

LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD Y SU EXCEPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: UN COMPROMISO INTERMITENTE CON LA JUSTICIA

EDUARDO REYES RUIZ

RESUMEN: Tras la reforma constitucional del año 2011 (06 de junio), se contempla la *declaratoria general de inconstitucionalidad* como una medida de balance entre la producción de la función legislativa y la sujeción de las normas que se emiten al parámetro —de regularidad— constitucional. Con ella, se faculta a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a extraer una norma general del sistema cuando, tras la resolución de un amparo indirecto en revisión, se determine inconstitucional y el órgano emisor no la modifique o derogue. Sin embargo, tajantemente la Constitución excluye a las normas generales en materia tributaria de la posibilidad de ser extraídas del sistema a través de la declaratoria general, por lo que cabe analizar si la excepción persigue un fin válido, o, por el contrario, su finalidad está desalineada con los Derechos Humanos.

Palabras clave: Declaratoria General de Inconstitucionalidad; Legislador Negativo; Materia Fiscal y Tributaria; Derechos Humanos; Parámetro de regularidad constitucional; Control represivo de constitucionalidad;

ABSTRACT: Following the constitutional amendment on 2011, the general declaration of unconstitutionality was introduced as a balancing institution between legislative function and its adequation on regularity control to the constitution. The Mexican Supreme Court was invested with the faculty of eliminating a general norm from the legal system if it was deemed unconstitutional on and amparo resolution and if the legislative producer fails to remediate the violation by modification or derogation. Nevertheless, and absolute exception is made for general norms of fiscal matter. It is important to analyze if such exception is constitutionally valid or if it stands in violation of human Right.

SUMARIO: 1. OBJETIVO Y ALCANCES. 2. EL ROL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 3. LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD Y SU REGULACIÓN. 4. ORIGEN Y LA FIGURA EN DERECHO COMPARADO. 4.1. El Origen de la inclusión de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad en el ordenamiento jurídico mexicano. 4.2. Derecho Comparado. 4.2.1. EEUU. 4.2.2. Argentina. 5. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES EN LA MATERIA TRIBUTARIA. 6. CONCLUSIONES. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS (POR ORDEN DE APARICIÓN).

1. OBJETIVO Y ALCANCES

El presente artículo tiene por objeto el analizar la figura de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad¹, su regulación actual en México, y su excepción categórica en normas generales tributarias.

1 En Adelante podrá encontrarse como “Declaratoria” o “Declaratoria General”.

A través del sometimiento —crítico— de la Declaratoria al estudio de sus orígenes, objetivos y a disciplinas como el Derecho comparado, se pretende responder a las siguientes cuestiones: (a) ¿Si se trata de una figura adecuada para preservar el orden constitucional? (b) ¿Si la excepción hecha a normas generales en materia tributaria encuentra una justificación válida o no? (c) ¿Qué pendientes hay sobre la regulación de la declaratoria general para acercarla más a su finalidad de preservar el orden constitucional?

Así, se propone identificar, primeramente, cual es el rol que tiene un tribunal constitucional en el Estado Constitucional Moderno, posteriormente, entraremos al estudio sobre la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, su regulación actual en México, la experiencia de otros Estados con respecto de figuras similares, así como su origen en México. Finalmente, y previo a llegar a las conclusiones, analizaremos la constitucionalidad en materia tributaria, cómo se ha tratado hasta el día de hoy, las razones que se consideraron para excluir las normas generales en cuestiones fiscales de la regulación de la declaratoria y su apego al fin constitucional.

Con el desarrollo planteado, arribaremos a las conclusiones tendientes a resolver las preguntas planteadas, así como cualquier otra que devenga interesante sobre la *Declaratoria General de Inconstitucionalidad* y su regulación en México.

2. EL ROL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La función jurisdiccional se ejerce por diversos órganos en un estado, aun y cuando los mismos no pertenezcan al poder judicial formalmente. En el caso de México, si bien el Poder Judicial de la Federación es donde primordialmente se dirimen las controversias constitucionales, encontraremos discusiones sobre la constitucionalidad —y presupuesto de control— de normas en el poder ejecutivo, aun y cuando de forma limitada. Nos referimos claro, al ejercicio del Control Difuso de la constitucionalidad y convencionalidad.²

Por ello es importante que delimitemos cual es el Rol que el Tribunal Constitucional para poder determinar cuales, dentro de todos los órganos que ejercer control constitucional, tienen tal característica y cuales no, si es que existe diferencia entre ellos.

Sabemos que son los tribunales, a través del ejercicio judicial, dictan sentencias aplicando normas generales haciéndolas individuales. Es Hans Kelsen quien identifica

2 Derivado de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los Estados deben adoptar el control difuso de convencionalidad (véase Caso Gelman v. Uruguay). En México, el control se ejerce principalmente por los Juzgados de distrito a través de la resolución del juicio de amparo indirecto, los Tribunales Colegiados de Circuito en Amparo Directo o los Indirectos en revisión, y por supuesto, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. No obstante, órganos que ejercer jurisdicción distintos del Poder Judicial de la Federación, como son los poderes judiciales estatales, o los tribunales de justicia administrativa, resolverán también cuestiones constitucionales y convencionales.

este proceso mediante el cual *“el derecho se autorreproduce permanentemente, va de lo general (o abstracto) a lo individual (o concreto). Se trata de un proceso de una individualización o concretización en incremento ininterrumpido”*.³ Una de las características es que el Tribunal debe ser capaz —formal y materialmente— de individualizar el derecho. En el caso de estudio, la norma constitucional debe individualizarse a través de la aplicación en una sentencia. Si el derecho se hace vivo a través de la sentencia, el derecho constitucional se hace vivo a través de la sentencia constitucional.

La cuestión sería establecer que debe entenderse por “individualizar el derecho”. Por una parte, implica la calificación de un hecho y su adecuación a la norma. De ahí, que una función del tribunal sea la de interpretar la norma general, para determinar su alcance. Es decir, el Tribunal debe ser capaz de desentrañar el sentido de una norma para saber si un hecho la actualizó o no. Así, el Tribunal Constitucional tiene, como parte de su rol, la función de interpretar la Constitución.

Por otra parte, valdría la pena atender a si un Tribunal puede, como nos dice Kelsen, actuar como un Legislador. Es el caso en que el juzgador estime que existe un conflicto de intereses en que ninguno de ellos se prohíba por la norma general, pero sí que afecten el interés opuesto, siendo deseable regularlo. Propone Kelsen entonces que la norma general, si bien no atiende el supuesto o interés concreto, si autorice al Tribunal a ejercer una función —parcialmente— legislativa al determinar una norma individualizada, no contemplada específicamente en una general. Adicionalmente, se contempla la posibilidad de que la norma general, si bien no positiva, sea deseable, y por lo tanto el legislador ha omitido su legislación, pero no por ello pierde validez.⁴

En contraposición causal —pero no consecuencial— podemos sostener el postulado del legislador racional, mediante la cual encontramos postulados al servicio de encontrar una solución para todos los casos, dejando la tarea de encontrarla al juez: (1) El sistema jurídico no tiene contradicciones, puesto a que hay que encontrar la norma aplicable a través de reglas de interpretación, como es el caso de la jerarquía normativa. (2) El sistema es operativo, buscando siempre la aplicación efectiva de las normas. (3) El ordenamiento no tiene lagunas, habilitando al juzgador a hacerse de métodos interpretativos como la analogía, tipicidad, mayoría de razón, sistemática, entre otras. (4) El ordenamiento es preciso, porque no se admite concluir que el significado es ambiguo. (5) El ordenamiento es dinámico, porque admite que su interpretación valore elementos axiológicos y; (6) El ordenamiento es finalista, porque persigue fines claros y determinados.⁵

3 Kelsen, Hans *“Teoría Pura del Derecho”*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 1982, pp. 246

4 Kelsen, Hans. Op. Cit, pp. 252-254.

5 Nino, Carlos Santiago *“Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica”*, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1989. Pp. 85-95

Así, el Tribunal, para resolver una controversia planteada, puede considerar normas generales no establecidas por el legislador, ya porque las genera a un caso concreto (según Kelsen), ya porque arriba a conclusiones implícitas y no explícitas del ordenamiento (según el postulado del Legislador Racional). El Tribunal Constitucional debe integrar en su función, la capacidad de generar normas no consideradas por el legislador, cuando estas sean deseables con la finalidad constitucional. En este caso, el sistema jurídico que encuentra su parámetro de regularidad en la constitución en beneficio de las personas —principio *pro personae*—. ⁶ En palabras del Dr. Olvera Rangel:

*“[...] el sistema jurídico es un conjunto de normas que rigen a los integrantes de una sociedad, interrelacionadas por un núcleo fundamental y bajo dimensiones preestablecidas que conforman una estructura para el orden social y en beneficio de las personas humanas.”*⁷

Es necesario anotar que para que una norma general creada en este modo sea “deseable” se han desarrollado múltiples aristas de un paradigma nuevo de derecho: el *neopositivismo* siguiendo a Ferrajoli⁸, el Derecho Dúctil de Zagrebelsky⁹ o el Estado Constitucional de Haberle¹⁰, o Los Derechos En Serio de Dworkin¹¹, por mencionar alguno de los autores más emblemáticos.

Pero ¿Qué debe hacer el Tribunal cuando la norma general a interpretar y de la cual debe extraer la norma individualizada no se ajusta al parámetro de regularidad —la constitución—?

En principio, basta decir que el Tribunal, como hemos visto, puede —o debe— des-aplicar una norma inferior en beneficio de una superior. En el caso concreto, cualquier norma general puede ser inaplicada en un caso concreto, cuando contravenga una disposición o principio constitucional. Claro que cuando está actividad suscita entre una norma y la constitución el control que se ejerce es de constitucionalidad, mientras que cuando se ejerce entre una norma general y otra norma de menor jerarquía, entonces es de legalidad. Un tribunal tiene entonces la capacidad de inaplicar una disposición cuando está contravenga la constitución. Sin embargo, parece que está facultad o función se debe ejercer por cualquier autoridad jurisdiccional, por lo que o todos los

6 Atendiendo al texto e interpretación del artículo 1ero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

7 Olvera Rangel, Sergio Charbel, “La jurisdicción restaurativa del sistema jurídico estatal: una visión de la regularidad normativa más allá de los parámetros constitucionales y convencionales”, tesis doctoral, Escuela Libre de Derecho, México, 2021, pp. 35 y 36

8 Ferrajoli, Luigi “Derechos y Garantías: La Ley del más Débil”, Editorial Trotta, S.A, Madrid, 2002, tercera edición.

9 Zagrebelsky, Gustavo “El Derecho dúctil. Ley, derechos y justicia”, Editorial Trotta, Madrid 2003, 5ta edición.

10 Häberle, Peter, *El Estado constitucional*, trad. Héctor Fix-Fierro, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2016.

11 Dworkin, Ronald los Derechos en serio” trad. Marta Gustavino, Editorial Ariel, S.A, Barcelona 1989.

tribunales son constitucionales, o el tribunal constitucional tiene aún más funciones de las descritas.¹²

Esta distinción ha sido ya explorada por Kelsen, en donde se establece que la norma inconstitucional, cuando se somete al control de todos los tribunales puede ser inaplicable para el caso concreto, pero no para el restante, mientras que cuando la tarea se encomienda a un único tribunal “supremo” este puede hacerla inválida para todo el ordenamiento.

“Cualquier tribunal está facultado para examinar la constitucionalidad de la ley que ha de aplicar en un caso concreto, si el tribunal puede, cuando considere a la ley “inconstitucional”, corrientemente hacer a un lado la aplicación de la ley al caso concreto, es decir, quitar validez a la ley para el caso concreto. La ley mantiene validez para todos los restantes casos a los que se refiere, y debe ser aplicada por los tribunales en todos esos casos mientras no excluya la aplicación en un caso concreto. Si el examen de la constitucionalidad de las leyes queda reservada a un único tribunal, éste puede estar facultado para quitar validez a la ley reconocida como “inconstitucional”, no sólo para un caso concreto, sino para todos los casos a los cuales la ley se refiere, es decir, para quitar validez a la ley misma.”¹³

Con ello confirmamos que, si bien el aspecto constitucional de las normas generales puede ser verificado por los tribunales en general, como es el caso de México, es solo el Tribunal Supremo —o constitucional— quien puede ejercer una función de eliminación general. Nos adherimos a Kelsen en la idea de que, si bien la derogación de normas atribuye a los Tribunales supremos una característica legislativa, está es “negativa” y bien limitada por los principios y parámetros constitucionales, contrario a lo que sucede con el órgano legislativo. El Tribunal Constitucional como Legislador Negativo se encarga de extraer del ordenamiento regulaciones que no se ajusten a la constitución, pero solamente lo puede hacer cuando ejerce su función jurisdiccional de control represivo.

12 Es importante considerar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que el control de convencionalidad (en México parte de la constitución por referencia del su artículo 1er y 133) debe ser ejercido por todas las autoridades estatales. Sin embargo, en la aplicación, el control represivo de la convencionalidad (y constitucionalidad) se ejerce por los órganos jurisdiccionales exclusivamente. Del párrafo 66 de la Sentencia “Gelman v. Uruguay”, como sigue: “[...] cuando un Estado es Parte en un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces y demás órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles, también están sometidos al tratado, lo cual les obliga a velar para que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, de modo que decisiones judiciales o administrativas no hagan ilusorio el cumplimiento total o parcial de las obligaciones internacionales. Es decir, todas las autoridades estatales, están en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes.”

13 Kelsen, Hans, Op Cit. Pp. 280

“Es aquí donde aparece la distinción entre la confección y la simple anulación de las leyes. La anulación de una ley se produce esencialmente en aplicación de las normas de la Constitución. La libre creación que caracteriza a la legislación prácticamente no se presenta en la anulación. En tanto que el legislador no está vinculado a la Constitución que en relación con el procedimiento y solamente de manera excepcional en cuanto al contenido de las leyes que debe dictar y ello, únicamente, por principios o direcciones generales, la actividad del legislador negativo, esto es, la actividad de la jurisdicción constitucional, por el contrario, está absolutamente determinada por la Constitución. Es precisamente por ello que su función se asemeja a la de cualquier otro tribunal en general, constituye principalmente aplicación del derecho, y solamente en una débil medida, creación del derecho; su función es, por tanto, verdaderamente jurisdiccional.”¹⁴

En México la función descrita solamente puede ser atribuida a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), puesto a que, si bien la regularidad constitucional puede ser verificada por todos los órganos jurisdiccionales, e incluso la inaplicación de una norma vigente les es autorizada, la capacidad de extraer una norma general del sistema jurídico es propia y exclusiva de la SCJN, como veremos en el apartado siguiente.

3. LA DECLARATORIA GENERAL DE INCONSTITUCIONALIDAD Y SU REGULACIÓN¹⁵.

Hemos de atender a dos ordenamientos en concreto a efecto de entender la regulación de la figura. En primer lugar, La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la posibilidad en su artículo 107, fracción segunda, así como la Ley de Amparo [Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos], en su capítulo VI denominado “Declaratoria General de Inconstitucionalidad, inserto en su título Cuarto de la “Jurisprudencia y Declaratoria General de Inconstitucionalidad”.

De la disposición Constitucional tenemos las a siguientes características:

- A) Cuando se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general a través del recurso de revisión en amparo indirecto o cuando de las decisiones de los Tribunales Colegiados de Circuito se establezca jurisprudencia por reiteración, o de la SCJN por medio de precedentes, se dará un aviso del vicio de constitucionalidad al órgano emisor de la norma.

14 Kelsen, Hans “La Garantía Jurisdiccional de la Constitución (la Justicia Constitucional)”, Trad. Rolando Tamayo Salmorán, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2016, pg. 53 y 54.

15 Nos referiremos claro al proceso vigente, después de las reformas de 2021. Previo a ello, el procedimiento era diferente, si bien no en lo sustancial. Por ejemplo, la SCJN avisaría al órgano emisor cuando la inconstitucionalidad de la norma se resolviera en dos ocasiones.

- B) El órgano emisor tendrá un plazo de 90 días para corregir el vicio a través de la derogación o modificación a fin de superar la inconstitucionalidad.
- C) Si transcurre el plazo sin la acción correctiva, la SCJN, con mayoría de 8 votos, dictará la Declaratoria General de Inconstitucionalidad.
- D) Lo dispuesto al respecto no es aplicable en Materia Tributaria

La Ley Reglamentaria [Ley de Amparo], adiciona:

- A) Otorga el plazo de 15 días para la comunicación de la SCJN al órgano emisor.
- B) Establece que el plazo de 90 días debe computarse dentro de los periodos ordinarios de sesiones del órgano emisor.
- C) Se establece que la declaratoria no podrá modificar el sentido de la resolución originaria, así como la no retroactividad salvo en materia penal.
- D) Se establece que la Declaratoria deberá ser publicada en el Diario Oficial de la Federación.
- E) Los plenos regionales solicitarán a la SCJN el inicio del proceso de Declaratoria, cuando la jurisprudencia que dio origen sea emitida por aquel.

Es claro que el procedimiento prevé una deferencia al legislador, estableciendo que, previo al inicio de la votación sobre si emitir o no la Declaratoria, se le otorgará la oportunidad al órgano emisor de corregir el vicio de inconstitucionalidad. En decir, previo al ejercicio de la función legislativa de extraer una norma general del sistema, el Tribunal Constitucional debe esperar el plazo de 90 días para dar la oportunidad que el órgano legislativo enmiende la norma para ajustarla al parámetro de regularidad.

Otro punto importante del andamiaje es la limitación que se hace al respecto de las vías por las cuales se manifieste la inconstitucionalidad de las normas. En este caso, de la resolución de un amparo indirecto en revisión, resuelto por la SCJN a través de su facultad de atracción —siendo la facultad originaria de los Tribunales Colegiados de Circuito el revisar las sentencias de Amparo Indirecto—, provenientes de un precedente obligatorio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considerando una mayoría de 8 o 4 votos según si se resuelve en Pleno o en Salas, para establecer dicho precedente, o cuando la jurisprudencia provenga de un pleno regional por reiteración, siendo que deben existir 5 decisiones en un mismo sentido ininterrumpidas. En ese sentido, es claro que no basta una simple verificación de la constitucionalidad de una norma como la que podría venir de una sentencia que resuelva bajo control difuso de constitucionalidad, sino que la Constitución somete dicha revisión a altísimos estándares.

Finalmente, una vez verificado el plazo de deferencia, sin que exista una superación de la inconstitucionalidad por parte del órgano emisor, la declaratoria debe someterse a un voto, nuevamente de alta mayoría y únicamente ejercible por el pleno de la Supre-

ma Corte de Justicia de la Nación. De la dificultad procesal que dispuso el constituyente al ejercicio del control represivo general de la constitucionalidad, es fácil intuir que solamente es un recurso de *ultima ratio*, para garantizar la eficacia del derecho constitucional, pero que de ninguna suerte el control recae únicamente en los órganos jurisdiccionales. Es decir, el control constitucional corresponde también a los órganos legislativos, mediante la tarea de producir leyes que regulen los derechos fundamentales y la organización constitucional, y a la administración pública, cumpliendo con los mandatos para hacer efectiva la constitución. Es por tanto una parte del control el corregir las violaciones una vez cometidas, pero de ninguna suerte es el todo. Este control represivo, corresponde a la función jurisdiccional del estado a través de diversas funciones, como la inaplicación de las normas o, como es claro, la de extraer del sistema una norma irregular.

4. ORIGEN Y LA FIGURA EN DERECHO COMPARADO

4.1. El Origen de la inclusión de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad en el ordenamiento jurídico mexicano.

Si bien desde antes de la reforma constitucional del año 2011 la noción de un control represivo y general de la constitucionalidad ya era vigente en otros países y en discusiones académicas, en México se seguía un principio de relatividad de las sentencias de los juicios de amparo... Históricamente, la *fórmula Otero*.¹⁶

La Suprema Corte, ya desde antes de la modificación constitucional, se había pronunciado al respecto, tildando de errónea la decisión de relativizar las sentencias de los juicios de amparo en contra de normas generales. Así, en el marco de la discusión sobre la legitimidad que tiene la Corte para invalidar normas expedidas por un órgano legislativo, se giró el Comunicado de Prensa 122/2001¹⁷:

“La Fórmula Otero protege sólo a quien o quienes logran un amparo contra leyes, lo que plantea que una “ley claramente inconstitucional sigue circulando”.

Por ello, el ministro Castro y Castro consideró que no es posible que las leyes se apliquen para unos y para otros no, y reiteró que, a su juicio, la Fórmula Otero “fue un gran error.”

16 Mariano Otero y Mestas, a quien se le atribuye la creación del Juicio de Amparo, junto a Manuel Crescencio Rejón, concibió el procedimiento de amparo estableciendo los efectos de sus sentencias, cuando estos son de protección, solamente benefician a quien lo solicitó.

17 Suprema Corte de Justicia de la Nación “Comunicado de Prensa: Con sus resoluciones, la Corte no Invade Facultades del Poder Legislativo: Ministro Castro” México D.F (hoy CDMX) a 30 de agosto de 2001: <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/comunicado.asp?id=336#:~:text=La%20F%C3%B3rmula%20Otero%20protege%20s%C3%B3lo,ley%20claramente%20inconstitucional%20sigue%20circulando%20E2%80%9D>. Consultado el 29 de diciembre de 2023.

El tenor del comunicado es establecer la posición de la Corte con respecto de que declarar una norma general inconstitucional, para efectos absolutos y no relativos, no sería la invasión de las funciones legislativas.¹⁸

El problema de la relatividad es el evidente: Una norma declarada inconstitucional seguirá vigente para algunas personas y será inválida para otras. Así, cuando las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos hicieron propuesta de reforma al artículo 107 fracción II de la Constitución para incluir la posibilidad de la Declaratoria General de Inconstitucional, manifestaron lo siguiente:

“[...] estas comisiones consideran que los efectos relativos de las sentencias de amparo generan ciertas consecuencias que son inadmisibles en un Estado democrático y de derecho. [...] la relatividad de las sentencias de amparo vulnera el principio de supremacía constitucional. [...] se afecta la regularidad del orden jurídico mexicano, toda vez que tenemos casos de normas generales irregulares así determinadas por el órgano de control que no obstante, siguen formando parte del sistema jurídico.

“[...] debe decirse que en un país con serias desigualdades económicas y sociales es una injusticia la permanencia de normas inconstitucionales y su obligatoriedad para la inmensa mayoría de los gobernados, solo porque no promovieron un juicio de amparo, a pesar de haber sido declaradas inconstitucionales.”¹⁹

En cuanto a la excepción hecha efectivamente a las normas generales en materia tributaria, la exposición de motivos justificó que se trata de una materia de alta importancia en las finanzas públicas y que la posibilidad del impacto negativo que una Declaratoria General de Inconstitucionalidad justifica excluirla de su cobertura, como se sigue de la transcripción:

“Este procedimiento de declaratoria no aplicará a las normas generales en materia tributaria. La razón de esto último obedece a la especial importancia que guarda dicha materia en las finanzas públicas y el posible impacto negativo en las mismas en caso de establecer una declaratoria con efectos generales.”²⁰

Es importante remarcar que, si bien la reforma de 2011 abre la puerta a que las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de los Tribunales Colegiados de Circuito en amparo sirvan de fundamento a una declaratoria general, la relatividad de las sentencias *inter partes* sigue siendo la regla general. Siguiendo al Dr. Olvera Ran-

18 En el momento del comunicado, el único medio que tenía la Corte para ejercer tal función era la Acción de Inconstitucionalidad, promulgada en 1995.

19 Senado de la República “Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones de los artículos 94,100,103, 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, presentada el 19 de marzo de 2009 por los Senadores Manlio Fabio Beltrones Rivera, José Murillo Karam, Fernando Castro Trenti y Pedro Joaquín Coldwell, pág. 9 y 10 <https://infosen.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/61/1/2009-12-08-1/assets/documentos/CPEUM.pdf> Consultado el 30 de diciembre de 2023

20 Ibidem

gel, esto obedece a que no es el juicio de amparo el medio idóneo de expulsión de una norma del sistema, sino un procedimiento distinto, no seguido en forma de juicio.²¹

4.2. Derecho Comparado.

4.2.1. EEUU

En cuanto a los efectos generales de una declaración (o declaratoria) de inconstitucionalidad, podemos encontrar un antecedente importantísimo en el célebre caso *Marbury v. Madison* resuelto por la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América en 1803. Indistintamente de los hechos del caso concreto, los cuales no redactaremos, el entonces presidente de aquella Corte resolvió que la norma en cuestión no debía ser aplicada por tratarse de una prescripción no contemplada por la Constitución Norteamericana.²²

No obstante, lo que interesa del antecedente no es en sí mismo la resolución sobre la inaplicación de una norma vigente, sino la generalidad de los efectos de las decisiones judiciales en el sistema jurídico norteamericano. Así, siguiendo al hoy ex ministro de la SCJN, el Doctor, Zaldívar Lelo de Larrea y (quien sigue a Mauro Capelletti afirma): *“el principio stare decisis termina por asumir indirectamente una verdadera y propia eficacia erga omnes, y no se limita a llevar consigo el puro y simple efecto de la no aplicación de la ley a un singular caso concreto, con posibilidad de que en otros casos la ley pueda ser aplicada de nuevo.”*²³

El sistema consuetudinario de precedentes permite que una norma general, habiéndola analizado judicialmente, se declare inconstitucional, no sea aplicada en el futuro. El principio de *Stare Decisis*, implica que se debe “estar a lo previamente resuelto” como una norma. Un punto interesante para considerar es si un juez del sistema, al establecer un precedente de tal obligatoriedad, está ejerciendo una función materialmente legislativa o no, lo que dejamos a consideración del lector.

4.2.2. Argentina

Acercándonos más al sistema mexicano, el ordenamiento jurídico argentino contempla la “Acción Declarativa de Inconstitucionalidad”. En Argentina, si bien las sentencias de las acciones de inconstitucionalidad y amparo tienen un efecto *interpartes*

21 Olvera Rangel, Sergio Charbel, “La Declaratoria General de Inconstitucionalidad” en la Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, Número 43, México 2019, pág. 380.

22 El conflicto de constitucionalidad se da en si es o no aplicable una norma que otorga jurisdicción a la Suprema Corte, para ordenar a un funcionario a expedir una orden de investidura judicial.

23 Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo “Hacia una Nueva Ley de Amparo”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2002, pág. 111

Constantemente se redacta en ellas que la inconstitucionalidad de una norma es *erga omnes*.

La posición de Jessica Calderón García y Franklin Ruiz Gordillo²⁴ Es que, si los tribunales inferiores a uno que tomó la decisión de declarar inconstitucional una norma general, siguen —moralmente— las decisiones dictadas, entonces podemos distinguir dos efectos: inmediato, de solución a las partes de una controversia concreta y otro general y mediato, para los casos que reproduzcan la controversia.

Siguiendo a los autores mencionados, a diferencia del caso mexicano, el sistema de argentino de control represivo ha sido exitoso especialmente en materia fiscal, aun y cuando no solamente es aplicable en lo tributario.

Es evidente que el ordenamiento mexicano también tiene un sistema de precedentes que, podríamos decir, implica un efecto *interpartes* inmediato —la *fórmula Otero*— y uno general mediato, cuando existe jurisprudencia sobre un caso concreto. No obstante, ello no parece suficiente para atender la enorme desigualdad social puesto a que el acceso a los efectos de inconstitucionalidad, aun en el caso mediato, dependen de la interposición de una demanda de amparo. Tomemos como ejemplo la Declaratoria General de Inconstitucionalidad número 1/2018, sobre los artículos 235, último párrafo, 237, 245, fracción I, 247, último párrafo y 248 de la Ley General de Salud²⁵, que prohíbe absolutamente a la Secretaría de Salud emitir autorizaciones para realizar las actividades relacionadas con el autoconsumo de cannabis y tetrahidrocannabinol (THC) con fines recreativos, por considerarlo violatorio del derecho fundamental al libre desarrollo de la personalidad. Previo a dictarse, y como se aprecia del texto de la misma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de julio de 2021, bastaba con que los interesados —jurídicamente— promoviera el juicio de amparo en contra del primer acto de aplicación —o que lo hubiera contra la entra en vigor— para conseguir una sentencia favorable, dado el robusto desarrollo jurisprudencial al respecto. Sin embargo, ello implicaba que quien estuviese interesada o interesado, tuviese acceso a recursos como es poder costear un abogado, lo cual no es la realidad en todo el país, por lo que la declaratoria, como un segundo proceso, posterior a los amparos, es un paso adelante en el compromiso de México con los Derechos Humanos.

5. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES EN LA MATERIA TRIBUTARIA

Si bien el texto del artículo 107 excluye la posibilidad de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emita una declaratoria general de inconstitucionalidad sobre

24 Calderón García, Jessica y Ruiz Gordillo, Franklin, “La Declaratoria General de Inconstitucionalidad y Acción Declarativa de Inconstitucionalidad. Derecho Comparado México-Argentina” pp. 18-26

25 En su texto previo a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecinueve de junio de dos mil diecisiete.

normas generales de la materia tributaria, eso no implica de ninguna suerte estas no puedan ser inconstitucionales, y más aún, declaradas como tal por un órgano jurisdiccional. Es decir, la exclusión hecha solo implica que, en materia tributaria, los contribuyentes deben, uno a uno, solicitar el amparo en contra de una norma que consideren inconstitucional. Incluso, de emitirse criterio al respecto, podríamos decir que, al estilo “argentino”, estamos frente a una inconstitucionalidad general de tipo mediata.

Otra consideración importante es que la exclusión hecha solo impide la declaratoria general como consecuencia de la interposición de amparos indirectos —o de amparos directos para el caso en que de ellos se siga una jurisprudencia por reiteración o precedente—, pero que una norma tributaria puede ser declarada inconstitucional y extraída del sistema, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación arriba a la resolución por un medio distinto. Es decir, la exclusión de la norma del sistema no puede provenir de un particular, sino de un organismo con un interés especial.

Hablamos claro, de cuando una norma que es de carácter tributario, se somete al análisis previsto por el artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus fracciones I y II, la Controversia Constitucional y la Acción de Inconstitucionalidad. Así, es posible que una porción normativa que impone un tributo, si se somete a un amparo indirecto por parte de un particular y se declara inconstitucional, tenga el efecto de una “excepción parcial” en su pago solo a quien solicitó el amparo, pero que, de someterse la misma porción normativa a una acción de inconstitucionalidad, resulte en la eliminación del sistema jurídico, y por tanto la excepción absoluta de su pago para todos los contribuyentes.

Como puede comprobarse, la declaración de inconstitucionalidad de una misma norma tributaria puede tener diferentes efectos según el tipo de medio de control en el que se haya emitido la sentencia estimatoria, siendo un ejemplo de esto lo sucedido con la declaración de inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta por violación al principio de equidad tributaria (ya comentado), cuyo efecto en el juicio de amparo sólo protegió a los quejosos, incluyéndolos en el disfrute de la exención parcial prevista en mayor dimensión para los trabajadores al servicio del Estado, sin impactar en la situación jurídica de los servidores públicos (obviamente, no quejosos); mientras que en la acción constitucional promovida por el Procurador General de la República contra la misma hipótesis normativa, el efecto fue general, al declarar la invalidez de esa exención por inequitativa, motivando que ese beneficio tributario no se aplicara a ninguno de los contribuyentes del impuesto sobre la renta.²⁶

Una norma tributaria puede, claramente, ser inconstitucional, y ser objeto de revisión —o control represivo— por parte de un órgano judicial. Esto implica que las normas

26 Cortés Galván, Armando “Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias” Instituto de la Judicatura Federal del Consejo de la Judicatura Federal, Colección: Estudios de la Magistratura 3, México 2006 pág. 74 75.

generales en materia Tributaria no entrañan ninguna diferencia con normas generales de otro tipo, y que de igual forma pueden vulnerar los derechos de los gobernados. Una norma tributaria puede ser inconstitucional —o inconvenional— por violentar Derechos Humanos de las personas. Pensemos en un impuesto que se imponga a cierto sector de la población en discriminación de otro, en razón de origen étnico, sexo, preferencias o cualquiera de las vetadas por el párrafo quinto del artículo 1ro Constitucional. Puede ser también inconstitucional por invadir la esfera de una autoridad estatal, o la estatal sobre la federal: ¿Qué pasaría si un estado impone un tributo de tránsito a mercancías que cruzan por su territorio? O ¿un impuesto de importación a tal estado? Siendo ambas facultades exclusivas de la federación. Pero, además, debemos considerar que las normas tributarias tienen su apartado especial dentro de la Constitución, en el Artículo 31 fracción IV que indica que “*Son Obligaciones de los mexicanos: [...] VI. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”. Así, una norma tributaria puede ser también inconstitucional si el entero de un tributo no se destina los gastos públicos, si no es proporcional, equitativo, o si sus elementos básicos no se disponen en una ley formalmente hablando.²⁷

Es desde luego evidente que no existe diferencia sustancial en cuanto a la inconstitucionalidad de una norma tributaria y una que no es tributaria, si su vicio tiene el mismo impacto a los gobernados... violentar sus derechos. Por ello, cabe resolver los cuestionamientos que se plantearon al principio del presente, en particular, por lo que hace a si la excepción persigue una finalidad válida.

6. CONCLUSIONES

Habiendo expuesto lo anterior, debemos resolver las preguntas que se plantearon al inicio: (a) ¿Si se trata de una figura adecuada para preservar el orden constitucional? (b) ¿Si la excepción hecha a normas generales en materia tributaria encuentra una justificación válida o no? (c) ¿Qué pendientes hay sobre la regulación de la declaratoria general para acercarla más a su finalidad de preservar el orden constitucional?

(a) La Declaratoria General de Inconstitucional, primero incorporada en 2011, y su modificación de 2021 es, a consideración del autor, muy adecuada para la finalidad: preservar el orden constitucional. Claro que no debe confundirse lo adecuado de la medida, con lo completo, puesto a que, como se verá de las siguientes conclusiones, la una no implica la otra.

Como hemos visto, la Declaratoria general no es el único medio de control represivo de la constitucionalidad. Su papel, dentro de los controles, es el de otorgar efectos ge-

27 Excepción hecha al decreto delegado del artículo 131 Constitucional, por el cual el ejecutivo puede modificar las tasas de los Impuestos Generales de Importación o Exportación.

nerales a decisiones ya tomadas sobre la constitucionalidad de las normas generales. Es decir, no existe posibilidad de Declaratoria general, sino antes ya se ha otorgado algún amparo en beneficio de un quejoso. Esto se refuerza si atendemos al texto del artículo 234 de la Ley de Amparo: “*La declaratoria en ningún caso podrá modificar el sentido de la resolución o jurisprudencia que le dio origen [...]*”. El procedimiento de Declaratoria General es, en efecto, consecuencia de las sentencias dictadas en amparo, pero se trata de un procedimiento independiente. Tan es así que los quejosos que obtuvieron las resoluciones origen no tienen legitimidad —o no es claro que la tengan— para solicitar el inicio del procedimiento, como lo veremos en la respuesta de nuestra pregunta (c).

Así, se ha dispuesto de un medio de control, adicional, independiente y con una finalidad clara que se alcanza a través del procedimiento propuesto. La Declaratoria General de Inconstitucional es adecuada para someter al orden constitucional a los productos de la actividad legislativa del estado, con la salvedad de las normas generales en materia tributaria, como se ve de nuestra siguiente conclusión.

(b) Vimos ya que la excepción hecha encuentra una justificación en el impacto negativo que una declaratoria general de inconstitucionalidad tendría en las finanzas públicas, si se hace sobre una norma general en materia tributaria. Se anota, como un punto fundamental, que no se expresó más motivo al respecto en el documento citado.

Lo que se resolveremos es si la justificación es válida o no, a la luz de la intención garantista de nuestro Estado Constitucional de Derecho. Quizá la forma más eficaz de plantear el análisis es como una comprensión de un derecho en una circunstancia particular, y no en otras: ¿por qué en algunos casos la SCJN podrá declarar de forma general la inconstitucionalidad de una norma, y en otros no? Para resolver los casos en que se comprima un derecho se ha planteado, entre otros, el *test* de proporcionalidad. Así, las comprensiones deben (i) perseguir una finalidad constitucionalmente válida, (ii) ser idóneas, (iii) ser necesarias (iv) y ser proporcionales a la finalidad alcanzada.

En el caso que discutimos, creo que basa con atender al primero de los peldaños del *test* para descartar que la excepción sea válida: si la finalidad perseguida por el legislador para establecer una diferencia sustancial entre la inconstitucionalidad de unas normas y otras no es válida, luego la medida tampoco lo es. Pensemos que lo que persigue el legislador es el “no tener un impacto negativo en las finanzas públicas”. De ahí que el legislador constituyente veló por proteger al legislador fiscal, aun y cuando su producción legislativa fuese irregular, aun y cuando el fin último del sistema normativo es la protección de las personas. Así, la diferencia hecha entre la inconstitucionalidad que afecta la validez de una norma, distinta de lo tributario, y la que afecta a las normas tributarias no tiene por qué tener un trato desigual. La norma es igual de inconstitucional si se trata de tributos, que si se trata de prohibiciones absolutas de consumo de sustancias —por referir al ejemplo planteado anteriormente—.

Incluso la finalidad identificada por los promoventes de la reforma, la de evitar un impacto negativo en las finanzas públicas, es claramente contraria a la finalidad de la reforma misma... la de procurar igualdad entre los gobernados, en contra de una producción legislativa irregular. El Diputado Ricardo Villareal García, presentó el 04 de abril de 2013 una iniciativa de reforma —misma que no prosperó— para suprimir la excepción, justificando los siguiente:

“Es por eso que presento la presente reforma para eliminar el cuarto párrafo de la fracción II del artículo 107 constitucional, que impide la declaración general de inconstitucionalidad en materia tributaria. Debemos recordar que más del 90 por ciento de los empleos en este país son generados por las personas físicas, las micro y las pequeñas empresas, por esos mexicanos que todos los días luchan por mantener a sus familias, luchan por generar empleos, por contribuir al gasto nacional pagando sus impuestos, pero que normalmente no tienen la capacidad de contratar un abogado que promueva un amparo contra un impuesto o tributo inconstitucional, por eso debemos eliminar este párrafo permitiendo que cuando los grandes contribuyentes que tienen grandes áreas jurídicas y que a través del amparo logren una declaratoria de inconstitucionalidad de una norma tributaria, está por equidad tenga efectos generales que produzcan que esa gran mayoría de mexicanos que sostienen nuestra economía nunca vuelvan a pagar un tributo ya declarado inconstitucional. Así mismo la presente iniciativa pretende eliminar el segundo párrafo del artículo 231 de la nueva Ley de Amparo, que prohíbe dichas declaratorias en materia tributaria.”²⁸

Así, la desigualdad en el acceso a la justicia, también está presente en la materia tributaria, por lo que de ninguna suerte es justificable el excluir la posibilidad de que se emita una Declaratoria General de Inconstitucionalidad al respecto.

Por ello, la respuesta a la pregunta planteada es que de ninguna suerte es una excepción válida, al no perseguir finalidad alguna que sea aceptable. Incluso, la finalidad aparente de la excepción es la de convalidar actos legislativos irregulares, cuando lo que se busque es la recaudación, lo cual se aprecia aún más violatorio a los derechos de los gobernados, sosteniendo como más importante la recaudación que el orden constitucional.

Finalmente, por lo que hace a la pregunta (c), podemos concluir que el eliminar la prohibición que exceptúa la materia tributaria está aún pendiente. Pero claro, no es el único que hay. Como bien señala el Dr. Olvera Rangel, *“solo se prevé la facultad de los plenos de circuito para solicitar el inicio del procedimiento de Declaratoria General de Inconstitucionalidad, conforme a los requisitos en él descritos. La Segunda Sala, en la resolución ya citada, consideró lógico que la Suprema Corte también pueda ini-*

28 Cámara de Diputados “que reforma los artículos 107 de la constitución política de los estados unidos mexicanos; y 231 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a cargo del diputado Ricardo Villarreal García, del grupo parlamentario del PAN”

*ciar el procedimiento de Declaratoria. La legislación de amparo debe modificarse para permitir expresamente que las partes de los juicios de amparo de los que deriven los criterios de inconstitucionalidad de las normas en cuestión. No hay norma fundamental que impida este supuesto. La legitimación de los particulares es importante para incitar la actuación de las autoridades.*²⁹

Concluimos, de forma general, que la adición de la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, como medio de control represivo de la constitucionalidad —y convencionalidad— es un gran paso hacia adelante en comparación con la restrictiva *formula Otero*. Sin embargo, la figura aún tiene pendiente adecuaciones para hacerla congruente con el compromiso del Estado con la justicia, pues al día de hoy procura diferencias injustificables... Se verifica que en tanto no modifique, el compromiso es intermitente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS (POR ORDEN DE APARICIÓN).

- Caso Gelman v. Uruguay, Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de fecha 24 de febrero de 2011.
- Kelsen, Hans *“Teoría Pura del Derecho”*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 1982
- Nino, Carlos Santiago *“Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica”*, Universidad Nacional Autónoma de México, México 1989.
- Olvera Rangel, Sergio Charbel, *“La jurisdicción restaurativa del sistema jurídico estatal: una visión de la regularidad normativa más allá de los parámetros constitucionales y convencionales”*, tesis doctoral, Escuela Libre de Derecho, México, 2021
- Ferrajoli, Luigi *“Derechos y Garantías: La Ley del más Débil”*, Editorial Trotta, S.A, Madrid, 2002, tercera edición.
- Zagrebletsky, Gustavo *“El Derecho dúctil. Ley, derechos y justicia”*, Editorial Trotta, Madrid 2003, 5ta edición.
- Häberle, Peter, *El Estado constitucional*, trad. Héctor Fix-Fierro, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2016.
- Dworkin, Ronald *los Derechos en serio* trad. Marta Gustavino, Editorial Ariel, S.A, Barcelona 1989.
- Kelsen, Hans *“La Garantía Jurisdiccional de la Constitución (la Justicia Constitucional)”*, Trad. Rolando Tamayo Salmorán, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2016.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación *“Comunicado de Prensa: Con sus resoluciones, la Corte no invade Facultades del Poder Legislativo: ministro Castro”* México D.F (hoy CDMX)

29 Olvera Rangel, Sergio Charbel, *“La Declaratoria General de Inconstitucionalidad”* en la Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, Número 43, México 2019, pág. 391

a 30 de agosto de 2001: <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/comunicado.asp?id=336#:~:text=La%20F%C3%B3rmula%20Otero%20protege%20s%C3%B3lo,ley%20claramente%20inconstitucional%20sigue%20circulando%E2%80%9D>.

Senado de la República “Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Estudios Legislativos con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones de los artículos 94,100,103, 104 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, presentada el 19 de marzo de 2009 por los Senadores Manlio Fabio Beltrones Rivera, José Murillo Karam, Fernando Castro Trenti y Pedro Joaquín Coldwell.

Olvera Rangel, Sergio Charbel, “La Declaratoria General de Inconstitucionalidad” en la Revista de Investigaciones Jurídicas de la Escuela Libre de Derecho, Número 43, México 2019.

Zaldivar Lelo de Larrea, Arturo “Hacia una Nueva Ley de Amparo”, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 2002.

Calderón García, Jessica y Ruiz Gordillo, Franklin, “La Declaratoria General de Inconstitucionalidad y Acción Declarativa de Inconstitucionalidad. Derecho Comparado México-Argentina.

Cortés Galván, Armando “Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias” Instituto de la Judicatura Federal del Consejo de la Judicatura Federal, Colección: Estudios de la Magistratura 3, México 2006.

Camara de Diputados “que reforma los artículos 107 de la constitución política de los estados unidos mexicanos; y 231 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a cargo del diputado Ricardo Villarreal García, del grupo parlamentario del PAN”.

NOTA: Los recurso de internet fueron consultados en fecha 31 de diciembre de 2023 a efecto de asegurar que en la fecha en que se suscribe el presente es una fuente consultable.

