

LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA

Hortencia RODRÍGUEZ SÁNCHEZ¹

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Las resoluciones administrativas.* III. *Generalidades del juicio de amparo.* IV. *El juicio de amparo en materia fiscal.* V. *La reforma constitucional.* VI. *Análisis comparativo.* VII. *Conclusiones.* VIII. *Fuentes de información.*

RESUMEN

Se han presentado varias reformas a la Constitución Federal mexicana; no obstante, ninguna tan importante como la realizada en 2011; sin embargo, la descripción que se hará en el presente trabajo, se genera por la reforma constitucional de 2009, el que los juicios de amparo que se promuevan contra leyes fiscales que se resuelvan por la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley fiscal, tendrán efectos generales. Asimismo, se realiza un análisis comparativo que permita demostrar si existe otro sistema jurídico que otorgue efectos generales a la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma fiscal, en el caso particular con el sistema jurídico español.

PALABRAS CLAVE

Reforma constitucional. Ley Fiscal. Sistema Jurídico. Juicio de amparo. Materia Administrativa y Judicial.

ABSTRACT

Several reforms have been presented to the Mexican Federal Constitution; however, none are as important as the one carried out in 2011; However, the description that will be made in the present work is generated by the constitutional reform of 2009, that the amparo lawsuits that are promoted against tax laws that are resolved by the declaration of unconstitutionality of a tax law, will have general effects. Likewise, a comparative analysis is carried out that allows to demonstrate if there is another legal system that grants general effects to the declaration of unconstitutionality of the fiscal norm, in the particular case with the Spanish legal system.

KEY WORDS

Constitutional reform. Tax Law. Legal System. Amparo trial. Administrative and Judicial Matters.

¹ Académica de la Universidad Nacional Autónoma de México.

I. INTRODUCCIÓN

Con la iniciativa de reforma de marzo de 2009 al Artículo 107, fracción VII de la Constitución Política Federal mexicana; se presenta la posibilidad de cambiar los efectos de las resoluciones que en materia de amparos fiscales se resuelvan por la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley fiscal, es decir, que los juicios de amparo que se promuevan contra leyes fiscales tendrán efectos generales, cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia así corresponda.

Por lo cual, se describen los conceptos de las resoluciones, algunas generalidades del juicio de amparo, su finalidad y objetivo; así como, los principios constitucionales en materia de amparo.

Posteriormente, y a través del análisis jurídico comparativo que se realice con el sistema español, se indicará, si existe la posibilidad de reformar los preceptos constitucionales que contengan y se relacionen con los principios constitucionales tributarios y de forma concreta con el de la relatividad de las sentencias en materia fiscal, toda vez que, actualmente, este principio tiene efectos individuales.

II. LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Ahora bien, las resoluciones administrativas delimitan la actividad de los sujetos fiscales; por lo que respecta a la autoridad al emitirla, y al contribuyente que con esta ve afectada su esfera jurídica.

Se ha dicho que la palabra resolución deriva del latín *resolutio-onis*: Acción o efecto de resolver o resolverse. Decreto, providencia, auto o fallo de autoridad gubernativa o judicial².

Así, la resolución será el acto que resuelve la autoridad, ya sea administrativa o judicial; respecto de una situación en concreto.

Varios autores han expresado su concepto, entre ellos Enrique Silva ha dicho que la resolución, es toda disposición o decisión emanada de autoridad administrativa no superior, ya se trate de autoridad no superior respecto de un mismo órgano, ya se trate de la autoridad que preside un mero organismo burocrático³.

² Véase en: Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª. ed., Madrid, RAE, 2001, p. 1782.

³ Se expresa que cuando el acto respectivo lo dictan los jefes de servicios, en nuestro Derecho Positivo se denomina habitualmente resolución. Silva Cimma, Enrique, *Dere-*

Para Dionisio Kaye toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen actos administrativos que no revisten el carácter jurídico de verdaderas resoluciones administrativas.

Por ello, se presenta la legitimidad de la resolución entendiéndose como acto administrativo que comparte de éste la presunción de legitimidad, es decir, la resolución administrativa tiene *per se* legalidad, se parte del principio que es legal salvo prueba en contrario, esto es, el que dude de la legalidad de una resolución de autoridad administrativa tiene que acreditar que carece de ella⁴.

Por su parte, Dolores Heduán ha establecido que la resolución en general, es todo acto de autoridad creador de una situación jurídica concreta derivada de la aplicación de la ley a un caso particular. Si la autoridad actúa en ejercicio de atribuciones administrativas, ese mismo carácter administrativo asumirá la resolución que emite⁵.

De esta forma, la resolución será el acto emitido por la autoridad, a través del cual se resuelve una situación jurídica, y adquiere el carácter de administrativa, fiscal o judicial; dependiendo de la naturaleza de la autoridad que la emite.

Por su parte, Margáin Manautou ha señalado que no todas las resoluciones administrativas son recurribles, sino solo aquellas que reúnan las siguientes características:

- a) Que sea definitiva. Cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí modificar su propia resolución, es decir, que corresponda a una etapa final, que impide su continuación;
- b) Que sea personal y concreta. No puede agotarse el recurso administrativo contra resoluciones de carácter general, abstracto e impersonal;

cho Administrativo chileno y comparado, 2ª. ed., Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1962, t. I, pp. 176 y 177.

⁴ Kaye, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, 6ª. ed., México, Themis, 2000, p. 125.

⁵ Heduán Virués, Dolores, *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Compañía Editorial Continental, 1961, p. 72.

Toda resolución es una decisión. Toma el carácter de judicial si es emitida por un juez. Y tiene el calificativo de administrativa cuando la resolutoria es una autoridad dependiente del Poder Ejecutivo. *Cfr.* Diep Diep, Daniel, *Fiscalística*, 2ª. ed., México, PAC, S. A. de C. V., 2002, p. 128.

- c) Que cause agravio. Que lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de su obligación;
- d) Que conste por escrito. Salvo la resolución negativa ficta, todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito;
- e) Que sea nueva. Que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, o bien sea materia de algún medio de defensa⁶.

La existencia de la resolución administrativa, a que da lugar la autoridad de una situación concreta, la resolución surge de un procedimiento de carácter administrativo, y de ninguna manera resuelve un litigio, únicamente tiene por objeto determinar la legalidad o ilegalidad de ese acto⁷.

En este orden, se presentan los tipos de resolución, de los que se destaca lo siguiente:

1. *Resoluciones definitivas*

El que una resolución sea definitiva significa que no queda sometida a la revisión de oficio por la propia autoridad que la dictó, o por una diversa, que no admite recurso de forzoso agotamiento ante la autoridad que la dictó o ante una superior jerárquica, o que, admitiéndolo, el recurso se haya agotado, obteniéndose una resolución expresa insatisfactoria o una negativa ficta, que serán las impugnables en juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Es importante la advertencia que, si no se interpone oportunamente el recurso adecuado, aquella resolución se entenderá consentida y adquirirá firmeza, por lo que el interesado quedará sujeto a la situación jurídica en que fue puesto, y por regla general sin posibilidad de otra defensa administrativa ni jurisdiccional⁸.

⁶ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, 13ª. ed., México, Porrúa, 1997, p. 177 y ss.

⁷ Armienta Hernández, Gonzalo, *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, 4ª. ed., México, Porrúa, 1999, p. 97 y 98.

⁸ Las resoluciones pueden ser espontáneas o provocadas; en las primeras la autoridad actúa oficiosamente y en las segundas cuando actúa a petición de parte interesada. En este caso, la resolución puede ser afirmativa, o sea, concesora de lo que el peticionario solicitó; también puede ser negativa, es decir, adversa a sus pretensiones; y las hay

Esa resolución definitiva ya no es revisada por la autoridad que la dicta o bien por otra superior, y que además aún cuando proceda recurso alguno, para el caso de que éste no se hubiera agotado, se entenderá consentida.

En el Artículo 3o. de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se establece que el Tribunal conocerá de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas; este es el primer requisito para el conocimiento de un asunto, señalando en la parte final de este precepto, que se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado⁹.

Asimismo, Fiorini menciona que, mientras el acto no se encuentra consentido, no adquiere carácter de definitivo y menos podrá ejecutarse.

A su vez, consentido y definitivo no quieren decir cosas iguales, pues son conceptos con funciones distintas; el primero expresa conocimiento de la decisión al mismo tiempo que aceptación, mientras que el segundo solo significa un momento especial en el procedimiento de un acto¹⁰.

En este sentido, Alfonso Cortina ha dicho, las resoluciones que dicta la autoridad administrativa en materia fiscal, para que sean definitivas, deben ser objeto de la expresa o tácita conformidad del contribuyente, o bien, de una sentencia confirmatoria que dicte la autoridad jurisdiccional encargada de conocer de los juicios tributarios¹¹.

Por lo cual, será resolución definitiva cuando no se admita recurso alguno o bien que, admitiéndose, éste sea optativo, es válido decir que en un procedimiento normalmente se culmina con una resolución definitiva. A su vez ésta puede distinguirse en dos situaciones, aquélla en que ha causado estado y en que es firme.

mixtas, impugnables, por tanto, en la parte adversa al demandante. *Cfr.* Hedúan Virues, Dolores, *Cuarta década del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1971, pp. 109 y 110.

⁹ Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, vigente en 2021.

¹⁰ Fiorini, Bartolome A., *Qué es el contencioso*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965, pp. 159 y 160.

¹¹ Cortina Gutiérrez, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, México, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, 1981, Colección de Estudios Jurídicos, vol. 1, p. 171.

2. *Causa estado*

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes que determinen a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente por que considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad.

En el campo del Derecho Administrativo y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, para la ejecución de sus propias resoluciones.

Su ejecutoriedad consiste, como lo menciona Juan Carlos Cassagne, en la facultad de los órganos estatales que ejercen dicha función administrativa para disponer la realización o cumplimiento del acto sin intervención judicial, dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico.

Esta característica es exclusiva del acto administrativo, ya que solamente la Administración Pública goza de la facultad de obtener el cumplimiento de sus actos sin necesidad de un mandato escrito de autoridad judicial¹².

Una resolución pronunciada por el Tribunal Fiscal Federal causa ejecutoria, cuando no es impugnada en los términos de ley; cuando habiendo sido impugnada, el recurso fue declarado improcedente, o bien, cuando el recurrente se haya desistido de él; y, por último, cuando es consentida expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios, con poder bastante¹³.

¹² Cassagne, Juan Carlos, *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, pp. 29 y 30.

¹³ Hay consentimiento, cuando otorgado un plazo para la interposición de algún medio de defensa, se deja fenecer sin realizar promoción alguna. Treviño Garza, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1998, p. 217.

El Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal, señala que las sentencias causan ejecutoria y éstas no admitirán recurso alguno. Véanse los Artículos 356 y 357 del Código Federal de Procedimientos Civiles, vigente en 2021.

Cuando haya causado ejecutoria una sentencia, el Tribunal lo comunicará sin demora a las autoridades u organismos demandados, a quienes se prevendrá a fin de que informen sobre el cumplimiento que le den.

3. *La firmeza de las resoluciones*

Se dice que la sentencia firme es aquella contra la que no cabe impugnación; por no existir medio alguno señalado al efecto, por haber transcurrido el término para interponerla, cuando exista, o por haberse desistido la parte que la haya promovido en tiempo oportuno¹⁴.

Es decir, la que, por estar confirmada, por no ser apelable o por haberla consentido las partes, causa ejecutoria, o en cosa juzgada¹⁵.

En la práctica se dice que una resolución queda firme cuando no es susceptible de recurso o, en el caso de serlo, si las partes no la han recurrido; y que la sentencia es definitiva cuando pone fin al pleito y hace imposible su continuación, de modo que es fácil advertir que puede mediar pronunciamiento firme (de un auto interlocutorio, por ejemplo) sin que ello sea definitivo¹⁶.

A diferencia de las firmes, en las resoluciones definitivas sí se podrán interponer recursos ordinarios y extraordinarios, e inclusive se pueden generar dos o más resoluciones definitivas en un mismo asunto.

Los fallos del Tribunal Fiscal Federal se traducen en el establecimiento de una situación de firmeza que no puede ser alterada sino en virtud de una nueva sentencia pronunciada por la autoridad judicial, a quien corresponde la revisión de los fallos tributarios a través del juicio de amparo o de la revisión fiscal, y esta firmeza adquiere definitividad cuando es confirmada por los tribunales federales, o las partes se conforman con el fallo respectivo, dejando de interponer los citados medios de impugnación; en este último supuesto es cuando la sentencia llega a adquirir autoridad de cosa juzgada¹⁷.

¹⁴ Pina Vara, Rafael De, *Diccionario de Derecho*, 27ª. ed., México, Porrúa, 1999, p. 452.

¹⁵ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, *op. cit.*, 2001, p. 1864.

¹⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 6ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1997, p. 820.

¹⁷ Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción al estudio del proceso tributario en el Derecho mexicano*, México, IJ-UNAM, 1969, p. 1105.

4. *La cosa juzgada*

Se le ha identificado como inmutabilidad, definitividad, expresiones que tienen una cualidad particular, esto es, un atributo del objeto al cual se refieren.

No obstante, se puede entender por cosa juzgada el asunto que ya se da por resuelto y deviene, por tanto, indiscutible. Excepción alegada, con un nuevo pleito, se reproduce la cuestión ya resuelta con anterioridad. Teniendo así, autoridad y fuerza que la ley atribuye a la sentencia ejecutoria¹⁸.

La certeza jurídica es una condición de conocimiento y de confianza, tanto en la autoridad como en el gobernado, producidos por el Derecho. Éste prevé ciertas conductas objetivas, señalándolas públicamente mediante normas de cumplimiento obligatorio, produciendo la situación denominada certeza; ésta deriva, así, de un presupuesto básico: La existencia de un estado tal que determine su propio sometimiento a las normas, que vincula también a los súbditos al Derecho, que respete la vigencia temporal y espacial de las disposiciones¹⁹. Es decir, a través del Derecho en el cumplimiento obligatorio de las normas, generar la certeza jurídica entre la autoridad y el gobernado.

En este sentido, Enrico Tullio Liebman ha expresado que, el lenguaje ha impulsado, de una manera inconsciente, al descubrimiento de esta verdad; que la autoridad de la cosa juzgada no es el efecto de la sentencia, sino una cualidad y un modo de ser, y de manifestarse sus efectos, cualesquiera que sean, varios y diversos, según las diferentes categorías de las sentencias y, por tanto, la cosa juzgada consiste en la imposición de la verdad de la declaración del Derecho, contenida en la sentencia²⁰.

Reconociendo al igual que dicho autor, que la cosa juzgada no es efecto de las sentencias, sino, por el contrario, una cualidad (la inmutabilidad) de que pueden servirse sus efectos, o, mejor dicho, todos sus efectos.

Para el maestro Chiovenda la cosa juzgada no se funda sobre una supuesta verdad legal, probada e incontrovertible, sino sobre una necesidad social. En efec-

¹⁸ Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para juristas*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2003, p. 400.

¹⁹ Marfán Silva, María Teresa, *La cosa juzgada administrativa*, Santiago de Chile, Andrés Bello, 1972, pp. 14 y 15.

²⁰ Liebman, Enrico Tullio, *Eficacia y autoridad de la sentencia y otros estudios sobre la cosa juzgada*, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, Ediar s. A. Editores, 1946, pp. 23 y 31.

to, el ilustre jurista italiano llegó a la esencia misma de la cuestión, ya que de la misma manera que la prescripción o la posesión, son instituciones jurídicas que se establecen para dar seguridad y firmeza a la sociedad, asimismo la cosa juzgada tiene por finalidad última la seguridad de los bienes de la vida²¹.

Carnelutti ha podido decir, en su estilo característicamente incisivo, que la inmutabilidad de la decisión responde, no ya a su carácter imperativo, sino a su función declarativa²².

Hay autores que distinguen entre la autoridad de la sentencia que se encuentra expresada en la cosa juzgada y la eficacia de la sentencia, creen que la cosa juzgada radica en los efectos de la sentencia.

Por su parte, Merkl afirma que la cosa juzgada, en materia administrativa también existe, y se basa en el principio de que, todo acto jurídico es irrevocable e inderogable, salvo que una autoridad tenga conferida, por el Derecho Positivo, expresamente la facultad para derogarlo²³.

La cosa juzgada se presenta después de pronunciada la sentencia, esto es, como el último efecto de la misma, y se decide, en definitiva. La cosa juzgada implica la existencia de un juicio anterior. En materia fiscal, en el primer Código Fiscal de la Federación de 1938 se precisó, en el Artículo 203 que, los fallos del entonces Tribunal Fiscal de la Federación tenían fuerza de cosa juzgada²⁴. Situación que en los

²¹ Chiovenda, José, *Principios de Derecho Procesal Civil*, trad. de José Casáis y Santaló, 3ª. ed., Madrid, Reus, 1925, p. 189.

²² *La convenienza di opuesto procedimento non pus an mettersi se non in quanto la natura della lite si a tale da ri chiedere una preparazione specialmente accurata: pui entra in campo anche L'argomento della assunzione delle prose, che sarà trattato in apresso, in quanto puo sinsire utile combinasi one con la sé ambio delle afirmación trale parti la ispesione di quelle prove che non puo farsi durante la discussione. Cfr. Carnelutti, Francesco, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1933, volume terzo, p. 193.*

Couture, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª. ed. (póstuma), Buenos Aires, Roque De Palma, 1958, p. 402.

²³ En realidad, nunca ha existido una teoría dominante respecto a la fijeza de los actos administrativos, y es que fuera de Merkl, la opinión dominante, en el campo del Derecho Administrativo, se funda en la regla de que la autoridad administrativa puede revocar sus decisiones. Merkl, Adolfo, *Teoría general del Derecho Administrativo*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1980, p. 271.

²⁴ El Artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1938.

Códigos Fiscales de la Federación siguientes desapareció²⁵, pero ello no significa que desde el punto de vista jurídico no se produzcan efectos de cosa juzgada, en virtud de que el Código de la materia tiene como aplicación supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles y en su Artículo 354 se afirma: La cosa juzgada es la verdad legal²⁶.

Luego, la cosa juzgada es la que bajo ciertas y determinadas condiciones protege para lo porvenir el caso juzgado y asegura su estabilidad; y caso juzgado es lo resuelto por sentencia firme.

Ante el fallo definitivo que rechaza o hace lugar a la demanda instaurada, se dirá que hay caso juzgado. Pero la cosa juzgada supone algo más: Requiere el examen y cotejo de esa sentencia, de ese caso juzgado, con el nuevo que se plantea. Entraña una comparación entre dos elementos de juicio, entre dos situaciones jurídicas: Una la ya resuelta, otra la que se va a debatir²⁷. La clasificación de la cosa juzgada, se presenta, en dos formas:

- a) En sentido formal. Existe cuando un acto procesal ya no está sujeto a ningún recurso, cuando ya no puede ser revocado; y,
- b) En sentido material. Se refiere a un proceso diverso, esto es, un proceso positivo, de que la sentencia tiene fuerza de cosa juzgada, debe ser respetada por cualquier otro juez, en cualquier otro procedimiento posterior²⁸.

Francesco Carnelutti por su parte sostiene, la cosa juzgada material y la formal no son dos fases sino dos fases de lo juzgado, de manera que la imperatividad se puede tener sin y antes de la inmutabilidad; lo que quiere decir, que la autoridad de la cosa juzgada existiría sin antes de pasar en cosa juzgada la sentencia; resultado paradójico que se resuelve en una contradicción en los términos²⁹.

²⁵ En efecto, ningún órgano del Tribunal está facultado para exigir el cumplimiento de las sentencias dictadas por las Salas o, en su caso, por el Pleno ni para hacerlas ejecutar. Heduán Virues, Dolores, *op. cit.*, 1961, p. 276.

²⁶ El Artículo 354 del Código Federal de Procedimientos Civiles, vigente en 2021.

²⁷ Paz, Hipólito Jesús, *Efectos del caso juzgado civil sobre la acción penal en el Derecho Positivo argentino*, Buenos Aires, 1947, p. 16.

Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1990, p. 662.

²⁸ Carrillo Flores, Antonio, *Curso de Derecho Administrativo*, Versión taquigráfica de José Franco y Serrato, México, 4ª. Libertad 132-12, 1937, pp. 269 y 270.

²⁹ Carnelutti, Francesco, Teoría general del Derecho, trad. de Carlos G. Posada, *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1941, p. 84. Cfr. Liebman, Enrico Tullio, *op. cit.*, p. 68.

El verdadero problema de la cosa juzgada, característico y único de la actividad jurisdiccional es el que otro acto de la misma autoridad se pueda tomar de nuevo en examen el caso ya decidido y juzgar de un modo diferente, sin destruir por eso la validez del acto precedente, pero creando un conflicto entre los dos pronunciamientos con todos los bien conocidos inconvenientes que de ello derivan³⁰.

Asimismo, Bartolomé Fiorini ha expresado que, la cosa juzgada de la sentencia judicial no es igual a la cosa juzgada administrativa, ya que la primera excluye toda posibilidad de ser impugnada o nuevamente revisada, mientras que la segunda significa el necesario presupuesto para poder impugnar o revisar ante órganos judiciales. La cosa juzgada judicial significa inmutabilidad total de una sentencia, mientras que la cosa juzgada administrativa significa presupuesto para la revisión o impugnación del acto administrativo por la justicia³¹.

Lo anterior, es congruente con el sistema jurídico, ya que, en materia fiscal, efectivamente se recurre a la revisión e incluso a la revocación de los actos por los tribunales judiciales federales, mientras que por la cosa juzgada de los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación, ya no requieren ser revisados.

Así, los requisitos para que una sentencia produzca los efectos de la cosa juzgada pueden reducirse a dos: Que la sentencia recaiga sobre el fondo y que sea firme. La firmeza es el presupuesto esencial de la misma. Si ésta comporta la imposibilidad de examinar la pretensión decidida en la sentencia, no cabe hablar de cosa juzgada cuando frente a la sentencia cabe interponer un recurso cuyo objeto es precisamente su impugnación y examen de la pretensión. En términos de las leyes procesales mexicanas existe cosa juzgada cuando la sentencia causa ejecutoria³².

Pero, las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal Federal tienen fuerza de cosa juzgada; esto es indudable, tienen fuerza de cosa juzgada porque esas sentencias constituyen el último acto dentro del proceso formativo de la relación tributaria³³.

³⁰ Liebman, Enrico Tullio, *op. cit.*, p. 69.

³¹ Fiorini, Bartolome A., *op. cit.*, p. 156.

³² González Pérez, Jesús, *Derecho Procesal Administrativo mexicano*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1997, p. 308.

³³ Cortina Gutiérrez, Alfonso, *op. cit.*, p. 217.

A diferencia de este autor, con la reforma al Código Fiscal de la Federación de 2005, y concretamente, con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, las sentencias que dicte el Tribunal, que hayan sido impugnadas van a

Para Liebman, la eficacia de la sentencia se puede genéricamente entender como un mandato, la finalidad de declarar la certeza, la de constituir, modificar o determinar una relación jurídica, este mandato aun cuando sea plenamente eficaz, no sólo es susceptible de reforma a causa de la pluralidad de instancias y del sistema de gravámenes sobre el que está construido el proceso, sino que está también expuesto al riesgo de ser contradicho por otro mandato pronunciado también por un órgano del Estado.

Lo cual permite considerar que la sentencia no puede, en sí y por sí, impedir a un juez posterior, investido también de la plenitud de los poderes ejercitados por el juez que ha emanado la sentencia, examinar de nuevo el caso decidido y juzgar de un modo diferente³⁴.

Hay razones, algunas más precisas que otras, que permiten caracterizar a la función administrativa de la función jurisdiccional; y que ninguna de estas razones sea enteramente decisiva, porque, inclusive en la teoría de la cosa juzgada, existen algunas ocasiones en que se opina su existencia en materia administrativa, cuando dicho acto administrativo no está sujeto a una revisión posterior a su emisión, la cosa juzgada tiene que ser complementada con los demás elementos.

III. GENERALIDADES DEL JUICIO DE AMPARO

1. Antecedentes del juicio de amparo

Si bien, se ha dicho, que a partir de 1840 surge en México la necesidad fundamental de la existencia de un procedimiento que permitiera proteger a los individuos en sus derechos fundamentales. En este sentido, Manuel Crescencio García Rejón y Alcalá, elabora un Proyecto de Constitución para el Estado de Yucatán, lo que lo llevó a ser el precursor directo de la fórmula fundamental que se desarrolló posteriormente en el juicio de amparo³⁵; sin embargo, han surgido al respecto algunas

quedar firmes y causar cosa juzgada. Véase el Artículo 53 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente en 2021.

Pugliese considera que la resolución administrativa de la calificación constituye el último acto de la fase oficiosa y al mismo tiempo puede ser el primer acto de la fase contenciosa.

Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1976, p. 309.

³⁴ Liebman, Enrico Tullio, *op. cit.*, p. 71.

³⁵ El proyecto de Constitución fue terminado el 23 de diciembre de 1840, se inició su discusión el 12 de febrero de 1841, se suscribió el 31 de marzo de 1841 y la Constitución empezó su vigencia el 16 de mayo de 1841.

discusiones entre eminentes tratadistas de nuestro Derecho Constitucional: unos, defienden a Rejón como creador del juicio de amparo; otros, exigen para Mariano Otero esta consideración.

En el Congreso Nacional extraordinario figuraba Manuel Crescencio Rejón; como diputado presentó un documento dirigido a la nación, el que además de proclamar el sistema federal, propuso la implantación de un mecanismo del que pudieran hacer uso los particulares para defenderse de los actos de autoridad que violaran sus garantías individuales; este recurso es, a la vez, un juicio de defensa de la legalidad y de la Constitución. Es decir, del juicio de amparo, aunque no con la amplitud con que lo hizo adoptar en Yucatán, sino restringido a la sola protección de las garantías individuales, sugiriendo que fuesen los jueces de la primera instancia a los que incumbe el conocimiento de dicho juicio.

El Artículo 53 del proyecto de Constitución Yucateca estableció, que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de Yucatán:

Amparar en el goce de sus derechos a los que le pidan su protección contra las leyes y decretos de la Legislatura que sean contrarios a la Constitución, o contra las providencias del gobernador o Ejecutivo reunido, cuando en ellas se hubiese infringido el Código fundamental o las leyes, limitándose en ambos casos a reparar el agravio en la parte que éstas o la Constitución, hubiesen sido violadas³⁶.

Se estableció como facultad de la Corte Suprema del Estado la facultad de amparar a las personas en el goce de sus derechos violados por leyes o actos de la autoridad. De su aportación a la estructura jurídica del amparo se considera:

Collí Borges, Víctor Manuel, "La Constitución Yucateca de 1841"; *La actualidad de la defensa de la Constitución*, México, IJ-UNAM, 2007, Memoria del Coloquio Internacional en celebración del Sesquicentenario del Acta de Reformas Constitucionales de 1847, origen federal del juicio de amparo mexicano, p. 19.

³⁶ Sin embargo, el texto de este precepto en la Constitución aprobada se regula en el diverso 62 y establece lo siguiente:

Corresponde a este tribunal reunido:

1. Amparar en el goce de sus derechos a los que le pidan su protección contra las leyes y decretos de la legislatura que sean contrarios al texto literal de la Constitución, o contra las providencias del gobernador, cuando en ellas se hubiesen infringido el Código Fundamental en los términos expresados, limitándose en ambos casos, a reparar el agravio en la parte que la Constitución hubiese sido violada. La Constitución Política del Estado de Yucatán, vigente en 1841.

- Procedencia del juicio de amparo ante la Corte Suprema (local) para preservar la Constitución contra cualquier acto que cause un agravio individual imputable a los poderes ejecutivo o legislativo;
- Procedencia del amparo ante los jueces de la primera instancia contra actos de autoridades distintas del gobernador o de la legislatura que quebranten las garantías individuales; y
- El principio de la instancia de parte en la procedencia del amparo y el de la relatividad de las sentencias.

Es oportuno decir, que las ideas de Mariano Otero y Mestas, fueron acogidas en el Acta Constitutiva y de Reformas de 1847, en las que se otorgaba competencia a los tribunales de la Federación para impartir la protección de la ley, es decir, surge el juicio de amparo a nivel federal, cuyo propósito primordial era la defensa de los derechos humanos, a través de las garantías individuales³⁷.

Este mecanismo de defensa que tienen los ciudadanos mexicanos fue establecido por el jurista yucateco Crescencio Rejón, quien lo incluyó en la Constitución Yucateca de 1840 y, a nivel federal, fue impulsada por Mariano Otero, pensador jalisciense, quien logró que se incluyera en el Acta de Reformas de 1847.

Posteriormente, con la promulgación de la Constitución Federal mexicana de carácter republicano de 1857 se reconocen, en sus primeros Artículos, los derechos del hombre y se incorpora en ella el juicio de amparo, en los preceptos 101 y 102, con exclusividad de los tribunales federales para conocer del amparo por violaciones a las garantías individuales, siempre a instancia de parte, sin declaratoria general y solo aplicable al caso concreto.

A pesar del tiempo transcurrido, con la Constitución Federal de 1917 se mantiene la línea establecida en la de 1857; se reafirma entonces el control de la legalidad, al igual que el control de la constitucionalidad, agregando a la defensa constitucional una tercera instancia, especie de casación o apelación.

³⁷ Se estableció:

Los tribunales de la Federación ampararán a cualquier habitante de la República en el ejercicio y conservación de los derechos que le concedan esta Constitución y las leyes constitucionales, contra todo ataque de los poderes legislativo y ejecutivo, ya de la Federación, ya de los Estados; limitándose dichos tribunales a impartir su protección en el caso particular sobre el que verse el proceso, sin hacer ninguna declaración general respecto de la ley o del acto que lo motivare. Véase el Acta Constitutiva y de Reformas, vigente en 1847.

De esta forma, con la Constitución Federal de 1917 se reproduce el Artículo 101 de la de 1857 en el Artículo 103, en los mismos términos, y se agrega el 107 por el texto del diverso 102 de la Constitución de 1857, pero, adicionando algunas características fundamentales a las que debe sujetarse el juicio de amparo.

Lo principal del Artículo 107 de la Constitución Federal es que, a pesar de las diversas reformas realizadas al mismo, todavía se conserva la fórmula Rejón-Otero, a su vez, crea y regula el amparo directo y la suspensión en materia civil y penal. Establece las reglas generales del amparo frente a los jueces de Distrito, y determina un régimen de responsabilidades.

2. *Concepto*

Una de las situaciones más relevantes que se han suscitado, en torno al amparo, es conocer si es un juicio de garantías o un recurso; sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado jurisprudencia en el sentido de que, por juicio para los efectos del amparo, debe entenderse el procedimiento contencioso desde que se inicia en cualquier forma, hasta la sentencia definitiva³⁸.

El maestro Ignacio Burgoa ha mencionado que el juicio de garantías no es un recurso, sino un juicio al establecer; que el recurso es un medio de defensa

³⁸ Así la Suprema Corte estableció:

POSESIÓN ANTEJUICIO PARA RETENER O RECOBRAR LA (LEGISLACIÓN DE MI-CHOACÁN).

El Código de Procedimientos Civiles del Estado de Michoacán, en sus Artículos 339 a 352 establece que, para retener o recobrar la posesión, debe seguirse un antejuicio en el que los poseedores no son oídos. Ahora bien, tal antejuicio no constituye propiamente un juicio por no existir demanda ni oírse a los poseedores, por lo que debe decirse que no hay contención; y si el Juez de Distrito sobreseyó en el juicio con apoyo en la fracción XIII del Artículo 73 de la Ley de Amparo y en la tesis jurisprudencial número 627 del Apéndice al Tomo LXIV del Semanario Judicial de la Federación, es de concluirse que dicha fracción XIII del indicado Artículo 73 no tiene la aplicación que le dio el inferior, pues si según la jurisprudencia anotada, por juicio para los efectos del amparo debe entenderse el procedimiento contencioso desde que se inicia en cualquier forma, hasta que queda ejecutada la sentencia definitiva, como en el caso el acto reclamado se produjo antes del juicio, es claro que las quejas, atento el Artículo 107, fracción IX de la Constitución Federal, tienen expedito su derecho para recurrir en amparo indirecto contra el acto que las afecta; por lo que debe revocarse el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito.

Amparo civil en revisión 2398/45. Aguilar Naranjo Juana y coagraviado. 24 de abril de 1946. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente. *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta época, t. LXXXVIII, p. 1024.

de que disponen las partes en un juicio, para lograr que se revoque o modifique alguna resolución o acuerdo que le agravie; y afirma que recurso en sentido amplio, se presenta como sinónimo de medio de defensa en general; y restringido, equivalente a cierto medio específico de impugnación y a éste lo integran cuatro elementos esenciales que son: Sujeto activo, pasivo, la causa (remota o próxima) y el objeto.

De esta forma, el amparo es un juicio, porque desde su incubación histórica, su objetivo esencial ha estribado en preservar los derechos subjetivos públicos del gobernado frente a cualesquiera actos de autoridad violatorios de las garantías constitucionales,³⁹ así, se emplean indistintamente como equivalente a las expresiones juicio de amparo y juicio constitucional.

Asimismo, Silvestre Moreno ha dicho que el juicio de amparo es una institución de carácter político, que tiene por objeto proteger bajo las formas tutelares de un procedimiento judicial, las garantías que la Constitución otorga o mantener y conservar el equilibrio entre los diversos poderes que gobiernan la nación, en cuanto por causa de invasión de éstos, se vean ofendidos o agraviados los derechos de los individuos⁴⁰.

Ignacio Burgoa puntualiza que el juicio de amparo es un medio de control de constitucionalidad, ejercido ante órganos jurisdiccionales, vía de acción, que tiende a proteger al quejoso, en los casos a que se refiere el Artículo 103 de la Constitución Federal mexicana⁴¹.

Por su parte, Flores Gómez señala que el juicio de amparo, es un medio de control de la constitucionalidad confiado a órganos jurisdiccionales que tratan de proteger a los individuos cuando la autoridad ha violado las garantías individuales⁴².

En concepto de dichos tratadistas, el juicio de amparo será una institución de carácter político, a través de la cual los individuos obtienen la protección cons-

³⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y amparo*, 5ª. ed., México, Porrúa, 1998, pp. 104 y 254.

⁴⁰ Véase a Moreno Cora, Silvestre, *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, México, Lito Impresiones Macabsa, 1902, p. 49.

⁴¹ Burgoa Orihuela, Ignacio, *op. cit.*, 1998, p. 252.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2021.

⁴² Flores-Gómez González, Fernando, y Carvajal Moreno, Gustavo, *Nociones de Derecho Positivo mexicano*, 35ª. ed., México, Porrúa, 1997, p. 143.

titucional y de legalidad, al ser el medio que mantiene y resguarda las garantías que la misma Constitución Federal mexicana establece, cuando éstas han sido violentadas por las autoridades.

El juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar el disfrute de los derechos fundamentales o garantías individuales de los individuos, que se consagran en la Constitución Política Federal.

Por lo que, el juicio de amparo ha sido la instancia que dentro de su amplia competencia se ha encargado de proteger a los particulares contra los actos de autoridad en sus diversos niveles, aun en contra de su facultad reglamentaria. Se puede aseverar que, al haberse incluido como garantías constitucionales la seguridad jurídica y la legalidad, la jurisdicción del juicio de amparo es bastante amplia y los particulares encuentran en él un medio de defensa frente a cualquier acto de autoridad, ya sea administrativo, legislativo o judicial⁴³.

Respecto a quién puede promoverlo; Hugo Margáin establece que el individuo es el único que puede intervenir promoviendo el juicio constitucional de amparo ante los tribunales federales, para evitar actos arbitrarios, o bien, para promover el examen de la constitucionalidad de la ley, el cual se hace mediante resoluciones que no tienen carácter general, sino que son aplicables únicamente al caso concreto ventilado⁴⁴.

3. *Los principios fundamentales*

Las bases constitucionales del juicio de amparo que norman fundamentalmente a esta institución en la materia fiscal se encuentran:

A. El principio de instancia de parte agraviada

El juicio de amparo es accionado a través de la voluntad del particular; una de las peculiaridades del juicio de amparo consiste en que éste jamás procede de manera oficiosa.

El juicio se realizará por vía de acción, el particular debe provocar (promover) ante los tribunales. Este principio se encuentra regulado en el Artículo 107, fracción I, primer párrafo de la Constitución Federal mexicana⁴⁵.

⁴³ Treviño Garza, Adolfo J. *op. cit.*, p. 5.

⁴⁴ Margáin, Hugo B., *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, México, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, 1958, p. 52.

⁴⁵ De manera general estos preceptos establecen:

B. *El de agravio personal y directo*

El agravio⁴⁶ debe recaer en una persona determinada, ya sea física o moral, la cual debe resentir un daño en su esfera jurídica.

Persona agraviada será aquella cuyos derechos constitucionales han sido quebrantados por leyes o por actos de autoridad. Es en general el perjuicio que se hace a alguien en sus derechos o intereses.

Que el agravio sea personal, no es otra cosa que la persona que promueve o a nombre de quien se promueve el amparo, debe ser, precisamente, el titular de los derechos lesionados, titularidad que funda su interés jurídico para lograr, mediante el juicio de amparo, la protección de aquéllos.

Que el agravio sea directo, significa que el quebranto de derechos constitucionales originados por la ley o el acto de autoridad violatorio de la Constitución, debe afectar, precisamente al titular de los derechos y solo a él.

C. *El principio de definitividad*

Significa que el acto reclamado debe tener el carácter definitivo para que proceda el juicio, por cuanto no puede ser legalmente impugnado por recursos, por medios de defensa legal o por juicios ordinarios, con el fin de que la autoridad lo modifique o revoque.

En términos generales, puede afirmarse que una sentencia pronunciada en segunda instancia por un tribunal superior de justicia es un acto definitivo, ya que el fallo no puede ser impugnado legalmente por medios de defensa legal o de juicios ordinarios, para que sea modificado o revocado.

La definitividad del acto reclamado es consecuencia de la naturaleza extraordinaria del juicio de amparo; la conservación de esa naturaleza se logra exigiendo el carácter definitivo del acto reclamado.

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución...

El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada, teniendo tal carácter quien aduce ser titular de un derecho o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que el acto reclamado viola los derechos reconocidos por esta Constitución y con ello se afecte su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico... Véase la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2021.

⁴⁶ Para los efectos del amparo, el agravio es el menoscabo que, como consecuencia de una ley o acto de autoridad, sufre una persona en alguno de los derechos que la Constitución le otorga. Kaye, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 3ª. ed. México, Themis, 2010, p. 554.

Asimismo, la indispensable economía procesa, se logra a través de la exigencia del carácter definitivo del acto reclamado, toda vez que, de suprimirse, se duplicarían las instancias.

La definitividad del acto reclamado se encuentra regulada en el Artículo 107, fracción III, incisos a) y b), y en la fracción IV de la Constitución Federal mexicana, así como en el diverso 61, fracción XX de la Ley de Amparo.

La consecuencia jurídica inmediata de que no se agoten los recursos; los medios de defensa o los juicios legalmente establecidos para impugnar el acto, antes de acudir al juicio de amparo, es que éste sea improcedente. La inobservancia del principio de definitividad o del correspondiente al interés jurídico tiene como consecuencia el sobreseimiento⁴⁷.

D. El principio de estricto derecho de la sentencia dictada

Este principio estriba en que el juzgador del juicio de amparo tiene que limitarse a valorar la constitucionalidad del acto reclamado a la luz de los conceptos de violación exclusivamente. Y si se trata de un recurso, concretarse a examinar la resolución recurrida, con base en los agravios.

De este principio puede ocurrir que, aun cuando el acto reclamado sea notoriamente inconstitucional, se niegue la protección de la justicia federal, en virtud de no haber hecho valer el razonamiento correcto, y que siendo evidentemente ilegal la resolución recurrida deba confirmarse por no haberse expuesto el agravio que condujera a su revocación.

El Artículo 76 de la ley de Amparo es el fundamento de este principio al señalar, que la Suprema Corte, los Tribunales de Circuito y los Juzgados de Distrito deberán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrán examinar los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver lo efectivamente planteado, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda⁴⁸.

Por lo anterior, a este principio se le han agregado algunas excepciones, que regula el Artículo 79 de la Ley de Amparo (suplencia de la queja), para el caso de presentarse de forma equívoca el número de precepto, ante la ausencia de con-

⁴⁷ El Artículo 63 de la Ley de Amparo, vigente en 2021.

⁴⁸ El Artículo 76 de la Ley de Amparo, vigente en 2021.

ceptos de violación o de agravios del reo, en materia laboral para el trabajador, y en materia agraria si promueve un núcleo de población ejidal, entre otros⁴⁹.

Se observa que, su complemento es la suplencia de la deficiencia de la queja que permite al órgano de control constitucional en ciertas materias y en determinadas circunstancias, suplir las omisiones, corregir los errores de la demanda de amparo, así como de los recursos que la ley establece.

E. *Relatividad de las sentencias*

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, limitarse 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, es decir, la sentencia será siempre tal, que solo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja.

Se dice relativamente porque solo afecta o beneficia a quien promovió el amparo, lo opuesto a general es relativo.

Los efectos de la sentencia no benefician o perjudican a quienes no hayan sido partes en el juicio de amparo, aun cuando la situación jurídica concreta sea igual a la de quienes sí tuvieron tal carácter; las leyes o actos de autoridad no reclamados en el juicio de amparo, aun cuando su naturaleza constitucional sea idéntica a la de los actos que sí fueron reclamados.

La relatividad de los efectos de la sentencia de amparo significa que dicha sentencia no afecta favorable o desfavorablemente más que a quienes fueron partes en el juicio y exclusivamente por lo que atañe a su relación con el acto reclamado y solo con él.

F. *El principio de prosecución judicial*⁵⁰

La primera parte del Artículo 107 de la Constitución Federal mexicana indica que, las controversias que señala el Artículo 103 de esta Constitución, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria del juicio de amparo, es decir, los procedimientos judiciales.

⁴⁹ El Artículo 79 de la Ley de Amparo, vigente en 2021.

⁵⁰ Angulo Hernández, Octavio, *Curso de amparo: Instituciones fundamentales*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1983, pp. 66 y 67.

Por lo que respecta a la Ley de Amparo, pueden citarse algunos Artículos que aluden al juicio de amparo, por ejemplo, en el primero se determina el objeto del juicio de amparo, en el quinto se precisa quiénes son partes en el juicio de amparo y el Artículo 20 alude a la representación; entre otros.

Claramente, la prosecución judicial del amparo se deduce de todas aquellas disposiciones constitucionales o legales que determinan a instituciones y partes de todo juicio. El juicio de amparo siempre lo conocerá el poder judicial; nunca podrá el poder legislativo o ejecutivo.

Con relación a dichos principios, podrá solicitarse el juicio de amparo únicamente por la parte interesada y al intentarse esta vía habrán de agotarse los medios de defensa existentes, con el fin de no violentar el principio de definitividad que rige la materia de amparo; y el que la sentencia emitida solo produce efectos para las partes que intervinieron respecto de las cuestiones planteadas.

Se observa que, el juicio de amparo, al producir los efectos aplicativos de cada caso, conduce a la reposición de la situación jurídica impugnada en esta vía de control constitucional, esto es, el efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo o protección de la justicia federal, es volver las cosas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él deriven⁵¹.

IV. EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL

Se hace referencia al juicio de amparo en materia fiscal, y en particular, al amparo directo como instancia de análisis del cumplimiento del principio de legalidad contenido en la Carta Magna en lo actuado en el juicio de nulidad; es decir, al juicio de amparo como medio de impugnación que tiene el particular contra una resolución del actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa que afecte sus intereses jurídicos y que considere violatoria de los Artículos constitucionales.

Se ha dicho que, fue hasta el año de 1929 cuando se inició la tendencia de servirse del amparo como defensa de los particulares frente a los actos de la Administración. Antes de esa fecha, toda la polémica en torno a la integración del amparo versó sobre la extensión del mismo, tratando de que cubriera la vasta zona del control de legalidad en resoluciones jurisdiccionales⁵².

⁵¹ Briseño Sierra, Humberto, *op. cit.*, p. 716.

⁵² Margáin, Hugo B., *op. cit.*, p. 105.

El juicio de amparo se clasifica en directo e indirecto y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.

De esta forma, el juicio de garantías de que conoce un Juez de Distrito en primera instancia y la Suprema Corte o Tribunales Colegiados de Circuito en segunda, mediante el recurso de revisión (amparo indirecto), se le ha denominado ventajosamente el amparo bi-instancial, por desarrollarse su tramitación total en dos instancias⁵³.

La procedencia del amparo indirecto comprende sobre la inconstitucionalidad de una ley o la interpretación de un precepto de la Ley Fundamental, sobre tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Ejecutivo o los gobernadores de los Estados (leyes tanto auto-aplicativas como hetero-aplicativas); así como las resoluciones que provengan de tribunales administrativos, judiciales o del trabajo, en que se atenderá a la naturaleza de las autoridades que las emitan.

Para la procedencia del juicio de amparo debe considerarse desde que inicia hasta que se dicta sentencia y ésta se ejecuta; con el objeto de que no se generen situaciones irreparables para las partes que son materia de la controversia.

Cuando quien ataca el acto en el que se hubiera invadido la competencia entre las autoridades federales y locales, el medio correspondiente no es el juicio de amparo, sino la acción de inconstitucionalidad de la cual conoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En términos generales, el juicio de amparo indirecto en materia fiscal procede: Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular; así como contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso, el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, tomando en cuenta de que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales; y contra actos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad; resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo, la resolución que desecha una demanda o la que sobresee el juicio.

⁵³ Burgoa Orihuela, Ignacio, *El juicio de amparo*, 38ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 631.

Por el contrario, el juicio de amparo que directamente se promueve ante la Suprema Corte de Justicia o ante los Tribunales Colegiados de Circuito, se llama amparo uni-instancial, ya que tiene única instancia, debido a que el conocimiento de esos órganos jurisdiccionales se suscita sin desarrollo previo de otra⁵⁴.

Se requiere que la sentencia o laudo sea definitivo, sin que proceda recurso legal alguno que tenga por objeto su revocación o modificación; respecto al marco del amparo directo o uni-instancial en materia fiscal, éste procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Federal Administrativo; en virtud de que se tramita en una sola instancia, no admitiendo recurso alguno por el cual las sentencias puedan ser impugnadas.

El juicio de amparo es indudablemente una de las instituciones más importantes que se encuentra en el país, para proteger al gobernado de cualquier exceso de poder de la autoridad; y las partes que intervienen generalmente son: El agraviado; la autoridad responsable; el tercero interesado y el Ministerio Público Federal⁵⁵.

V. LA REFORMA CONSTITUCIONAL

Es conveniente precisar que, con la iniciativa de reforma de marzo de 2009 a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Artículo 107, fracción VII Bis); se presenta la posibilidad de modificar los efectos de las resoluciones que en materia de amparos fiscales se resuelvan por la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley fiscal, es decir, que los juicios de amparo que se promuevan contra leyes fiscales tendrán efectos generales (y no individuales como se dan actualmente), cuando se tramiten de manera colectiva o cuando por su importancia y trascendencia corresponda.

Además, el 13 de diciembre de 2010 se aprobó en el Congreso de la Unión, la reforma constitucional a los Artículos 94, 103, 104, 107 y 112, con la finalidad de modificar sustancialmente el juicio de amparo y como consecuencia la Ley de Amparo⁵⁶.

Entre los aspectos fundamentales de dicha propuesta se encontraban; la tutela y protección de los derechos humanos contenidos en tratados internacio-

⁵⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio, *op. cit.*, p. 630.

⁵⁵ Artículo 5o. de la Ley de Amparo, vigente en 2021.

⁵⁶ El Diario Oficial de la Federación del 6 de junio de 2011.

nales, la admisión del juicio de amparo en tanto se demuestre la existencia de un interés legítimo; así como, el reconocimiento legal de amparo por omisión de la autoridad, entre otras, la institucionalización de la declaratoria general de inconstitucionalidad, la cual implica la eliminación del principio de relatividad como la invariable cláusula Otero.

En este sentido, por reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, para entrar en vigor el 4 de octubre de ese año; se modificó el instrumento de control más importante del ordenamiento jurídico mexicano: el juicio de amparo y, con ello, la protección jurisdiccional.

Se realizaron modificaciones de gran relevancia al juicio de amparo, respecto de los principios fundamentales que lo caracterizan, desde su creación, por lo que hace a principios que se habían considerado inamovibles, como el principio absoluto de la relatividad de la sentencia de amparo, o también llamado “fórmula Otero”, toda vez que fue Mariano Otero quien lo expuso, por el que se protegía únicamente a quien se amparó.

Antes de la reforma, la sentencia que se dictara en un juicio de amparo no tenía efectos generales o *erga omnes* (general o para todos), por lo que solo protegía o beneficiaba a quien o quienes solicitaban el amparo; con la inclusión del efecto “*erga omnes*”, las leyes o normas generales declaradas inconstitucionales en sentencia de amparo, revestirán el mismo efecto de resolución para todo gobernado que se encontrare en igual hipótesis normativa, aunque éste no hubiese solicitado la protección de la justicia federal.

Con la reforma, la protección será general, toda vez que la declaratoria de sentencia con efectos *erga omnes* se considera un avance significativo en el régimen jurídico, que se venía proponiendo desde años atrás por eminentes juristas, como el propio Ignacio Burgoa⁵⁷.

Pero ahora, el juicio de amparo se seguirá a instancia de parte agraviada, se amplía ésta a quien aduce ser titular de un derecho con interés legítimo individual o colectivo⁵⁸, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente

⁵⁷ Burgoa, Ignacio, *El juicio de amparo*, México, Porrúa, 1983, p. 276.

⁵⁸ Uno de los aspectos relevantes de la reforma, se presenta en el principio de instancia de parte agraviada, trasladando con ello del interés jurídico al interés legítimo, así el juicio de amparo será procedente no sólo ante la afectación personal y directa a un derecho sino atendiendo a la especial situación del particular frente al orden jurídico.

al orden jurídico, en los casos, en que se alegue violación a derechos humanos y a tratados internacionales.

A diferencia de otras materias, en la tributaria o fiscal se requiere fortalecer la estructura fiscal para hacerla competitiva en el contexto internacional, para asegurar la inversión de capitales tanto nacionales como extranjeros, a fin de obtener el bienestar social.

Ahora bien, la reforma se describe atendiendo al análisis de los Artículos 103 y 107 constitucionales; toda vez que, se amplía el ámbito de protección del juicio de amparo, tutelando los derechos humanos establecidos en la Constitución Federal y los reconocidos en tratados internacionales en aquellos de los que el Estado mexicano sea parte.

1. El Artículo 103 constitucional

Por lo que hace a la reforma constitucional del artículo 103 de la Constitución Federal mexicana, se establece que los Tribunales de la Federación resolverán, entre otras, las controversias por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución Federal y por Tratados Internacionales (fracción I)⁵⁹.

De acuerdo a este precepto, se establece la competencia a favor de los Tribunales de la Federación, es decir, se sujeta al control de esos Tribunales, las controversias que tengan su origen en la violación de garantías individuales.

El juicio de amparo es un medio de control constitucional, ejercido por órganos jurisdiccionales, en vía de acción, encaminado a proteger al quejoso o agraviado en lo particular, en los casos a que se refiere el Artículo 103 constitucional.

Esto es, cuando una autoridad administrativa o judicial viola garantías o derechos fundamentales establecidos, y se tiene la posibilidad de ocurrir ante los Tribunales Federales a solicitar la protección y la restitución de la garantía que se estima infringida, y el amparo por omisión de la autoridad; para el caso de que la autoridad con su accionar pasivo o de omisión viole derechos humanos.

2. El Artículo 107 constitucional

Antes de la reforma, en el Artículo 107, fracción II constitucional se establecía que las sentencias de amparo sólo se podían ocupar de individuos particulares y que

⁵⁹ Artículo 103, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

no podía existir una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare⁶⁰.

Esto cambia, y a partir de la reforma en 2011 del Artículo 107, fracción segunda, párrafo tercero y cuarto de la Constitución Federal mexicana, se establece:

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. Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria⁶¹.

Asimismo, este precepto constitucional fue nuevamente reformado por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2021, para quedar:

Artículo 107. ...

I. ...

II. ...

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. Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no será aplicable a normas generales en materia tributaria⁶².

⁶⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente antes del 6 de junio de 2011.

⁶¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2011.

⁶² Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 2021.

De esta forma, se agrega una situación relevante y de verdadera trascendencia para los efectos del juicio de amparo; el principio de la relatividad de las sentencias, incorporando a su regulación la figura de las declaratorias generales de inconstitucionalidad las cuales podrán ser emitidas por la mayoría calificada de los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esto es a lo que se le conoce como el principio *erga omnes*; para los efectos del mismo, se requerirá de la resolución o aprobación del Pleno de la Suprema Corte de Justicia en votación favorable de al menos ocho ministros. Hay que decir que este efecto *erga omnes* no será aplicable en materia impositiva por los efectos devastadores que pudiera tener en la recaudación fiscal⁶³.

La resolución que en su caso pronuncie dicho Órgano Judicial Federal, solo valdrá para el caso concreto para el que se haya otorgado el amparo y protección de la justicia federal, es decir, esa resolución no tendrá efectos generales, no podrá aplicarse sin más a otros similares de la misma autoridad, sin que medie en cada caso la petición o demanda del individuo agraviado.

En esta fracción se disimula el control de los actos del Poder Judicial, toda vez que, si las sentencias pronunciadas dejasen sin efectos la ley impugnada, el Poder Judicial estaría invalidando los actos formalmente legislativos con las adversas consecuencias que ello arrastraría.

Se observa que, en defensa de la fórmula Otero, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no puede hacer una declaración general de invalidez de una norma, ya que con ello se conculca la división de poderes, por cuanto que una declaración de esta naturaleza entraña un acto materialmente legislativo, argumento que hoy día es insostenible, toda vez que a través de la acción de inconstitucionalidad se ha facultado a la Suprema Corte del país para declarar la invalidez de las normas impugnadas por esta vía.

Con relación a este precepto constitucional, como quedó establecido, la Ley de Amparo en el Artículo 73 ha señalado 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 hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

⁶³ González, Felipe, "El juicio de amparo", *La Jornada*, 13 de julio de 2011.

El Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de resoluciones sobre la constitucionalidad o convencionalidad de una norma general y amparos colectivos, deberán hacer públicos los proyectos de sentencias que serán discutidos en las sesiones correspondientes, cuando menos con tres días de anticipación a la publicación de las listas de los asuntos que se resolverán.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Consejo de la Judicatura Federal, mediante acuerdos generales, reglamentarán la publicidad que deba darse a los proyectos de sentencia a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando proceda hacer la declaratoria general de inconstitucionalidad se aplicarán las disposiciones del Título Cuarto de esta Ley.

En amparo directo, la calificación de los conceptos de violación en que se alegue la inconstitucionalidad de una norma general, se hará únicamente en la parte considerativa de la sentencia⁶⁴.

Además, el principal objetivo se ubica en el fortalecimiento de la Suprema Corte de Justicia como órgano principal que detenta la función jurisdiccional considerada como Tribunal Constitucional, avocándose a aquellos asuntos que, de acuerdo a la importancia y trascendencia, sean de su competencia; no obstante, de la materia fiscal nada se dice.

La limitación constitucionalmente impuesta a los efectos de la sentencia de amparo se reduce, evidentemente, solo a los puntos resolutive de ésta, en virtud de que son ellos los que están propiamente destinados a alterar la situación jurídica de las partes; razón por la cual, no se genera inconveniente alguno para que en las consideraciones de la sentencia se hagan apreciaciones generales que pugnen con el sentido de la fórmula Otero, ya que éstas no tienen, como los puntos resolutive, fuerza ejecutiva y al contener aspectos generales del problema resuelto en la sentencia, contribuyen a enriquecer los preceptos legales y las especulaciones doctrinales.

VI. ANÁLISIS COMPARATIVO

Con el transcurso del tiempo, se ha presentado la evolución del Derecho, expresándose a través de ciertos aspectos relevantes insertos en los ordenamientos

⁶⁴ Es importante apuntar que, este precepto constitucional fue reformado el 17 de junio de 2016, publicado en el Diario Oficial de la Federación. Ley de Amparo, vigente en 2021.

jurídicos, con el objeto de fijar los elementos comunes y las diferencias, que permitan conocer si efectivamente existe en otro sistema jurídico, el que las resoluciones emitidas en materia tributaria conciben los efectos generales que en el actual sistema jurídico mexicano se presenta, a raíz de la reforma constitucional de 2011.

En este contexto, corresponde ahora decir que se ha considerado comparar este tema con el sistema jurídico español, es decir, conocer si en éste se presenta la generalidad de los efectos en las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional en materia fiscal.

En este sentido, la Norma Suprema del Derecho español es la Constitución vigente desde 1978, la cual regula el funcionamiento de los poderes públicos y los derechos fundamentales de los españoles; así como el marco de organización de las distintas Comunidades Autónomas y sus competencias.

La Constitución, además de poseer carácter de norma jurídica directamente aplicable por el Poder Judicial, goza de una supremacía material que condiciona los contenidos de las demás normas.

El Tribunal Constitucional⁶⁵ es el único órgano que puede ostentar la competencia de rechazo sobre las normas con rango de ley; cabe destacar que es un órgano con un carácter bastante restringido, de manera que solo acudirán a él otros entes públicos, con la importante excepción de los recursos de amparo, que podrán ser planteados por personas físicas y jurídicas siempre que se haya agotado la vía judicial, y que hayan visto vulnerados alguno de los derechos fundamentales contemplados en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución española.

De tal forma que, el Tribunal Constitucional controla las leyes y el que las actuaciones de la Administración Pública se ajusten a la Carta Magna, es decir, es

⁶⁵ El Tribunal Constitucional es un órgano judicial, existente en diversos Estados constitucionales, en el caso español, es garante de la Constitución y de su supremacía sobre el resto del ordenamiento jurídico y tiene jurisdicción en todo el territorio nacional y es competente para conocer del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley, del recurso de amparo por violación de los derechos y libertades fundamentales, de los conflictos de competencia entre determinados órganos del Estado y de las demás materias que le atribuyan la Constitución o las leyes. Véase el Artículo primero y segundo de la Ley Orgánica 2/1979, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 5 de octubre, para entrar en vigor el 25 del mismo mes y año.

el órgano encargado de decidir si una norma es inconstitucional; asimismo, el de resolver los conflictos de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales.

Toda norma jurídica que sea parte del sistema español estará sometida a un requisito de validez que gira en torno a su compatibilidad con la Constitución de España (serán nulas todas las normas que sean contrarias a la misma).

Para el caso de que un Tribunal ordinario se enfrente a una norma de jerarquía legal, tendrá que acudir al Tribunal Constitucional, para que éste se manifieste, toda vez que, es quien cuenta con competencia para el rechazo normativo; pero, cuando se trate de una norma de menor jerarquía, el Tribunal ordinario tendrá la facultad de ejercer su competencia de rechazo.

Para interponer el recurso de inconstitucionalidad están legitimados en España, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, determinado número de Diputados o Senadores, los Órganos Colegiados Colectivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas. Para interponer el recurso de amparo (como se le conoce) está legitimada toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal⁶⁶.

Los preceptos que se estiman inconstitucionales se entienden eliminados o desestimados del ordenamiento jurídico y no procede que los apliquen los tribunales de justicia.

De lo anterior se observa que, a nivel constitucional, nada se menciona de las resoluciones que sean emitidas por el Tribunal Constitucional en materia tributaria; sin embargo, en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional español, en el Título II llamado “De los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad”; Capítulo IV denominado “De la sentencia en procedimientos de inconstitucionalidad y de sus efectos”; y de manera específica en el precepto 38 se establece:

1. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”;
2. Las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier

⁶⁶ El Artículo 162.1 incisos a) y b) de la Constitución española, vigente en 2021.

planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional;

3. Si se tratare de sentencias recaídas en cuestiones de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional lo comunicará inmediatamente al órgano judicial competente para la decisión del proceso. Dicho órgano notificará la sentencia constitucional a las partes. El Juez o Tribunal quedará vinculado desde que tuviere conocimiento de la sentencia constitucional y las partes desde el momento en que sean notificadas⁶⁷.

En este sentido, las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán con los votos particulares, si los hubiere; tienen el valor de cosa juzgada y no cabe interponer recurso contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos. Excepto que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por inconstitucionalidad⁶⁸.

El recurso de amparo no está concebido como un procedimiento de la jurisdicción constitucional para el control directo y abstracto de la constitucionalidad de una Ley por presunta violación en la misma, de alguno de los derechos fundamentales o libertades públicas, sino como un remedio para reparar las lesiones que en tales derechos y libertades se hayan efectivamente producido por disposiciones, actos jurídicos o simple vía de hecho de los poderes públicos, (de manera que) solo en el caso de que la lesión del derecho fundamental por los poderes públicos sea la consecuencia de la aplicación de una ley que menoscaba aquel derecho; por tal motivo; la única pretensión que puede hacerse valer a través del recurso de amparo es la del restablecimiento o preservación de los derechos o libertades por razón de los cuales se promueve el recurso⁶⁹.

Sobre este punto, es importante aclarar que, si bien el recurrente puede fundamentar su demanda de amparo en que la vulneración del derecho fundamental es consecuencia de la aplicación de una ley inconstitucional, y el Tribunal Constitucional pueda así apreciarlo; no obstante, la sentencia que éste pronuncie no puede contener la declaración de inconstitucionalidad de dicha ley. En estos

⁶⁷ Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, vigente en 2021.

⁶⁸ El Artículo 164 de la Constitución española, vigente en 2021.

⁶⁹ El Artículo 161.1 inciso a) de la Constitución española, vigente en 2021.

casos, la decisión de la Sala sobre la inconstitucionalidad de la ley es meramente instrumental y no produce los efectos generales previstos en el Artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. En este orden, el Artículo 39 de la Ley Orgánica, indica:

1. Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia;
2. El Tribunal Constitucional podrá fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de cualquier precepto constitucional, haya o no sido invocado en el curso del proceso⁷⁰.

Lo dispuesto en dichas normas supone que las sentencias emanadas de casos en que se declaró la inconstitucionalidad de la norma que prevé tributos, y si ha sido declarada inconstitucional y si se enteró algún tributo, dicho importe tendría que ser resarcido al ciudadano al haberse decretado la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

Ahora bien, han existido casos en que aun cuando se hubiese declarado la inconstitucionalidad de la norma, el Tribunal no ordenó la restitución del importe enterado con motivo de la aplicación de la norma declarada contraria a la Constitución, sino que ha armonizado el efecto temporal de la propia resolución.

El Tribunal Constitucional español ha señalado que, las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, no necesariamente conlleva su nulidad; por lo que, a las demás personas que no les cause ningún problema la norma, no resentirán la declaratoria de inconstitucionalidad que, de forma inicial, tendría que decretarse en todos los casos.

VII. CONCLUSIONES

Primera. El juicio de amparo no es un medio de control abstracto de constitucionalidad de normas o resoluciones judiciales, sino un juicio extraordinario que tiene por objeto el restablecimiento del derecho de quienes demandan la protección de la justicia federal.

Segunda. En cuanto al procedimiento, el juicio de amparo puede ser directo o indirecto; el primero se interpone ante la Suprema Corte o ante los Tribunales

⁷⁰ Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, vigente en 2021.

Colegiados, consta de una sola instancia. El indirecto se presenta en primera instancia ante el Juez de Distrito y en segunda por revisión ante la Suprema Corte o Tribunales Colegiados de Circuito.

Tercera. Con la reforma constitucional de 2011 es posible observar que en el sistema jurídico mexicano; la materia tributaria carece de los efectos generales respecto de la declaratoria que se realice de la inconstitucionalidad de una ley.

Cuarta. Con la reforma a la norma constitucional, y con el objeto de lograr una debida protección de la justicia federal al gobernado; se presenta una transformación del juicio de amparo, excluyendo a la materia tributaria; lo cual, denota el rezago de un instrumento jurídico que dista de ser perfecto, no así perfectible.

Quinta. Del análisis comparativo entre el sistema jurídico mexicano y el español es posible decir; que éste ha otorgado efectos generales en las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma, probablemente por cuestiones financieras; no obstante, para el sistema mexicano la relatividad de los efectos de la sentencia de amparo excluye de forma directa a la materia tributaria quizá por cuestiones posiblemente de recaudación.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ANGULO HERNÁNDEZ, Octavio, *Curso de amparo: Instituciones fundamentales*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1983.
- ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*, 4ª. ed., México, Porrúa, 1999.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1990.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y amparo*, 5ª. ed., México, Porrúa, 1998.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El Juicio de Amparo*, México, Porrúa, 1983.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, 38ª. ed., México, Porrúa, 2004.
- CARNELUTTI, Francesco, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, Casa Editrice Dott Antonio Milani, 1933, volume terzo.
- CARNELUTTI, Francesco, *Teoría general del Derecho*, trad. de Carlos G. Posada, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1941.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *Curso de Derecho Administrativo*, Versión taquigráfica de José Franco y Serrato, México, 4ª. Libertad 132-12, 1937.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971.
- CHIOVENDA, José, *Principios de derecho procesal civil*, Trad. por José Casáis y Santaló, Tercera edición, Madrid, Reus, 1925.
- COLLÍ BORGES, Víctor Manuel, "La Constitución Yucateca de 1841"; *La actualidad de la defensa de la Constitución*, México, IJ-UNAM, 2007, Memoria del Coloquio Internacional en celebración del Sesquicentenario del Acta de Reformas Constitucionales de 1847, origen federal del juicio de amparo mexicano.
- CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, México, Propiedad del Tribunal Fiscal de la Federación, 1981, Colección de Estudios Jurídicos, vol. 1.

- COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª. ed. (póstuma), Buenos Aires, Roque De Palma, 1958.
- DIEP DIEP, Daniel, *Fiscalística*, 2ª. ed., México, PAC. S. A. de C. V., 2002.
- FIORINI, Bartolome A., *Qué es el contencioso*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1965.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Introducción al estudio del proceso tributario en el Derecho mexicano*, México, IJ-UNAM, 1969.
- FLORESGÓMEZ GONZÁLEZ, Fernando, y CARVAJAL MORENO, Gustavo, *Nociones de Derecho Positivo mexicano*, 35ª. ed., México, Porrúa, 1997.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, 6ª. ed., Buenos Aires, De Palma, 1997.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Derecho Procesal Administrativo mexicano*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1997.
- GONZÁLEZ, Felipe, "El Juicio de Amparo", *La Jornada*, 13 de julio de 2011.
- HEDUÁN VIRUÉS, Dolores, *Cuarta década del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1971.
- HEDUÁN VIRUÉS, Dolores, *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, Compañía Editorial Continental, 1961.
- KAYE, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, 6ª. ed., México, Themis, 2000.
- KAYE, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 3ª. ed., México, Themis, 2010.
- LIEBMAN, Enrico Tullio, *Eficacia y autoridad de la sentencia y otros estudios sobre la cosa juzgada*, trad. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, Ediar, S. A., Editores, 1946.
- MARFÁN SILVA, María Teresa, *La cosa juzgada administrativa*, Santiago de Chile, Andrés Bello, 1972.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª. ed., México, Porrúa, 1997.

- MARGÁIN, Hugo B., *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, México, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, 1958.
- MERKL, Adolfo, *Teoría general del Derecho Administrativo*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1980.
- MORENO CORA, Silvestre, *Tratado del juicio de amparo conforme a las sentencias de los tribunales federales*, México, Lito Impresiones Macabsa, 1902.
- PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para juristas*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2003.
- PAZ, Hipólito Jesús, *Efectos del caso juzgado civil sobre la acción penal en el Derecho Positivo argentino*, Buenos Aires, 1947.
- PINA VARA, Rafael De. *Diccionario de Derecho*, 27ª. ed., México, Porrúa, 1999.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1976.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª. ed., Madrid, RAE, 2001.
- SILVA CIMMA, Enrique, *Derecho administrativo chileno y comparado*, 2ª. ed., Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1962, t. I.
- TREVIÑO GARZA, Adolfo J., *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1998.

2. Legislación

Acta Constitutiva y de Reformas.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución española.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución Política del Estado de Yucatán.

Ley de Amparo.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de España, 2/1979.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

3. Diarios Oficiales

Diario Oficial de la Federación, 6 de junio de 2011

Diario Oficial de la Federación, 17 de junio de 2016.

Diario Oficial de la Federación, 11 de marzo de 2021.

4. Otros

Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LXXXVIII.