el goce de las garantías, según se encontraba previsto en el artículo 80 de la

¹⁵⁶ Debe enfatizarse que esto sólo aplica en ciertos casos.

¹⁵⁷ Conviene recordar que dentro de la doctrina de las sentencias interpretativas estas “interpretaciones” son las ‘normas’ que emanan de la misma disposición.

abrogada Ley de Amparo, la devolución de las cantidades enteradas por el contribuyente deberían ser actualizadas o no.

Al respecto la Sala resolvió que *la finalidad de la actualización en comento no es otra que la de dar el valor real al monto de la contribución en el momento en que se efectúa su pago, pero no indemnizar al fisco ni tampoco sancionar al contribuyente o viceversa, pues únicamente se otorga un valor actual a la contribución, aspecto que como ya se dijo, distingue a la actualización de recargos o de intereses indemnizatorios.*¹⁵⁸

Con lo anterior se resolvió la contradicción de criterios considerando que sí se deben devolver las cantidades debidamente actualizadas, con independencia de que en la legislación de mérito, -en el caso era el Código Financiero del Distrito Federal-, no se previera dicha actualización¹⁵⁹ *‘pues de otra manera no podría restituirse al gobernado en el pleno goce de la garantía violada en términos del artículo 80 de la Ley de Amparo’.*¹⁶⁰

¹⁵⁸ Vid. Contradicción de Tesis 190/2007-SS. Entre las sustentadas por los tribunales colegiados primero y tercero, ambos en materia administrativa del segundo circuito.

¹⁵⁹ La resolución de esta contradicción de tesis dio lugar a la emisión de la jurisprudencia con datos de identificación y rubro siguiente: Tesis: 2a./J. 221/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Novena Época, Diciembre de 2007, Instancia: Segunda Sala. Página: 204, Rubro: “LEYES TRIBUTARIAS. EL EFECTO DEL AMPARO CUANDO SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS EN QUE SE FUNDÓ EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONLLEVA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS (CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS).”

¹⁶⁰ Al resolverse una diversa contradicción de criterios acerca de si el efecto restitutorio de una sentencia de amparo contra leyes tributarias comprende o no el pago de intereses a favor de la quejosa, la misma Sala resolvió que ello no es así porque *“dichos intereses no formaban parte del patrimonio del contribuyente antes de que existiera la violación”* es decir que el efecto no abarca el pago de intereses porque ello rebasa el mandato del artículo 80 de la Ley de Amparo en el sentido de *“restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación”*; a este respecto se estima que si bien es cierto que los intereses no formaban parte del patrimonio de la quejosa, no menos cierto es que sí existe un *perjuicio* por el hecho de que se dejó de percibir una ganancia lícita por el hecho de que dichas cantidades estuvieron en poder del fisco. La tesis que se comenta tiene como datos de identificación y rubro los siguientes: Tesis 2a./J. 137/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXXII, Diciembre de 2010, Instancia: Segunda Sala, Pág. 526, Rubro: “LEYES TRIBUTARIAS. LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES ENTERADAS, DEBIDAMENTE ACTUALIZADAS, COMO EFECTO DE LA SENTENCIA DE AMPARO QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA EN QUE SE FUNDA EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN, NO COMPRENDE EL PAGO DE INTERESES INDEMNIZATORIOS (CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL ABROGADO).”

El anterior efecto se asemeja al de las sentencias interpretativas, en particular al de las denominadas *aditivas* en virtud de que está reconociendo un derecho –la entrega de las cantidades actualizadas- que ciertamente no está previsto en la Ley, como parte del efecto de la sentencia de amparo porque de esta forma se logra el pleno goce de la garantía violada.

4.6.4. Caso del Artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Efecto semejante a una sentencia ‘sustitutiva’.

El 28 de octubre de 2009 la Segunda Sala de la Corte resolvió el Amparo en revisión 679/2009, en dicho juicio se impugnó la inconstitucionalidad del artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante el año 2007, dicho precepto regulaba en ese momento el pago provisional, por cada operación, que corresponde al impuesto derivado de ingresos por enajenación de bienes inmuebles.

En su demanda de amparo, la quejosa consideró que el artículo 154, primer párrafo¹⁶¹, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, era contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, porque establecía un tope máximo de tiempo (20 años), como límite del momento a partir del cual debe traerse a valor presente el precio de adquisición del bien inmueble.

Ahora bien, la Segunda Sala determinó que el artículo reclamado, exclusivamente en la porción normativa que establece: “*sin exceder de 20 años*”, efectivamente es contrario al principio de proporcionalidad tributaria¹⁶².

¹⁶¹ El párrafo impugnado establecía textualmente lo siguiente: “Artículo 154. Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.”*énfasis agregado.

¹⁶² Tesis: 2a. LXI/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XXIV, Julio de 2006, Instancia: Segunda Sala, Página: 440, Rubro: “RENTA. EL

Efecto del amparo.

El efecto del amparo en el caso que nos ocupa no tendría nada de particular si solamente hubiera quedado en una inaplicación en la esfera jurídica de la quejosa la porción normativa que contenía la referencia de “*sin exceder de 20 años*”; sin embargo, la Segunda Sala en juicio similares, resueltos previamente, al establecer el efecto del amparo había determinado que:

“Si la protección constitucional contra la disposición aludida tiene por efecto su inaplicación en la parte que señala “sin exceder de 20 años”, es evidente que al realizar el pago del tributo derivado de ingresos por enajenación de bienes inmuebles heredados, el quejoso efectuará pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa respectiva a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha real de adquisición del inmueble por el autor de la sucesión y la de su enajenación, y el resultado se multiplicará por el mismo número de años por los que se dividió la ganancia, cuya cantidad es el impuesto que corresponde al pago provisional”.¹⁶³

Ahora bien, en el precedente que se analiza la Sala resolvió un agravio hecho valer por la autoridad responsable mismo que se cuestionaba que no se hubiera sólo inaplicado la porción normativa reclamada sino que, además, se hubiera resuelto que debería tomarse en cuenta la “fecha real”, especificación que, a final de cuentas, no se contenía en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se argumentó, por parte de la autoridad recurrente, que se estaba otorgando un derecho al contribuyente que no tenía.

ARTÍCULO 154, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”

¹⁶³ Vid. Tesis: 2a. LXII/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Julio de 2006, Pág. 440. Rubro: “RENTA. EFECTOS DEL AMPARO OTORGADO CONTRA EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 154, EN RELACIÓN CON EL 152, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.”

A lo anterior, la Segunda Sala en el juicio de amparo que se analiza resolvió lo siguiente:

“... en diversos juicios de amparo, este Alto Tribunal ha abordado el estudio de fondo de planteamientos de inconstitucionalidad de leyes por no contener una determinada configuración normativa apegada a determinados derechos constitucionales (seguridad jurídica, equidad y proporcionalidad tributaria, etcétera), de lo que se deduce que el legislador, en ocasiones y en cierto grado, tiene deberes positivos (de hacer) derivados de las garantías constitucionales, lo que se advierte de los criterios de rubro:

...

En la especie, este Tribunal ha encontrado que la garantía de proporcionalidad tributaria, en el caso del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles, exige del legislador deberes positivos: incorporar dentro de la fórmula para el cálculo del impuesto derivado de ingresos por enajenación de inmuebles las fechas reales de adquisición y de enajenación del bien respectivo para determinar la base del tributo, a fin de cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria.

En ese orden de ideas, para esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta vital dejar subrayado que las exigencias constitucionales positivas (de hacer), en orden a tutelar plenamente los derechos reconocidos en la norma suprema, legitiman una cierta dirección normativa, **de integración**, de las sentencias emitidas en los procesos de control constitucional, especialmente de las que tienen por objeto una deficiente configuración legislativa, como la que se analiza.

Este Alto Tribunal reitera que las exigencias constitucionales de hacer, dirigidas al legislador, requieren, al mismo tiempo, una modulación en el ejercicio del control constitucional, toda vez que, finalmente, corresponde al legislador democrático un ámbito decisorio que no debe alterar el Poder Judicial de la Federación, lo que ocurre con mayor intensidad en materia tributaria.

Esas dificultades, sin embargo, no implican que el legislador ordinario pueda dejar sin efectos el contenido de las garantías constitucionales que lo vinculan directamente, so pretexto de la utilización de una determinada configuración normativa en sus leyes. Lo contrario implicaría la existencia injustificada de leyes inmunes al control constitucional, sustentada, artificialmente, en una cierta construcción normativa de carácter secundario.

Ahora bien, este Tribunal debe enfatizar que corresponde al legislador un margen de configuración amplio, en orden a elegir las formas en que ha de cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria, en relación con el establecimiento de fórmulas para el cálculo del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles.

Sin embargo, este Alto Tribunal no sólo se encuentra vinculado por el principio de división de poderes que justifica esa libertad de configuración para el legislador, sino también por el principio de tutela judicial efectiva, que exige a los órganos jurisdiccionales que las pretensiones justificadas de los gobernados en los procesos jurídicos se vean reflejadas en una sentencia estimatoria, que haga eficaces, y no ilusorios, los derechos reconocidos.

...

Conciliando esos dos principios (principio de división de poderes y tutela judicial efectiva), este Tribunal determina que los efectos de la concesión otorgada al promovente en relación con la ley cuestionada, deben consistir, para el caso concreto, en la inaplicación de la porción normativa “sin exceder de 20 años” prevista en el sistema que regula el impuesto derivado de la enajenación de bienes inmuebles de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2007, de manera que, la quejosa, al efectuar el pago del tributo derivado de ingresos por enajenación de bienes inmuebles, realizará el pago aplicando la tarifa respectiva a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número **real** de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación; de manera que, el resultado obtenido, una vez aplicada la tarifa correspondiente consignada en el numeral 113 de la ley de mérito, se multiplique por el correspondiente número **real** de años en que se dividió la ganancia, dando

como resultado el monto que corresponde al pago provisional del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles.

Es verdad que el efecto del amparo implica una cierta reordenación de la norma jurídica reclamada; sin embargo no existe otra forma alternativa que, al tiempo que restituya a la quejosa en la garantía constitucional violada, deje incólume la norma legal viciada.^{164*}El énfasis es propio

El primer aspecto a destacar de lo resuelto por la Segunda Sala es que reconoce la obligación del legislador de obligaciones positivas, esto es de hacer, y que a dicha obligación en el caso le da un contenido muy concreto esto es, que en el caso del impuesto sobre la renta derivado de la enajenación de bienes inmuebles, se exige del legislador deberes positivos, a saber: ‘incorporar dentro de la fórmula para el cálculo del impuesto derivado de ingresos por enajenación de inmuebles las fechas reales de adquisición y de enajenación del bien respectivo para determinar la base del tributo, a fin de cumplir con el principio de proporcionalidad tributaria.’

Además la Segunda Sala reconoce que dichas exigencias constitucionales positivas (de hacer), legitiman una cierta dirección normativa, de integración, de las sentencias emitidas en los procesos de control constitucional, especialmente de las que tienen por objeto una deficiente configuración legislativa, como la que se analiza. Todo esto resulta coincidente con lo que se ha venido sosteniendo en el sentido de que no en todos los casos basta la sola inaplicación de las porciones normativas, a veces es necesario recurrir al aspecto integrador que tiene, y debe tener también la jurisprudencia del Tribunal constitucional.

Más adelante la ejecutoria se enfrenta al dilema de respetar, por una parte la libre configuración legislativa que se ha visto reflejada en la norma que se impugna y por otra parte el respecto a las garantías individuales, al respecto

¹⁶⁴ Ejecutoria del Amparo en Revisión 679/2009. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día veintiocho de octubre de dos mil nueve.

la Corte opta por conciliar dos principios, principio de división de poderes y tutela judicial efectiva.

A este respecto considero que en diversos casos es necesario que las sentencias de amparo adopten una postura *integradora* del derecho, haciendo uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas con miras a que la declaratoria justamente incida sólo hasta donde es necesario en la libre configuración legislativa, no hay que olvidar que la sola inaplicación o nulificación de la norma puede resultar en un respeto aún menor de la libre configuración legislativa.

De esta forma, este precedente cobra especial relevancia para el tema que se trata en la presente tesis ya que constituye una valiosa aproximación para justificar la emisión de sentencias interpretativas en amparos contra leyes tributarias, dónde la intención no es sólo, y fundamentalmente, inaplicar la norma o porción normativa reclamada sino que, sin afectar a todo el gravamen, a través de cierta reordenación normativa integradora, se restituya a la quejosa en goce de sus garantías aunque ello implique reconocer a la quejosa un derecho que la Ley no le reconozca expresamente.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Con relación a las problemáticas que presenta la adopción de este tipo de resoluciones Ricardo Martínez Estrada afirma lo siguiente: “En ambos medios de control constitucional (amparo y acción de inconstitucionalidad) se presentarían tres problemas funcionales cuando se den efectos aditivos a las nulidades, a saber: vulneración a la libertad de configuración del legislador democrático; violación al principio de legalidad tributaria; y, finalmente, importaría consecuencias presupuestarias no deseadas por el legislador a cargo del Estado.” Martínez Estrada, Ricardo Manuel. *Op. Cit.*, p. 20. No obstante lo anterior considero que resulta aún más inconveniente no ejercer control alguno sobre la constitucionalidad de las normas tributarias, u otorgar el amparo solamente con efectos de nulidad de la norma tributaria dando así un beneficio ilegítimo a los quejosos; en efecto, al menos con lo que respecta al juicio de amparo contra normas generales en materia tributaria no se vulnera la libre configuración legislativa ya que dicha libertad de configuración legislativa se expresa en una norma de carácter abstracto general e impersonal como lo es la Ley mientras que los efectos de la sentencia de amparo sólo afectan la esfera jurídica de la quejosa, la misma objeción puede hacerse con respecto a la supuesta violación a la garantía de legalidad tributaria, es claro que el órgano jurisdiccional no puede establecer un tributo mediante su sentencia pero si puede modificar los términos de la obligación tributaria de manera que la misma sea congruente con los principios de la justicia tributaria, finalmente tampoco se considera que los efectos de la sentencia importen consecuencias presupuestales no deseadas por el legislador, en realidad el tradicional efecto de la sentencia mismo que simplemente sustrae la obligación tributaria de la esfera jurídica de la quejosa es el que realmente genera el peor efecto presupuestal, no deseado ni previsto por el legislador.

4.6.5. Caso del Artículo 152 de la Ley Aduanera.

En febrero del año 2010 se publicó una jurisprudencia sostenida por el Tribunal Pleno en la cual se resolvió la inconstitucionalidad del artículo 152 de la Ley Aduanera esencialmente porque al no establecerse en dicho precepto el plazo para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación, viola la garantía constitucional de seguridad jurídica¹⁶⁶.

La jurisprudencia en análisis derivó de una contradicción de tesis entre las dos Salas de la SCJN, en dichos criterios la Primera Sala había sostenido la inconstitucionalidad del precepto por las mismas razones señaladas en el párrafo anterior, en cambio la Segunda Sala había estimado que si bien era cierto que el precepto no establecía un término para que la autoridad aduanera elabore y notifique el acta de irregularidades respecto de mercancías de difícil identificación ello no conlleva a la inconstitucionalidad de la norma ya que debía entenderse que la autoridad estaba sujeta a un “plazo razonable” de cuatro meses, con lo cual se subsanaba la inseguridad jurídica que la norma propiciaba.¹⁶⁷

El Pleno resolvió la contradicción, coincidiendo en esencia con el criterio de la Primera Sala, con lo cual el precepto se declaró inconstitucional y no sería aplicado en lo futuro a la quejosa. El problema que se advierte al haber tomado dicha resolución consiste en que los quejosos quedaron sustraídos de la aplicación del procedimiento previsto en la Ley Aduanera para la verificación

¹⁶⁶ *Vid.* Tesis P./J. 4/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXXI, Febrero de 2010, Instancia: Pleno, Pág. 5, Rubro: “ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA, AL NO ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD LA ELABORE Y NOTIFIQUE, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.”

¹⁶⁷ El criterio de la Segunda Sala quedó plasmado en la jurisprudencia con datos de identificación y rubro siguientes: Tesis: 2a./J. 179/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, Novena Época, Diciembre de 2008, Instancia: Segunda Sala, Página: 241, Rubro: “ACTA DE IRREGULARIDADES DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. DEBE NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 4 MESES, SIGUIENTES AL MOMENTO EN QUE LA AUTORIDAD ADUANERA RECIBA LOS RESULTADOS CORRESPONDIENTES A LOS ANÁLISIS DE MUESTRAS DE ESAS MERCANCÍAS, Y NO EN EL LAPSO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

de mercancías de difícil identificación ya que no podrían ser sujetos de dichas verificaciones y por ende, tampoco de una eventual sanción por incumplir las normas relativas.

Desde mi punto de vista, la solución que había propuesto la Segunda Sala era más adecuada en virtud de que no propiciaba la situación de irregularidad antes descrita y, al mismo tiempo, evitaba que el contribuyente quedara en inseguridad jurídica, el criterio de la Segunda Sala constituyó una auténtica sentencia interpretativa específicamente del tipo aditiva; aún y cuando este criterio no fue el que se mantuvo, al menos la votación en la solución de la contradicción fue muy cerrada, decidida por un solo voto.

4.6.6. Caso del Artículo 5, fracción I, de la Ley Federal de Derechos.

En el mes de diciembre de 2011 la Primera Sala de la SCJN publicó la jurisprudencia **1a./J. 132/2011** en la cual resolvió la inconstitucionalidad artículo 5º, fracción I, de la Ley Federal de Derechos, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, mismo que disponía que tratándose de la expedición de copias certificadas de documentos, por cada hoja tamaño carta u oficio se pagarían once pesos moneda nacional; la Corte consideró que dicho precepto violaba los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, ya que resulta evidente que el precio cobrado al gobernado es incongruente con el costo que tiene para el Estado la prestación del referido servicio de expedición de copias.

Efecto del amparo.

El efecto dado a la protección y justicia de la justicia federal fue simplemente que al contribuyente ya no se le aplicara el precepto impugnado, así como que se le devolvieran las cantidades que hubiera pagado por concepto del derecho por la expedición de copias certificadas.

El anterior efecto presenta dos problemas, el primero de ellos es que resulta incongruente con las mismas razones por las cuales se concedió el amparo, en efecto, la ejecutoria de la Corte parte de la premisa de que en

tratándose de derechos por servicios debe existir una correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota; sin embargo, el efecto del amparo no logra este objetivo ya que resuelve una inconstitucionalidad mediante el establecimiento de una diversa ya que tampoco resulta constitucional que por efecto del amparo el contribuyente reciba el servicio sin pagar monto alguno.

El otro problema que se observa es que se llega a la conclusión de que “resulta evidente que el precio cobrado al gobernado es incongruente con el costo que tiene para el Estado la prestación del referido servicio”, sin embargo dicha “incongruencia” no queda debidamente demostrada ya que nunca se explica de manera debida y suficiente cuál es el parámetro ocupado por la Corte para concluir que dicho costo resulta incongruente; desde mi punto de vista no establecer o explicar el parámetro utilizado por la Corte influyó de manera decisiva para que como efecto del amparo no se estableciera un costo congruente con el costo que tiene para el Estado la prestación del referido servicio.¹⁶⁸

De haber establecido un parámetro claro de lo que debería costar la expedición de las copias, ello habría permitido que, como efecto al amparo, el contribuyente pagara, al menos, un costo semejante y no que se le prestara el servicio de manera gratuita lo cual, considero tampoco era algo adecuado.¹⁶⁹

¹⁶⁸ En la ejecutoria correspondiente al amparo en revisión 176/2011, sí se expone como hecho notorio, un parámetro consistente en el valor que tiene una fotocopia en el mercado comercial, aun así el efecto del amparo nuevamente consistió en no pagar cantidad alguna lo cual carece de sustento pues así como se argumentó que no era lógico que la copia certificada costara más que una copia en el mercado comercial, igualmente ilógico resulta que la copia certificada no tenga costo alguno para el contribuyente.

En una reciente jurisprudencia, al analizar el derecho por servicios registrales la Segunda Sala consideró que si la propia ley establece dos cuotas a pagar, una de las cuales es un mínimo generalizado y la otra es una cuota en función del valor de la operación que se registra y se declara inconstitucional la segunda, el efecto del amparo debe ser para que se deje de pagar la segunda pero sí se pague la primera. *Cfr.* Tesis 2a./J. 29/2012. Rubro: DERECHOS POR SERVICIOS. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY QUE PREVÉ EL MECANISMO DE CÁLCULO DE LA TASA QUE FIJA EL PAGO DE AQUÉLLOS.

El problema que advierto de lo anterior es que si no hubiera dicha cuota mínima, entonces nuevamente por efecto del amparo se dejaría de pagar dicho derecho.

4.7. Conclusiones del capítulo.

El criterio que ha adoptado el máximo tribunal con respecto a la interpretación de las normas en materia tributaria es que las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan; de esta forma se confirma que el efecto del amparo contra una norma general en materia tributaria no siempre debe limitarse a la mera inaplicación de la norma.

Lo anterior resulta acorde con el diverso criterio jurisprudencial que establece que en tratándose de normas en materia tributaria el análisis de constitucionalidad debe ser de una ‘intensidad débil’ para dar mejor cabida a la libre configuración del legislador en la materia tributaria.

En la gran mayoría de los amparos contra leyes tributarias que se conceden, el efecto ha consistido en la inaplicación, ya sea de la norma reclamada o de la porción normativa reclamada. En muchas ocasiones basta un efecto de este tipo para lograr la restitución en el goce de garantías, además de que su uso está de acuerdo con la labor de “legislador negativo” que se espera de un Tribunal Constitucional. Por lo anterior, es hasta la fecha el efecto de amparo más utilizado por la SCJN cuando se trata de amparar en contra de una norma de carácter general en materia tributaria.

¹⁶⁹ No en todos los casos sería posible o adecuado que se emitiera una sentencia con efectos semejantes, por ejemplo en el caso de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 49, fracción I de la misma Ley Federal de Derechos misma que establece el derecho por trámite aduanero lela Corte consideró que el monto del derecho debería atender al tipo del servicio prestado o a su costo, sin embargo la Corte no cuenta con los elementos suficientes para decidir de manera adecuada cual sería dicho monto razón, por la cual en ese caso sí es necesario que simplemente se sustraiga de la esfera jurídica de la quejosa la obligación de pago del referido derecho. *Vid.* Tesis: 2a./J. 122/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Septiembre de 2006, Pag. 263, Rubro: DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º. DE ENERO DE 2005, ES INCONSTITUCIONAL.

En el año de 1998 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia **P./J. 62/98** en que precisó que ciertas contribuciones además de los elementos esenciales cuentan con elementos “variables”.

Al respecto se estableció que cuando el vicio de inconstitucionalidad se encuentra en alguno de estos elementos variables, 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 trate, para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto, este es un efecto semejante a los de las sentencias aditivas.

Los primeros efectos concesorios del amparo contra normas en materia tributaria que se empezaron a apartar de la simple inaplicación de la norma surgieron con la tesis de jurisprudencia antes señalada.

Años después el propio Pleno emitió la jurisprudencia **P./J. 18/2003**, en la cual sostuvo que la declaratoria de que un precepto que establece la exención parcial de un tributo es 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, razón por la cual, 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

Hacer extensiva la exención cuya exclusión se reclamaba por los quejosos es un efecto alejado a la simple inaplicación de la disposición reclamada, y puede decirse que es semejante a “incluir un elemento variable de la contribución de manera congruente con los elementos esenciales” por efecto de la sentencia de amparo, pero dicha ‘inclusión’ no opera sólo sobre los elementos variables sino directamente sobre las exenciones previstas por el legislador. Este efecto del amparo nuevamente se asemeja al de las sentencias aditivas.

Posteriormente, la Segunda Sala del Alto Tribunal emitió la jurisprudencia **2a./J. 151/2004**, misma que también se apoyó en cierta medida en la jurisprudencia P./J. 18/2003, lo importante de este último criterio es que los efectos dados al amparo pueden considerarse semejantes a los efectos de las sentencias interpretativas “sustitutivas”

Por otro lado, el efecto del amparo contra una norma en materia tributaria también puede estar determinado por el derecho humano que se haya violado, o por el hecho de que se trate de un impuesto indirecto.

Por lo que refiere a los efectos del amparo en atención al derecho violado se analizaron dos criterios (**P./J. 95/2001 y P. LXXIX/2009**) en los cuales se resolvieron resultaba afectada la garantía de retroactividad. De dicho análisis se advierte que en ambos casos, la concesión del amparo se encontraba estrechamente ligada con el hecho de que los quejosos pudieran o no optar por la aplicación de la norma reclamada.

Por otra parte, del análisis de la jurisprudencia **P./J. 52/2002** se advierte que cuando el amparo se otorga en contra de un impuesto indirecto el efecto del amparo debe atender a que en esta clase de impuesto la carga tributaria se traslada del sujeto pasivo formal al sujeto pasivo material quien suele ser el consumidor final.

Esta jurisprudencia es un claro ejemplo de la Suprema Corte ejerciendo un papel cuasi-legislativo al establecer toda una ‘normatividad’ aplicable a quienes por efecto de un amparo en contra del impuesto a la Venta de los Bienes y Servicios Suntuarios pretendieran la devolución del impuesto, presumiblemente actuó de dicha manera para evitar enriquecimientos ilegítimos de parte de quejosos que no hubieran sido los sujetos pasivos materiales del impuesto.

Como resultado de analizar algunos otros casos significativos en donde la Suprema Corte precisó efectos al amparo semejantes a los de las sentencias interpretativas¹⁷⁰, de nueva cuenta se reflexiona acerca de si el plasmar efectos semejantes a los de las sentencias interpretativas implica per se el ejercicio de facultades legislativas a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o dicho en otras palabras surge el interrogante de que tan válido constitucionalmente –en especial con relación al principio de división de poderes-, resulta que la Corte recurra a esta clase de efectos.

Como primera consideración es importante reiterar que la mayoría de los amparos que se conceden en contra de una norma en materia tributaria logran su objetivo con la sola inaplicación, sin embargo lo que aquí se ha demostrado es que existen otra clase de efectos, reconocidas en otros países, que en nuestro propio país ya se han venido aplicando de manera reciente, por lo que se reafirma que la inaplicación no es la única manera de dar efectos al amparo en contra de una norma tributaria.

Adicionalmente, dado que los efectos semejantes a los de las sentencias interpretativas que en ciertos casos se proponen respetan el principio de relatividad de las sentencias que rige en materia tributaria, considero que su uso no implica ninguna intromisión en el ámbito del Poder Legislativo; lo anterior es así porque la Corte no puede legislar mediante un efecto otorgado a una sentencia de amparo porque ese efecto carece de dos notas fundamentales de la Ley: la generalidad y abstracción y, en cambio, podría resultar ser un efecto de amparo que sí logre el objetivo de restituir en el goce de las garantías violadas a la quejosa.

En este orden de ideas, la propia Segunda Sala de la Corte ha reconocido que el Alto Tribunal no sólo se encuentra vinculado por el principio de división de poderes que justifica la libertad de configuración para el legislador, sino también por el principio de tutela judicial efectiva, que exige a los órganos

¹⁷⁰ De igual forma, se identificaron otros casos en los cuales se estima que, de haber utilizado efectos semejantes a los de las sentencias interpretativas, se hubiera dado un efecto al amparo más adecuado,

jurisdiccionales que las pretensiones justificadas de los gobernados en los procesos jurídicos se vean reflejadas en una sentencia estimatoria, que haga eficaces, y no ilusorios, los derechos reconocidos, todo lo cual legitima una cierta dirección normativa, de integración, de las sentencias emitidas en los procesos de control constitucional –como lo es el amparo contra leyes-.

Coincido con dichos razonamientos y estimo que en algunos casos resulta necesario que las sentencias de amparo adopten una postura integradora del derecho, haciendo uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas con miras a que la declaratoria justamente incida sólo hasta donde es necesario en la libre configuración legislativa, no hay que olvidar que la sola inaplicación o nulificación de la norma puede resultar en un respeto aún menor de la libre configuración legislativa.

V. CONCLUSIONES FINALES.

PRIMERA.- El desarrollo y evolución histórica del amparo contra leyes tributarias en nuestro país, en particular con relación a las garantías de justicia tributaria, puede dividirse en varias etapas, mismas que inician con la vigencia de la Constitución de 1857 y llegan hasta nuestros días.

En las primeras etapas, la Suprema Corte ni siquiera aceptaba analizar si las leyes tributarias cumplían o no con los principios de proporcionalidad o equidad, se consideraba que en caso de no ser así, ello sólo podría remediarse mediante el voto.

No fue sino hasta la segunda mitad del siglo XX, que la Suprema Corte aceptó analizar la constitucionalidad de las leyes tributarias a la luz de las garantías de justicia tributaria.

Desde entonces, el Alto Tribunal se ha enfrentado al dilema de ejercer el control de la constitucionalidad de las leyes, vía juicio de amparo, sin que ello implique una intromisión injustificada en la libre configuración legislativa que le reconoce la Constitución al poder legislativo en materia tributaria.

Adicionalmente, en los últimos años, se ha desarrollado un aumento, cualitativo y cuantitativo, en lo que refiere a los amparos contra normas generales en materia tributaria, cualitativo por el grado de complejidad de los argumentos que se hacen valer para obtener una declaratoria de inconstitucionalidad de la ley, se han puesto en tela de juicio distintos y variados elementos de las contribuciones existentes, y cuantitativo porque en ciertos casos han llegado a miles los juicios de amparo presentados, cada año, en contra de distintas normas generales en materia tributaria, especialmente cuando las mismas sufren reformas, o ante nuevas contribuciones.

A finales de la novena época del semanario judicial de la federación, se emitieron algunas jurisprudencias que han servido de contrapeso frente a la constante impugnación de las leyes en materia tributaria. En uno de dichos

criterios se estableció el principio de que el diseño del sistema tributario corresponde a la libre configuración del legislador, por lo que el Poder Judicial no debería analizar su constitucionalidad, a menos que vaya directamente en contra de lo dispuesto en la Constitución.

Actualmente nos encontramos en los inicios de una nueva etapa, cuyo punto de partida lo marcan dos importantes reformas constitucionales, la primera de ellas en materia de amparo y la segunda relativa a los derechos humanos.

SEGUNDA. Una de las manifestaciones más sofisticadas y recientes en la evolución del amparo fiscal, es la determinación especializada de los efectos en las sentencias que conceden el amparo contra una ley tributaria.

Ello es así, porque para llegar al grado de complejidad que el efecto del amparo ha alcanzado en algunos casos, ha sido necesario que, previamente y a lo largo de varios años, nuestro Máximo Tribunal haya realizado análisis profundos acerca de las características y naturaleza de cada una de las contribuciones, de sus elementos esenciales y variables, la clase de conceptos de violación que se hacen valer, y de que otras maneras, distintas a la simple inaplicación, era posible restituir en el goce de las garantías violadas.

Ahora bien, de conformidad con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los efectos de una sentencia que declara inconstitucional una ley, son los de proteger al quejoso contra la aplicación presente y futura de la misma, esto es, el efecto consistirá en nulificar la validez jurídica de la ley reclamada en relación con el quejoso, las relaciones entre el quejoso y la ley se rigen por la sentencia protectora.

La nulificación “relativa” de la ley con respecto al quejoso es el efecto más común en los juicios de amparo contra normas de carácter general, y en la mayoría de las ocasiones basta para dar un adecuado efecto restitutorio a la sentencia de amparo.

Sin embargo, en ocasiones la mera nulificación o inaplicación de la norma reclamada no es la mejor ni la única forma de restituir a las quejas en el goce de sus derechos, algunas veces hace falta que el órgano jurisdiccional precise de manera más explícita la nueva situación jurídica de los quejosos, en ocasiones, al determinar los efectos de la sentencia de amparo contra una norma de carácter general, el juzgador también debe hacer una labor de 'integración' para no sólo nulificar la porción normativa reclamada sino también cubrir la posible laguna legal relativa que dicha declaratoria genere.

TERCERA.- La jurisprudencia conformada por la resolución de diversos amparos ante la Suprema Corte, constituye una verdadera fuente del derecho en tanto que no sólo se limita a la interpretación correcta del derecho positivo, sino que también, en ciertos casos, cumple funciones de integración del derecho, al dotar de coherencia y sentido a las normas cuando éste no es claro, o frente a lagunas legales.

Cuando se concede el amparo en contra de una norma de carácter general, también se pueden generar lagunas legales derivada de la inaplicación de las leyes reclamadas, estas lagunas pueden conllevar que se vea afectada no sólo la porción normativa que se haya reclamado, sino inclusive la totalidad de la obligación tributaria al volverla inviable por carecer de determinados elementos que han sido nulificados por la sentencia de amparo¹⁷¹.

El uso de efectos similares a los de las llamadas sentencias interpretativas en el amparo contra leyes tributarias, resulta una útil herramienta para que, cuando se conceda el amparo a los quejosos, se logre una auténtica restitución en el goce de los derechos de los quejosos, sin liberarlos de manera innecesaria o excesiva de su obligación de contribuir al gasto público y, por consiguiente, sin afectar en demasía la libre configuración del legislador

¹⁷¹ Sin embargo, por virtud del principio de relatividad de las sentencias, dicha situación será aplicable solo al quejoso que obtuvo el amparo.

Ello no implica que el órgano jurisdiccional 'legisle', pues la ejecutoria sólo regula la situación del quejoso frente a la norma reclamada, y en ningún momento se crean disposiciones generales, abstractas e impersonales pues la sentencia de amparo es concreta y personal, elementos contrarios a cualquier ley.

CUARTA.- Tradicionalmente, el control de la constitucionalidad de las normas de carácter general ha entendido los efectos de su labor principalmente como la de un legislador negativo, por lo que el control de las normas que van en contra de la Constitución se logra mediante su nulidad, esto es, su desaparición, absoluta o relativa, del mundo jurídico.

No obstante lo anterior, y dadas las necesidades de cada caso y situación, diversos tribunales constitucionales alrededor del mundo han ido adecuando y modificando los efectos de sus sentencias de inconstitucionalidad de una ley yendo más allá de la nulificación de la disposición que se considera inconstitucional, este es el caso de las llamadas "sentencias interpretativas".

El concepto de sentencias interpretativas parte de la distinción entre "disposición" y "*norma*", propia de la Teoría General del Derecho en la cual mientras que por "disposición" debe entenderse al enunciado lingüístico de un precepto legal, esto es, las letras y frases que integran un dispositivo legal; por "*norma*", en cambio, se entiende el sentido o los sentidos interpretativos que de dicho enunciado lingüístico se puedan derivar.

La doctrina ha identificado una amplia tipología de sentencias interpretativas dentro de las que destacan las siguientes:

-Sentencia reductoras. Que se distinguen porque declaran la inconstitucionalidad de una parte del contenido 'normativo' que deriva conjuntamente de un texto, sin afectar a éste, También se les denomina "sentencias de estimación parcial", o "sustractivas".

-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.

-Sentencias sustitutivas. Se caracterizan porque determinan la inconstitucionalidad parcial del precepto (esto es del texto legal y no sólo de la norma), al tiempo que disponen que la parte declarada inconstitucional se sustituya por otra indicada por el Tribunal Constitucional.”

Si bien mediante las sentencias interpretativas el efecto del amparo puede ir más allá de la simple inaplicación de las normas, adicionando, restando o sustituyendo las interpretaciones que pueden surgir de una misma norma, es claro que dicha interpretación debe tener un sustento argumentativo suficientemente lógico y convincente. Por ello, cuando la ley no permite más que una interpretación o interpretaciones inconstitucionales, no podría acudir al uso de las sentencias interpretativas, pues ello sería con el único objetivo de evitar la declaratoria de inconstitucionalidad lo cual sería desvirtuar dicha herramienta haciendo un uso ilegítimo de la misma y ejerciendo una atribución que en modo alguno corresponde al Poder Judicial.

QUINTA.- El criterio adoptado por nuestro máximo tribunal con respecto a la interpretación de las normas en materia tributaria es que las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, ni según rígidas pautas gramaticales, sino que pueden ser leídas computando su significado jurídico profundo, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan.

Lo anterior confirma que el efecto del amparo contra una norma general en materia tributaria no siempre debe limitarse a la mera inaplicación de la norma.

En la gran mayoría de los amparos contra leyes tributarias que se conceden, el efecto ha consistido principalmente en la inaplicación, ya sea de la norma reclamada o de la porción normativa reclamada. Normalmente basta un efecto de este tipo para lograr la restitución en el goce de garantías, además de que dicho efecto coincide con la labor de “legislador negativo” que se espera de un Tribunal Constitucional.

En el año de 1998 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia **P./J. 62/98** en que precisó que ciertas contribuciones, además de los elementos esenciales cuentan con elementos “variables”, y que lo anterior resultaba relevante para efectos de la concesión del amparo ya que si el vicio de inconstitucionalidad se encuentra en alguno de los elementos variables, el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, y el amparo concedido 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 del impuesto.

El efecto de incluir un elemento variable del impuesto guarda semejanza con los efectos de las sentencias aditivas, pues al igual que sucede con éstas últimas se amplía el ámbito de aplicación de la norma, se reconfigura la norma, en relación al quejoso, de modo que los elementos variables resulten congruentes con los elementos esenciales del impuesto.

Posteriormente, el propio Pleno emitió la jurisprudencia **P./J. 18/2003**, en la cual sostuvo que la declaratoria de que un precepto que establece la exención parcial de un tributo es 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, razón por la cual, 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

Hacer extensiva la exención cuya exclusión se reclamaba por los quejosos es un efecto semejante a la inclusión de un elemento variable de la contribución de manera congruente con los elementos esenciales por efecto de la sentencia de amparo, pero dicha 'inclusión' no opera sólo sobre los elementos variables, sino directamente sobre las exenciones previstas por el legislador. Este efecto del amparo nuevamente se asemeja al de las sentencias aditivas.

En el 2004, la Segunda Sala del Alto Tribunal emitió la jurisprudencia **2a./J. 151/2004**, misma que también se apoyó en cierta medida en la jurisprudencia P./J. 18/2003, lo importante del criterio de la Sala es que en este caso los efectos dados al amparo pueden considerarse semejantes a los efectos de las sentencias interpretativas "sustitutivas".

SEXTA.-Por otro lado, los alcances del efecto del amparo contra una norma en materia tributaria también puede estar determinado por el derecho humano que se haya violado, o por el hecho de que se trate de un impuesto indirecto.

Por lo que refiere a los efectos del amparo en atención al derecho violado, del análisis de los criterios P./J. 95/2001 y P. LXXIX/2009 en los cuales se resolvieron resultaba afectada la garantía de retroactividad, se advierte que en ambos casos, la concesión del amparo se encontraba estrechamente ligada con el hecho de que los quejosos pudieran o no optar por la aplicación de la norma reclamada.

Por otra parte, del análisis de la jurisprudencia **P./J. 52/2002** se concluye que cuando el amparo se otorga en contra de un impuesto indirecto el efecto del amparo debe atender a que en esta clase de impuesto la carga tributaria se traslada del sujeto pasivo formal al sujeto pasivo material quien suele ser el consumidor final.

Esta última jurisprudencia es un claro ejemplo de la Suprema Corte ejerciendo un papel cuasi-legislativo al establecer toda una 'normatividad'

aplicable a quienes por efecto de un amparo en contra del impuesto a la Venta de los Bienes y Servicios Suntuarios pretendieran la devolución del impuesto, presumiblemente actuó de dicha manera para evitar enriquecimientos ilegítimos de parte de quejosos que no hubieran sido los sujetos pasivos materiales del impuesto.

SÉPTIMA.- El uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas en el amparo contra normas de carácter general en materia tributaria plantea la pregunta acerca de qué tan válido constitucionalmente –en especial con relación al principio de división de poderes-, resulta que la Corte recurra a esta clase de efectos.

Para responder lo anterior en primer lugar debe destacarse que el uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas en modo alguno implica que el órgano jurisdiccional esté legislando, ya que mientras se atiende al principio de relatividad de las sentencias el efecto del amparo trascenderá sólo frente a la esfera jurídica de la quejosa y no tendrá ningún efecto frente al resto de los gobernados.

Por otra parte, como se desprende de los casos analizados en esta tesis, en ocasiones resulta necesario que las sentencias de amparo adopten una postura integradora del derecho, haciendo uso de efectos similares a los de las sentencias interpretativas lo que ha permitido conceder el amparo, restituyendo a las quejosas en el goce de la garantía violada pero sin afectar de manera desmedida la libre configuración legislativa, no debe olvidarse que la sola inaplicación o nulificación de la norma puede resultar en un respeto aún menor de la libre configuración legislativa.

El uso de efectos semejantes a los de las sentencias interpretativas resulta válido y necesario dado que actualmente existe un estudio profundo y pormenorizado de cada uno de los aspectos y elementos de la obligación tributaria que permiten dar efectos muy específicos al amparo, atendiendo a los elementos variables o esenciales de las contribuciones, a las los derechos que se estimen violados, así como a la naturaleza jurídica de las contribuciones.

BIBLIOGRAFÍA

A. DOCUMENTOS IMPRESOS.

ARAUJO Rentería, Jaime. "Efectos de las sentencias de los Tribunales Constitucionales" en Décimo Aniversario de la Reestructuración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, Edit. SCJN, 2005.

BALBUENA CISNEROS, Arminda. Suprema Corte de Justicia de la Nación y Jurisdicción Constitucional en México. Edit. Universidad de Guanajuato. Facultad de Derecho, México, 2005.

BRAGE CAMANZO, Joaquín. "Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias atípicas)". en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, coord; Interpretación constitucional, México, Porrúa, UNAM, 2005.

CALVO NICOLAU, Enrique y KOLLER LUCIO, Carl E. "Réplica a los argumentos de la PFF para justificar la Reforma al Artículo 107 Constitucional" en Suplemento La Barra. Revista de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados, Número 1, Junio-Julio 2009.

CASTRO V, Juventino. Hacia el amparo evolucionado. Edit. Porrúa, Sexta ed., México, 2003.

CLÉRICO, Laura. "El examen de proporcionalidad: entre el exceso por acción y la insuficiencia por omisión o defecto" en El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional. Carbonell, Miguel. Editor, Serie justicia y derechos humanos neoconstitucionalismo y sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, 2008.

COSSÍO DÍAZ, José Ramón y ROA JACOBO, Juan Carlos. "Amparos y política fiscal" en Enfoque, Suplemento del Diario Reforma, domingo 29 de junio del 2008.

DÍAZ REVORIO, Francisco Javier. Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional, Edit. Porrúa IMDPC, ed., México, 2011.

ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos. “El (gran) negocio del amparo (fiscal)” en Nexos, número 374, febrero de 2009.

ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos. “La industria del amparo fiscal” en revista Política y Gobierno, Volumen XVI, Número 2, II semestre de 2009.

ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos y PÉREZ de Acha, Luis Manuel. “Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes.” en revista Cuestiones Constitucionales, Núm. 14, 2006.

FIGUEROA MEJÍA, Giovanni A. Las sentencias constitucionales atípicas en el Derecho comparado y en la Acción de inconstitucionalidad Mexicana. Edit. Porrúa, Biblioteca Porrúa de Derecho Procesal Constitucional, México 2011.

FIX ZAMUDIO, Héctor. Derecho Constitucional Mexicano y Comparado. 3ª ed., Edit. Porrúa, México 2003.

----- Ensayos sobre el Derecho de Amparo, 3ª ed., Edit. Porrúa-UNAM, México, 2003.

FIX ZAMUDIO, Héctor y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. Las sentencias de los Tribunales Constitucionales. Editorial Porrúa-UNAM-IMDPC, Biblioteca Porrúa de Derecho procesal Constitucional, México, 2009.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. Introducción al estudio del Juicio de Amparo. Edit. Porrúa, 8ª. ed., México, 2001 p 68 y ss.

-----La lucha por el Amparo Fiscal, Ed. Porrúa, 1ª. ed., México, 2007.

HECK, Philipp. El problema de la creación de derecho. Colofón, S.A.; México 1994.

IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos. “Juicio de Ponderación. El gran ausente en la resolución de controversias fiscales.” en Revista idc Asesor Jurídico y Fiscal, 1ª. decena de enero, 2011. p. D1.

JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3ª. Ed. Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.

LOPERA MESA, Gloria Patricia. “Principio de proporcionalidad y control constitucional de las leyes penales” en El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional. Carbonell, Miguel. Editor. serie justicia y derechos humanos neoconstitucionalismo y sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, ed, 2008. p. 299.

NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. “Consideraciones sobre las sentencias de los tribunales constitucionales y sus efectos en América del Sur” en Revista Ius et Praxis, Año 10, No 1, 2004. Universidad de Talca, Chile.

OLANO GARCÍA, Hernán Alejandro. “Tipología de nuestras sentencias constitucionales” en revista VNIVERSITAS, Colombia, 2004.

ROA JACOBO, Juan Carlos. “El debate sobre el amparo fiscal y los efectos de este en el México actual”, Edit. Themis, ed, 2009.

ROSALES GUERRERO, Emmanuel Guadalupe. Estudio sistemático de la jurisprudencia. Edit. SCJN, ed, México, 2005, p. 56.

SILVA MEZA, Juan N. “Efectos de las sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los procesos constitucionales” en Décimo Aniversario de la Reestructuración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ed, México, edit. SCJN, 2005.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN/ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM; Ríos Granados, Gabriela. Los principios que rigen la interpretación tributaria. El caso de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2007, (Serie: Decisiones relevantes de la SCJN, No. 27) ISBN 978-712-828-6.

ZAPATA LARRAÍN, Patricio. “Las sentencias atípicas en el Tribunal Constitucional Chileno” en Estudios Constitucionales, noviembre, Vol. 4, número 2, Centro de Estudios constitucionales, Santiago, Chile, 2006.

B. DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y SÁNCHEZ GIL, Rubén. Efectos y contenidos de las sentencias en acción de inconstitucionalidad. Análisis teórico referido al caso "Ley de Medios" [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Primera edición: 2009. UNAM. [Consulta 8/11/ 2012] Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2726/pl2726.htm>,

GAMBOA MONTEJANO, Claudia “REFORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA A LOS DERECHOS HUMANOS Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES” Recuento del proceso legislativo y de los principales instrumentos internacionales a los que alude dicha reforma. Junio 2012. Dirección General de Servicios de Documentación, Información y Análisis Dirección de Servicios de Investigación y Análisis Subdirección de Análisis de Política Interior. Comisión bicameral del sistema de bibliotecas. H. Cámara de Diputados. Consultado <http://www.diputados.gob.mx/cedia/sia/spi/SAPI-ISS-15-12.pdf> agosto 2013.

MARTÍNEZ ESTRADA, Ricardo Manuel. “Efectos de las sentencias de amparo frente a normas administrativas y fiscales.” Publicaciones de los Becarios de la Corte [Consulta 8/11/ 2012] Disponible en: http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/81/Becarios_081.pdf

PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo en Revisión 2695/96. [Consulta 1/7/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/expedientes/>

-----Amparo en Revisión 86/2008. [Consulta 8/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Amparo en Revisión 458/2002. [Consulta 8/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Contradicción de Tesis 21/2001-PL. [Consulta 1/7/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/expedientes/>

PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo Directo en Revisión 184/2000. [Consulta 1/7/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red/expedientes/>

-----Amparo en Revisión 1215/2005. [Consulta 8/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo en Revisión 629/2003. [Consulta 9/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Amparo en Revisión 281/2004. [Consulta 9/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Amparo en Revisión 679/2009. [Consulta 9/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Contradicción de Tesis 181/2005-SS. [Consulta 12/12/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

-----Contradicción de Tesis 190/2007-SS. [Consulta 9/11/2012] [Base de datos en línea] Consultable en: <http://www2.scjn.gob.mx/red2/expedientes//>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Estructura y Atribuciones de los Tribunales y Salas Constitucionales de Iberoamérica. VII Conferencia Iberoamericana de Justicia Constitucional [Monografía en CD-ROM] Mérida Yucatán, México, 2009, ISBN 978-607-468-026-7.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Jurisprudencia y tesis aisladas. [Base de datos en línea] en la dirección electrónica <http://200.38.163.161/>.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006. México, 2007, ISBN 970-712-769-4.

-----Microsotio web de la Nueva Ley de Amparo. Documentos Relacionados. Nota Introdutoria. Disponible en <http://www.sitios.scjn.gob.mx/leyamparo/sites/default/files/archivos/NotaIntroductoria.pdf>, México, 2013.