

**INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS  
SUPERIORES DE MONTERREY**  
CAMPUS MONTERREY  
ESCUELA DE GRADUADOS EN ADMINISTRACION  
PUBLICA Y POLITICA PUBLICA



**TECNOLÓGICO  
DE MONTERREY**

DETERMINACION DE LA NATURALEZA AUTOAPLICATIVA O  
HETEROAPLICATIVA DE LA NORMA FISCAL, PROBLEMA PARA  
SU EFICAZ IMPUGNACION. ANALISIS DE LA REFORMA  
DEL COSTO DE LO VENDIDO

**TESINA**

PRESENTADA COMO REQUISITO  
PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO ACADEMICO DE  
MAESTRA EN DERECHO

POR:

VERONICA CANTU ALVARADO

MONTERREY, N. L.

MAYO 2009

**INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS  
SUPERIORES DE MONTERREY**

**CAMPUS MONTERREY**

**ESCUELA DE GRADUADOS EN ADMINISTRACION  
PUBLICA Y POLITICA PUBLICA**



**TECNOLÓGICO  
DE MONTERREY**

**DETERMINACION DE LA NATURALEZA AUTOAPLICATIVA O  
HETEROAPLICATIVA DE LA NORMA FISCAL, PROBLEMA PARA  
SU EFICAZ IMPUGNACION. ANALISIS DE LA REFORMA  
DEL COSTO DE LO VENDIDO**

**TESINA**

**PRESENTADA COMO REQUISITO  
PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO ACADEMICO DE  
MAESTRA EN DERECHO**

**POR:**

**VERONICA CANTU ALVARADO**

**MONTERREY, N. L.**

**MAYO 2009**

**INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE  
MONTERREY**

**CAMPUS MONTERREY**

**ESCUELA DE GRADUADOS EN ADMINISTRACIÓN  
PÚBLICA Y POLÍTICA PÚBLICA**



**TECNOLÓGICO  
DE MONTERREY®**

**DETERMINACIÓN DE LA NATURALEZA AUTOAPLICATIVA O HETEROAPLICATIVA  
DE LA NORMA FISCAL, PROBLEMA PARA SU EFICAZ IMPUGNACIÓN.  
ANÁLISIS DE LA REFORMA DEL COSTO DE LO VENDIDO**

**TESINA**

**PRESENTADA COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO  
ACADÉMICO DE:**

**MAESTRA EN DERECHO**

**POR:**

**VERÓNICA CANTÚ ALVARADO**

**MONTERREY, N. L.**

**MAYO DE 2009**

# INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE MONTERREY

CAMPUS MONTERREY

ESCUELA DE GRADUADOS EN ADMINISTRACION  
PÚBLICA Y POLÍTICA PÚBLICA

Los miembros de este comité recomendamos que la presente tesina de la Lic. Verónica Cantú Alvarado, sea aceptada como requisito parcial para obtener el grado académico de:

**Maestra en Derecho**

Comité de Tesina:



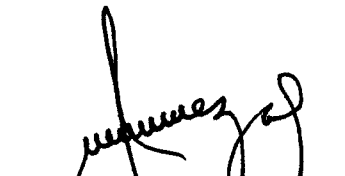
---

Dr. José Fabián Ruiz Valerio  
Asesor



---

Dr. Sergio T. Martínez Arrieta



---

Dr. Jorge Meza Pérez



---

Dra. Teresa Almaguer Salazar  
Directora Académica de la EGAP

Mayo 2009

## Agradecimientos

A mis padres, Alfonso y Rebeca, y a mis hermanas, Marce y Diana, por su infinito amor y constante apoyo.

A mis amigas Jessika Rocha y Yolanda Chapa, porque su amistad es de lo que más atesoro de esta experiencia.

Al Dr. José Fabián Ruiz, con eterna gratitud por su dedicación y entusiasmo.

A los Doctores Jorge Meza Pérez y Sergio Martínez Arrieta, por haber aceptado apoyarme en este proyecto, el cual estoy consciente que le restó valioso tiempo a sus ocupaciones.

## Introducción

- I. Supremacía constitucional
  1. Preeminencia de la Carta Magna
  2. Tutela de garantías constitucionales en materia tributaria
  
- II. Amparo contra leyes
  1. Concepto
  2. Interés jurídico para interponerlo
    - i. Agravio personal y directo
    - ii. Procedencia
  
- III. Ley o norma jurídica
  1. Concepto
  2. Naturaleza de la norma basada en su aplicación
    - i. Concepto de individualización incondicionada
  3. Distinción entre normas
    - i. Análisis efectuado por el Poder Judicial de la Federación
  
- IV. Estudio de un caso problema específico: Costo de lo Vendido
  1. Breve antecedente de la reforma del Costo de lo Vendido
    - i. Determinación del resultado fiscal por parte de los contribuyentes, para efectos del Impuesto sobre la Renta
    - ii. Dedución de compras vigente hasta el 31 de diciembre de 2004
    - iii. Dedución del costo de lo vendido (a partir del 1º de enero del 2005)
  2. Incertidumbre suscitada en relación al momento oportuno de impugnación
  3. Análisis efectuado por los Tribunales Colegiados de Circuito
    - i. Caso: Incotech Mexicana, S.A de C.V.
      - a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta
      - c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito
      - b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito
    - ii. Caso: Manitogo Refrigeración, S.A de C.V.
      - a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta
      - c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito
      - b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito
    - iii. Caso: Almacenes D.C, S.A de C.V.
      - a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta
      - c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito
      - b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito
    - iv. Disparidad de criterios
  4. Determinación de la Corte en relación a la naturaleza de las disposiciones relativas al costo de lo vendido – Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 27/2005-PL
    - i. Análisis en relación al artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la deducción del costo de lo vendido

- ii. Análisis en relación a los artículos 45-A a 45-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contienen la mecánica del costo de lo vendido
- iii. Análisis en relación al artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene la mecánica relativa a los inventarios de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004
- iv. Consideraciones finales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

V. Problemática en la práctica forense

- 1. En función de la discusión doctrinal
- 2. En función de la complejidad de la materia tributaria
- 3. En función de la esfera jurídica versus la esfera económica (o de otra índole)
- 4. En función de la actualidad

Conclusiones

Bibliografía

## **Introducción**

Cuando un contribuyente se encuentra frente a una norma tributaria que estima inconstitucional, por ser violatoria de alguno de las garantías tuteladas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está en posibilidad de solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la ley en cuestión.

Ahora bien, una de las primeras cuestiones a las que se enfrenta el quejoso, a fin de determinar las particularidades de la impugnación de la ley, es definir la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la misma. ¿Por qué consideramos que es importante definir dicha naturaleza? Porque de acuerdo a la forma en la que se encuentra establecida la norma tildada de inconstitucional, debe advertirse cómo y cuando se le depara el perjuicio real y directo al quejoso, para de esta manera definir el término del que dispone para ejercer la acción constitucional.

En atención a esto, el objetivo que persigue la presente investigación es analizar la problemática que se produce en la impugnación de las normas fiscales, precisamente en razón de esa determinación de su naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa.

Existe una serie de interrogantes que sirven como brújula de exploración para esta investigación. Pretendemos indagar los elementos que se deben tomar en consideración para definir si una ley causa perjuicio al quejoso desde su entrada en vigor o con motivo de un acto de aplicación, es decir, las características que se desprenden de ambos tipos de leyes. A partir de ese desmembramiento de elementos, estaremos en posibilidad de resaltar la problemática que se presenta en la impugnación de normas fiscales, en atención a esta distinción específica de las normas. Nos parece relevante cuestionarnos las consecuencias jurídicas que tiene la forma en que se impugne una norma tributaria, y estrechamente vinculado a esto, cuál ha sido la postura de los tribunales mexicanos para definir la



naturaleza de la norma. Evidentemente, los tribunales juegan un rol determinante en la definición que de cada norma se hace, por lo que nos parece importante destacar los elementos que los mismos han tomado en cuenta para emitir los criterios que a este respecto han suscrito. Ahora bien, considerando que la materia tributaria es eminentemente de naturaleza pecuniaria, por tal razón no podíamos omitir en nuestro estudio el análisis de este aspecto y sopesar su grado de importancia, por ser en ocasiones aspecto participe en el perjuicio que el gobernado resiente como agravio real y directo.

A partir de estas y otras interrogantes, la disertación que nos ocupa se encuentra estructurada para llevar al lector por un recorrido que surge de lo teórico y paulatinamente se enfoca en el aspecto práctico de las implicaciones que consideramos más relevantes del tema. Se enfatiza la inclinación práctica del estudio toda vez que a nuestro parecer, de nada serviría enfocarnos en la problemática del tema, sin aterrizar las vicisitudes que se generan día a día para la impugnación constitucional eficaz de las leyes.

Es así, que el capitulado de la tesina inicia con una breve concentración de ideas en torno a la importancia de la Carta Magna en el sistema jurídico, para de ahí trasladarnos al análisis del amparo contra leyes, como uno de los medios por excelencia de defensa de la constitución, al alcance de los gobernados. Incluimos el estudio del interés jurídico para promoverlo, por ser concomitante a la procedencia del amparo que se promueva.

De ahí, continuamos con el análisis de lo que constituye una norma jurídica y ofrecemos las reflexiones que distinguidos autores han efectuado en relación a la caracterización teórica de las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas. Esto nos abre paso para revisar el análisis que el Poder Judicial de la Federación, a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace al respecto, misma que acoge ciertos elementos abordados por los autores.

Una vez acumulados en nuestro estudio los aspectos teóricos, procedemos al examen de un caso específico, que consideramos abarca de manera por demás palpable los problemas que surgen del tema. El caso que servirá de base para estudiar de manera práctica la problemática que presenta la distinción entre normas autoaplicativas y heteroaplicativas será el relativo a la reforma tributaria denominada "Costo de lo Vendido". A nuestro parecer, este caso reviste particular importancia debido a que constituyó una reforma trascendental en el régimen tributario mexicano, al modificar sustancialmente la mecánica de determinación de impuestos para las personas morales; y puso de manifiesto la disparidad de criterios de los juzgadores, al momento de definir, con sumo rezago a la interposición de los amparos, la forma idónea en la cual la norma debió combatirse, y por lo tanto, el análisis de procedencia de los amparos interpuestos.

Finalmente, puntualizaremos algunos de los aspectos que nos parecen torales en la problemática cotidiana que presenta este tema. El primero de ellos es en razón de la labor efectuada por los expertos doctrinarios, así como de la complejidad de la materia tributaria, la cual resulta por demás árida. También, evaluaremos la importancia del rasgo económico que comentamos previamente, sin olvidar la actualidad que vivimos derivada de la evolución constante del derecho.

Sirva entonces el presente estudio, como un intento para abordar una de las aristas que estimamos de alto grado de complejidad en el amparo contra leyes tributarias: el relativo a la definición de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa, por ser a nuestro parecer, de gran trascendencia e importancia en la defensa que de sus derechos realiza todo gobernado.

## **I. Supremacía constitucional**

### **1. Preeminencia de la Carta Magna**

Es de explorado derecho que en todo régimen jurídico-normativo, la Constitución es la máxima ley a la que se debe atender. México no es la excepción, ya que el principio en el que descansa el régimen constitucional mexicano es el de la supremacía de la Constitución, conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la ley máxima.

En este sentido, sólo la Carta Magna es suprema en la República. Ni el gobierno federal, ni la autonomía de sus entidades, ni los órganos del Estado que desempeñan y ejercen las funciones gubernativas (ya sean órganos del poder federal, órganos del gobierno local) son soberanos en el derecho constitucional, sino que todos están limitados, expresa o implícitamente, en los términos que establece el texto positivo de la Ley Fundamental.<sup>1</sup>

El autor Arturo González Cosío<sup>2</sup> nos explica que este principio de supremacía se deriva de la concepción jerárquica del Derecho: teniendo la Constitución una importancia básica como norma suprema del Estado, le siguen las leyes ordinarias, de índole secundaria, y luego aquéllas disposiciones que son de carácter reglamentario. Para él y para el estudio que nos ocupa en las siguientes páginas, esta jerarquización tiene importancia para el caso concreto de aplicación de la ley, pues de conformidad con este principio, en casos de controversia debe darse preferencia a las normas constitucionales sobre las ordinarias (sean federales o locales) y sobre las reglamentarias. Es así que, dado que la constitución es la norma de orden público por antonomasia del ordenamiento, la violación a sus principios, normas o valores constituye la infracción jurídica más grave que puede existir, por el quebranto que le depara al sistema jurídico integral.

---

<sup>1</sup> Prieto Díaz, Raúl Antonio. Distintos procesos de amparo y amparo contra leyes. Iure Editores. México, 2004. pag. 27.

<sup>2</sup> González Cosío, Arturo. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. México, 2001. pag. 26

En efecto, los actos que violan el Derecho de la Constitución están viciados de nulidad absoluta e, inclusive, podría hablarse, en determinados casos, de inexistentes, pues desconocen el fundamento normativo de todo el ordenamiento.<sup>3</sup>

Juventino V. Castro reflexiona respecto a la importancia de vigilar el descontrol que puede suscitarse respecto a la alteza de nuestra Constitución, que puede ser impunemente violada si el lesionado no actúa convenientemente; así como verificar la inconformidad en aquéllos que se ven obligados a someterse a la ley violadora mientras ciertos privilegiados se eximen de su cumplimiento. A este respecto, recordemos las palabras del maestro Piero Calamandrei: "Y no puede considerarse como un ordenamiento civilizado aquél en el cual se tolere la libre circulación de las leyes desacreditadas".<sup>4</sup>

Cuando se contempla una norma jurídica, que por esencia es general, y que contradice a la Ley Suprema que rige en un país, se rompe todo el sistema jurídico y político establecido en un Estado de Derecho, y la alarma que esto causa es justificada porque ya no se afectan los intereses de una sola persona o de un número reducido de ellas, en virtud del acto legislativo de autoridad, sino a la colectividad misma.<sup>5</sup>

Para evitar la citada ruptura del sistema jurídico y velar por el respeto al principio de supremacía a la Carta Magna, existe lo que conocemos como el control constitucional, entendiéndose como tal la función realizada por los tribunales federales, cuyo fin es vigilar que los actos, leyes y los tratados internacionales se ajusten a las disposiciones contenidas precisamente en la norma suprema<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Hernández Valle, Rubén. Introducción al Derecho Procesal Constitucional. Editorial Porrúa. México, 2005. pag. 58.

<sup>4</sup> Castro, Juventino V. Hacia el amparo evolucionado. Editorial Porrúa. México, 1986. pag. 134.

<sup>5</sup> Castro, Juventino V. Ob. Cit. pag. 10.

<sup>6</sup> Poder Judicial de la Federación. ¿Qué son las acciones de inconstitucionalidad?. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2001. pág. 11.

El maestro Héctor Fix-Zamudio menciona en su obra<sup>7</sup> los diversos medios de control constitucional en el sistema jurídico mexicano, entre los que destacan el juicio de amparo, la acción de inconstitucionalidad y la controversia constitucional; no omitimos mencionar que en su estudio, el citado autor aborda el resto de medios que se tienen disponibles para la defensa de la Ley Suprema, los cuales son: el juicio de responsabilidad política, el procedimiento de investigación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el juicio para la protección de los derechos político-electorales de los ciudadanos, el juicio de revisión constitucional electoral, y el sistema no-jurisdiccional de defensa de los derecho humanos.

Si bien la diversidad de medios de control constitucional y su disección no forman parte integrante del análisis contenido en la presente, ya que lo que se desarrollará en páginas venideras es lo relativo al amparo contra leyes, consideramos pertinente efectuar una breve referencia de lo que cada uno de estos medios de control implica, por constituir juicios o procedimientos tendientes a la protección y defensa de la Constitución, al igual que el citado juicio de amparo que nos ocupará.

Las acciones de inconstitucionalidad<sup>8</sup> son procedimientos que se llevan, en única instancia, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por los órganos legislativos minoritarios, partidos políticos con registro federal o estatal o por el Procurador General de la República. Mediante estos procedimientos, incorporados al derecho mexicano en 1994, se denuncia la posible contradicción entre una ley o un tratado internacional, por una parte, y la Constitución, por la otra, con el objeto de invalidar la ley o el tratado impugnados, para que prevalezcan los mandatos constitucionales.

---

<sup>7</sup> Fix-Zamudio, Héctor. Estudio de la defensa de la Constitución en el ordenamiento mexicano. Editorial Porrúa. México, 2005.

<sup>8</sup> Poder Judicial de la Federación. Ob. Cit. pág. 14.

Por su parte, las controversias constitucionales<sup>9</sup> son juicios que se promueven en única instancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando se suscitan conflictos entre poderes o niveles de gobierno; y lo que en ellas se controvierte es si alguno de ellos afecta a otra en su esfera competencial, contraviniendo con ello la Constitución Federal. Por tanto, para que proceda la controversia constitucional, es presupuesto indispensable que el ámbito competencial del promovente sea afectado o limitado por un acto concreto o disposición de carácter general, por ejemplo, un decreto, un reglamento o una ley, y que sean contrarios a lo dispuesto por nuestra Carta Magna.

El juicio de responsabilidad política es un sistema para exigir precisamente eso, responsabilidad política a los titulares de los órganos del poder, cuando rebasan las facultades que les son atribuidas por la ley suprema, al incurrir en arbitrariedad, abuso o exceso de poder<sup>10</sup>. En nuestro sistema jurídico, son sujetos de juicio político, únicamente los altos servidores públicos, expresa y limitativamente señalados en el primer párrafo del artículo 110 Constitucional, entre los cuales se incluye a Senadores y Diputados de al Congreso de la Unión, Ministros de la Suprema Corte de Justicia, Procuradores Generales de Justicia de la República, Magistrados de Circuito y Jueces de Distrito, entre otros más.

Establecida en el artículo 97 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la facultad de investigación<sup>11</sup> de la Corte no es jurisdiccional, sino que constituye una actividad de indagación respecto a hechos que constituyan una grave violación de alguna garantía individual.<sup>12</sup> José Antonio García Barrera afirma que esta facultad ha tenido poca aplicación, ya que la Suprema Corte ha sido renuente a realizar esa clase de investigaciones, y cuando lo ha hecho,

---

<sup>9</sup> Poder Judicial de la Federación. ¿Qué son controversias constitucionales? Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2001. pág. 18.

<sup>10</sup> Fix-Zamudio, Héctor. Ob. Cit. pág. 179.

<sup>11</sup> Desde la promulgación de la Constitución, la facultad de investigación ha sido ejercida en las siguientes ocasiones: caso León, Guanajuato (1946); caso Aguas Blancas (1996); Puebla (2006); Atenco (2006); y Oaxaca (2007). Al respecto véase reporte de la Secretaría de Relaciones Exteriores. Información para las representaciones de México en el exterior. No. 28. 10 de septiembre de 2007.

<sup>12</sup> Véase el Artículo 97 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

generalmente no se ha conocido el resultado de la misma, toda vez que al ser la intervención del Alto Tribunal una función investigatoria respecto de la cual no tiene ninguna atribución de decisión, el expediente que forma la Corte es de documentación y no una sentencia propiamente<sup>13</sup>.

Por lo que respecta al juicio para la protección de los derechos político-electorales de los ciudadanos<sup>14</sup>, se entiende aquél que procede únicamente cuando el ciudadano, por sí mismo y en forma individual, haga valer presuntas violaciones a sus derechos de votar y ser votado en las elecciones, o bien de asociarse o afiliarse de manera libre e individual a los partidos políticos.

En lo tocante al juicio de revisión constitucional electoral, éste es un medio de impugnación para garantizar la constitucionalidad de los actos y resoluciones de las autoridades estatales dictados durante la organización, calificación y resolución de impugnaciones en las elecciones de gobernadores, Jefe de Gobierno del Distrito Federal, Diputados locales, autoridades municipales y titulares de los órganos político administrativos del Distrito Federal. Tiene como objeto establecer la posibilidad de combatir la inconstitucionalidad de los actos o resoluciones de las autoridades electorales de las entidades federativas en los procesos de elección de los titulares o integrantes de los poderes ejecutivos y legislativos de los estados y del Distrito Federal, así como de los ayuntamientos de los municipios y de los órganos político administrativos del Distrito Federal.<sup>15</sup>

Finalmente, el sistema no-jurisdiccional de defensa de los derecho humanos es un instrumento de carácter no jurisdiccional, como su nombre lo indica, que a decir del maestro Fix-Zamudio forma parte del denominado derecho procesal constitucional en virtud de la vinculación de la Comisión Nacional de Derechos Humanos con los tribunales, a los cuales apoyan y auxilian en su labor de

---

<sup>13</sup> García Becerra, José Antonio. Los medios de control constitucional en México. Supremo Tribunal de Justicia del Estado de Sinaloa. México, 2001. pag. 95

<sup>14</sup> García Becerra, José Antonio. Ob. Cit. pág. 101.

<sup>15</sup> Idem. pág. 105.

protección de los derechos humanos<sup>16</sup>. García Becerra explica que la principal función<sup>17</sup> de la Comisión consiste en la expedición de recomendaciones (excepto en materias tales como asuntos electorales, laborales y jurisdiccionales), que no tienen un carácter obligatorio. Son de carácter público, lo cual implica que deben ser del conocimiento de la sociedad, ya que su autoridad es sólo moral, y necesita el respaldo de la opinión pública para que la autoridad no rechace la recomendación por el alto costo político que le significaría.

## **2. Tutela de las garantías constitucionales en materia tributaria**

Toda vez que en un orden jurídico debe existir resguardo de la Ley Fundamental mediante el respeto al principio de supremacía, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra en la fracción IV de su artículo 31, la piedra angular en materia tributaria. Esto es, las garantías que deben ser tuteladas al momento de imponerles a los mexicanos, la obligación de contribuir al gasto público:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos  
(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A propósito de este precepto constitucional, diversos y reconocidos tratadistas han realizado extensos análisis. Sin embargo, por lo explorado de este aspecto en particular, considero suficiente la breve referencia que el autor Carrasco<sup>18</sup> ha elaborado, mediante un esquema que me parece por demás ejemplificativo de los principios que deben regir al derecho impositivo:

---

<sup>16</sup> Fix-Zamudio, Héctor. Ob. Cit. pág. 325.

<sup>17</sup> García Becerra, José Antonio. Ob. Cit. pág. 114.

<sup>18</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Amparo en materia Fiscal. Iure Editores. México, 2004. pag. 43.



- Legalidad. La contribución no está en la ley o no se señalan todos los elementos de la contribución. No hay certidumbre jurídica porque la ley es poco clara o confusa.
- Residencia. Se pretende cobrar impuestos de una entidad diferente de donde reside el gobernado.
- Destino al gasto público. La contribución no está destinada a satisfacer el gasto público.
- Proporcionalidad. No se tomó en cuenta la capacidad contributiva del gobernado.
- Equidad. No generalidad, no igualdad en la imposición. A personas colocadas en el mismo supuesto impositivo no se les imponen las mismas cargas y obligaciones.

Joaquín Gallegos señala que debemos deducir la doble función que se la atribuye al artículo 31 Constitucional, consistente por un lado en el fundamento del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y que permite la atribución a la Administración de importantes potestades a efectos de la consecución efectiva de la recaudación necesaria para hacer posible la vida del Estado. Y junto a dicha función, los principios del artículo 31 operan como garantía individual de los ciudadanos a ser gravados de acuerdo con esos principios.<sup>19</sup>

Para efectos de nuestro estudio, enfocaremos el resguardo a dichas garantías, a través del amparo contra leyes.

---

<sup>19</sup> Gallegos Flores, Joaquín. El deber formal de colaborar con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia. Revista del Instituto de la Judicatura Federal, número 22. Instituto de la Judicatura Federal. México, 2006. pág. 65.

## II. Amparo contra leyes

### 1. Concepto

En el transcurso de los años, los estudiosos del derecho han esbozado definiciones de la institución jurídica del amparo, que me parecen de particular importancia destacar, por ser el origen del estudio que habremos de realizar:

Jorge Carpizo y Jorge Madrazo<sup>20</sup>, afirman que el amparo, además de ser una garantía constitucional, es la institución mediante la cual las personas físicas o morales pueden impugnar las leyes o actos que estimen vulneran sus derechos fundamentales consagrados en la Carta Magna, acudiendo para tal fin ante los tribunales federales a los que la propia ley suprema encomienda el control de la constitucionalidad. Como es sabido, el proceso se sigue a instancia de parte agraviada y la sentencia que se emita al respecto tiene efectos relativos, esto es, se circunscribe a la persona que solicitó la protección y sobre la materia solicitada, sin hacer ninguna declaración general sobre la ley o acto que la motivare.

Ignacio Burgoa<sup>21</sup> caracteriza al amparo como el medio jurídico de que dispone cualquier gobernado para obtener, en su beneficio, la observancia de la ley fundamental contra todo acto de cualquier órgano del Estado que la viole o pretenda violarla. Es en esta última propensión donde se destaca el carácter de orden público del amparo como juicio de control o tutela de la Constitución, ya que el interés específico del gobernado se protege con vista o con referencia siempre a un interés superior, el cual consiste en el respeto a la ley suprema.

A decir de Manuel Espinoza Barragán, no debe perderse de vista el objetivo primordial del juicio de amparo, ya que en nuestro régimen jurídico los derechos públicos individuales de los gobernados frente a las autoridades forman parte del

---

<sup>20</sup> Carpizo, Jorge y Madrazo, Jorge. Derecho constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1991. pag. 41.

<sup>21</sup> Burgoa, Ignacio. El juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1995. pag. 148.

texto y contenido de nuestra Carta Fundamental. Por ello, el citado objetivo primordial resulta ser la protección de tales derechos, mediante el medio de control real de la Constitución, cuando menos de los apartados que se relacionan con las garantías individuales.<sup>22</sup>

Felipe Tena Ramírez procura matizar sociológicamente la relevancia del juicio de amparo, al señalar que es “la institución más suya, más noble y ejemplar del derecho mexicano.”<sup>23</sup>

El autor Antonio Carrillo Flores elabora lo que denomina la teoría auténtica del amparo<sup>24</sup>: es un procedimiento de defensa de los derechos del hombre y del funcionamiento del sistema federal en contra de la tiranía legislativa y de la arbitrariedad de las autoridades ejecutivas a través de la acción judicial.

Para Horacio Aguilar Alvarez, el amparo contra leyes es primordial por ser un instrumento a través del cual va a atacarse la inconstitucionalidad de las disposiciones de contenido normativo y efectos generales, que expide el órgano legislativo y que contradicen lo dispuesto por la Ley Suprema. En este sentido, la finalidad del amparo es preservar la Constitución y no sólo se refiere a parte de ella –garantías individuales– sino a su totalidad: es una defensa al constitucionalismo.<sup>25</sup>

Eduardo Pallares<sup>26</sup> señala que la nota esencial del amparo es que el mismo consiste en un proceso constitucional no sólo porque está ordenado y en parte reglamentado en la Constitución General de la República, sino principalmente porque tiene como fin específico controlar el orden constitucional, nulificar los

---

<sup>22</sup> Espinoza Barragán, Manuel Bernando. Juicio de Amparo. Editorial Oxford. México, 2006. pag. 19.

<sup>23</sup> Tena Ramírez, Felipe citado por Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. El amparo contra leyes. Editorial Trillas. México, 1989. pag. 65.

<sup>24</sup> Carrillo Flores, Antonio. El amparo como ideal, como teoría y como realidad. Editorial Porrúa. México, 1975. pág. 285.

<sup>25</sup> Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. El amparo contra leyes. Editorial Trillas. México, 1989. pag. 61.

<sup>26</sup> Pallares, Eduardo. Diccionario teórico y práctico del juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1981. pág. 25.

actos contrarios a él y hacer respetar las garantías que otorgue nuestra Ley Fundamental.

Finalmente, no podemos dejar de referirnos al amparo contra leyes fiscales, que si bien sigue los postulados del juicio de amparo en general, es particularmente la materia que nos ocupa, además de que es una institución de singular importancia que “busca, ante el Poder Judicial de la Federación, dejar sin efectos una ley por considerar que es inconstitucional y por no encajar en el sistema impositivo de la república, porque viola la garantía que la Ley Fundamental establece a favor de los particulares.”<sup>27</sup>

## **2. Interés jurídico para interponerlo**

Una vez realizada la sucinta compilación de lo que los tratadistas han definido por juicio de amparo, consideramos necesario remitirnos a una acepción más, misma que nos brindará la oportunidad de explorar lo relativo al interés jurídico necesario para interponer este medio de control constitucional.

Espinoza Barragán afirma que el amparo es una institución jurídica que se tramita y resuelve por los órganos del Poder Judicial de la Federación, y excepcionalmente por los órganos jurisdiccionales locales, a instancia del gobernado que considera que un acto de autoridad afecta su esfera jurídica por ser contrario a las garantías que en su favor otorga la Constitución, después de haber agotado contra él los medios de defensa ordinarios, con el objetivo de que el mismos se deje insubsistente y sin efecto en el caso especial sobre el que versa la demanda, y se le mantenga o restituya en el goce de la garantía que estima infringida.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. pag. 41.

<sup>28</sup> Espinoza Barragán, Manuel Bernando. Ob. Cit. pag. 31.

De lo anterior, podemos advertir que a fin de interponer el multicitado juicio de amparo, es necesario que el gobernado detone la acción constitucional correspondiente, para quedar en posibilidad de solicitar la lesión al derecho fundamental que se estime conculcado y que por lo tanto quebranta el sistema normativo prevaleciente. Esto es, se requiere que efectivamente exista la afectación de la esfera jurídica del gobernado, a la que el autor hace referencia.

### **i. Agravio personal y directo**

De acuerdo con el principio de agravio personal y directo, la persona física o moral que ejercita la acción de amparo debe ser, precisamente, a quien le “agravia personal y directamente” el acto reclamado. Es decir, quien estima que se le causa molestia por la privación de algún derecho, posesión o propiedad, en cualquiera de los casos a que se contrae el artículo 103 constitucional.

Para que el agravio que se le ocasiona al gobernado pueda dar lugar a la procedencia del juicio de garantías, debe ser de naturaleza “personal”. Lo anterior significa que debe recaer precisamente en una persona determinada, física o moral, que sea el titular de los derechos o posesiones conculcados por el acto de autoridad.

Además, se exige que para que se actualice la procedencia de la acción de amparo que el agravio sea “directo”, desde el punto de vista del tiempo en que el acto reclamado se realiza.

La verificación puede ser pasada o presente, e incluso inminentemente futura; el primero se da cuando sus efectos ya concluyeron; el segundo, cuando los efectos del agravio se están realizando al promoverse el amparo, y el tercero, cuando

dichos efectos aún no aparecen, pero existen datos que hacen presumir que sí tendrán lugar.<sup>29</sup>

## ii. Procedencia

Es pertinente señalar que uno de las premisas constitucionales del juicio de amparo, derivado de lo previsto en el artículo 107 de la Constitución General de la República, consiste en que el medio de control constitucional que nos ocupa, solamente procede contra los actos de autoridad que causan un agravio personal y directo (al que nos referimos en el capítulo que antecede al presente) a los gobernados.

A propósito de esto, Rafael Coello Cetina destaca que constituye un requisito de procedencia cuyo cumplimiento es necesario para obtener una sentencia sobre la constitucionalidad del acto reclamado, que éste trascienda a la esfera jurídica del quejoso generándole un perjuicio. Esto se traduce en un menoscabo o lesión en el conjunto de derechos y obligaciones que están incorporados en su patrimonio, pues de no ser así, deberá estimarse que el acto de autoridad controvertido no afecta los intereses jurídicos del quejoso, los que equivalen a su voluntad socialmente tutelada que se concreta en los derechos y obligaciones que integran su esfera jurídica.<sup>30</sup>

El ministro Genaro David Góngora Pimentel acude a las enseñanzas de su colega Mariano Azuela para enfatizar que admiten el amparo, las leyes que causan perjuicio con el imperativo que ellas contienen, y existe perjuicio por la sola creación, transformación o extinción de situaciones concretas de derecho.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Idem. pag. 39.

<sup>30</sup> Coello Cetina, Rafael. El amparo contra leyes tributarias autoaplicativas. Editorial Porrúa. México, 2003. pag. 28.

<sup>31</sup> Azuela, Mariano citado por Góngora Pimentel, Genaro. Introducción al estudio del juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1999. pag. 52.

Consideramos que es innecesario profundizar más al respecto y podemos concluir lo siguiente: para que proceda la acción de amparo, es requisito indispensable (aunque no único), que exista una transgresión a la esfera jurídica del gobernado, constituido en el perjuicio que habrá de acreditarse como interés jurídico del promovente.<sup>32</sup>

### **III. Ley o norma jurídica**

#### **1. Concepto**

Para estar en posibilidad de iniciar con el análisis sustancial del tema que nos ocupa, es pertinente abocarnos al análisis de lo que debe entenderse por ley.

En las palabras del autor Prieto Díaz, la ley es la norma jurídica emanada del poder público, así como un medio empleado para establecer los principios del derecho positivo y hacer accesible su conocimiento a todos los miembros de una sociedad determinada. Este tratadista continúa su exposición señalando que la ley es una norma jurídica que emana del poder público con una forma especial, de expresión precisa y fácil de conocer. Está constituida por dos elementos, el material y el fírmal, sin cuya concurrencia no puede existir aquélla. La materia de

---

<sup>32</sup> Véase la jurisprudencia localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, de rubro y texto “INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. SU CONCEPTO. De acuerdo con el artículo 4o. de la Ley de Amparo, el ejercicio de la acción constitucional está reservado únicamente a quien resiente un perjuicio con motivo de un acto de autoridad o por la ley. Por lo tanto, la noción de perjuicio, para que proceda la acción de amparo presupone la existencia de un derecho legítimamente tutelado, que cuando se transgrede por la actuación de una autoridad, faculta a su titular para acudir ante el órgano jurisdiccional demandando el cese de esa violación. Ese derecho protegido por el ordenamiento legal objetivo es lo que constituye el interés jurídico, que la Ley de Amparo toma en cuenta, para la procedencia del juicio de garantías.” bajo el número de registro VI. 3º. J/26, del Tomo VIII de Diciembre de 1991, página 117. Asimismo, véase la tesis localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, de rubro y texto “INTERÉS JURÍDICO. SU CONCEPTO PARA LOS EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. El concepto de perjuicio para que proceda la acción de amparo presupone la existencia de un derecho legítimamente tutelado, que cuando se transgrede por la actuación de la autoridad, faculta a su titular a acudir ante el órgano jurisdiccional demandando el cese de esa violación. Este derecho protegido por el ordenamiento legal objetivo es lo que constituye el interés jurídico que la Ley de Amparo toma en cuenta, para la procedencia del juicio de garantías.” del Tomo VI, de diciembre de 1990, página 557.

Consideramos que es innecesario profundizar más al respecto y podemos concluir lo siguiente: para que proceda la acción de amparo, es requisito indispensable (aunque no único), que exista una transgresión a la esfera jurídica del gobernado, constituido en el perjuicio que habrá de acreditarse como interés jurídico del promovente.<sup>32</sup>

### **III. Ley o norma jurídica**

#### **1. Concepto**

Para estar en posibilidad de iniciar con el análisis sustancial del tema que nos ocupa, es pertinente abocarnos al análisis de lo que debe entenderse por ley.

En las palabras del autor Prieto Díaz, la ley es la norma jurídica emanada del poder público, así como un medio empleado para establecer los principios del derecho positivo y hacer accesible su conocimiento a todos los miembros de una sociedad determinada. Este tratadista continúa su exposición señalando que la ley es una norma jurídica que emana del poder público con una forma especial, de expresión precisa y fácil de conocer. Está constituida por dos elementos, el material y el formal, sin cuya concurrencia no puede existir aquélla. La materia de

---

<sup>32</sup> Véase la jurisprudencia localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, de rubro y texto “INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO. SU CONCEPTO. De acuerdo con el artículo 4o. de la Ley de Amparo, el ejercicio de la acción constitucional está reservado únicamente a quien resiente un perjuicio con motivo de un acto de autoridad o por la ley. Por lo tanto, la noción de perjuicio, para que proceda la acción de amparo presupone la existencia de un derecho legítimamente tutelado, que cuando se transgrede por la actuación de una autoridad, faculta a su titular para acudir ante el órgano jurisdiccional demandando el cese de esa violación. Ese derecho protegido por el ordenamiento legal objetivo es lo que constituye el interés jurídico, que la Ley de Amparo toma en cuenta, para la procedencia del juicio de garantías.” bajo el número de registro VI. 3º. J/26, del Tomo VIII de Diciembre de 1991, página 117. Asimismo, véase la tesis localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, de rubro y texto “INTERÉS JURÍDICO. SU CONCEPTO PARA LOS EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO. El concepto de perjuicio para que proceda la acción de amparo presupone la existencia de un derecho legítimamente tutelado, que cuando se transgrede por la actuación de la autoridad, faculta a su titular a acudir ante el órgano jurisdiccional demandando el cese de esa violación. Este derecho protegido por el ordenamiento legal objetivo es lo que constituye el interés jurídico que la Ley de Amparo toma en cuenta, para la procedencia del juicio de garantías.” del Tomo VI, de diciembre de 1990, página 557.



la ley es la norma jurídica, en tanto que su forma es la manera de expedirla, para que sea conocida y acatada por los gobernados.<sup>33</sup>

Por su parte, Eduardo Pallares, ofrece una concepción diametralmente más simple de lo que a su parecer debe entenderse por ley, afirmando que la misma es la norma jurídica de carácter general expedida por autoridad competente, debidamente promulgada, publicada y sancionada por el Ejecutivo.<sup>34</sup>

Similar acepción simplificada nos ofrece Ángel Caso, quien afirma que la ley es “la norma de derecho dictada, promulgada y sancionada por el poder público, aun sin el consentimiento de los particulares”.<sup>35</sup>

Burgoa distingue a la ley como un acto de autoridad y apunta que la misma tiene como elementos característicos, la generalidad, la impersonalidad y la abstracción.<sup>36</sup>

Para puntualizar cada uno de los elementos de la ley, Aguilar<sup>37</sup> establece que se entiende por ley general aquella que va dirigida a todos y no a una persona o a unas cuantas de ellas. Ahora bien, en lo que respecta a la impersonalidad, señala que la ley está encaminada al bien común y aquella que fuera dirigida a una persona a título particular, sería una norma individualizada –como lo es una sentencia o un contrato– a la que no podría llamarse ley. Asimismo, puntualiza que de forma abstracta, la ley enuncia o formula sus supuestos y consecuencias.

Gabino Fraga ha expresado que la ley es una manifestación de la voluntad encaminada a producir un efecto en derecho y concluye que sustancialmente

---

<sup>33</sup> Prieto Díaz, Raúl Antonio. Ob. cit. pag. 1.

<sup>34</sup> Pallares, Eduardo. Ob. Cit. pág. 152.

<sup>35</sup> Caso, Ángel citado por Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. Ob. Cit. pag. 13.

<sup>36</sup> Burgoa, Ignacio. Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo. Editorial Porrúa. México, 1984. pag. 267.

<sup>37</sup> Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. Ob. Cit. pags. 19-21.

constituye un acto jurídico. Según este ilustre tratadista, la ley se caracteriza por ser un acto que crea, modifica, o extingue una situación jurídica general.<sup>38</sup>

Así, una vez discernido el concepto de ley, es pertinente remitirnos específicamente a la ley tributaria<sup>39</sup>, la cual debe entenderse como la disposición de observancia general que es expresión tanto de la potestad tributaria del Estado como de la potestad normativa paratributaria. Entendiéndose por ésta última la potestad normativa de la que se dota a diversos órganos del Estado para establecer contribuciones, exentar en su pago y omitir su establecimiento con el fin de recibir ingresos de una diversa entidad vía participaciones, cuyo ejercicio está sujeto al principio de reserva de la ley.

Por su parte, Armando Cortés Galván hace suyas las palabras de Rafael Calvo Ortega para señalar que las normas tributarias son aquéllas reguladoras de la obtención de ingresos por parte de los entes públicos, a través de los tributos.<sup>40</sup>

Una vez utilizada la definición de su colega, Cortés genera la suya<sup>41</sup>: son “normas tributarias (...) aquellas que determinan tanto sustantiva como formalmente los tributos, es decir, las que regulan no sólo la existencia y elementos esenciales de las contribuciones, sino también las relacionadas con sus procedimientos de cobro y demás aspectos de índole formal.”

Emilio Margáin Manoutou, en su obra titulada Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, resalta las características que Manuel Andreozzi, estudioso del derecho tributario en argentina, otorga a la ley tributaria<sup>42</sup>:

---

<sup>38</sup> Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México, 1990. pags. 36-45.

<sup>39</sup> Coello Cetina, Rafael. Ob. Cit. pag. 45.

<sup>40</sup> Cortés Galván, Armando. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias. Instituto de la Judicatura Federal. México, 2006. pag. 14.

<sup>41</sup> Ídem, pag. 15.

<sup>42</sup> Andreozzi, Manuel citado por Margáin Manoutou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa. México, 2004. pag. 139.

- I. Es una ley que impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado;
- II. La ley tributaria tiene eficacia específica propia, y
- III. Tiene un poder de ejercicio inmediato, dejando a salvo los derechos del obligado para discutir su constitucionalidad.

Una vez realizada la tarea de conceptualización del término que nos ocupa, habremos de aclarar que para los efectos del presente análisis, utilizaremos indistintamente los conceptos de ley o norma jurídica, toda vez que a nuestro parecer, las definiciones esbozadas por los autores así lo permiten.

## **2. Naturaleza de la norma basada en su aplicación**

Corresponde ahora realizar el análisis de la distinción teórica de la naturaleza autoaplicativa y heteroaplicativa que los diversos autores han efectuado del tema, ya que cada uno aporta elementos de estudio que estimamos resulta relevante destacar.

Góngora Pimentel<sup>43</sup> ofrece una definición sencilla de las normas heteroaplicativas y autoaplicativas. Para este estudioso del derecho, las normas que no causan perjuicio al quejoso por su sola entrada en vigor, sino que requieren de un acto posterior de aplicación para que se origine ese perjuicio, son las normas heteroaplicativas. Si el juicio de amparo, en el caso de estas normas, se promueve sin esperar el acto de aplicación, habrá de considerarse improcedente con fundamento en la fracción VI del artículo 73, lo que daría lugar al sobreseimiento.

Por el contrario, afirma que si las normas son autoaplicativas, entonces significa que por su sola entrada en vigor causan perjuicio al gobernado que se encuentra

---

<sup>43</sup> Góngora Pimentel, Genaro. Introducción al estudio del juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1999. pag. 232.

en el supuesto establecido en ellos, lo que da lugar a que sean reclamables en la vía de amparo, sin esperar el primer acto de aplicación.

El encargado de introducir el factor relativo a lo mediato o inmediato que se susciten las consecuencias generadas o la afectación resentida por el gobernado, como herramienta para distinguir la naturaleza de la ley, es el célebre tratadista Ignacio Burgoa.

A decir del autor<sup>44</sup>, las consecuencias de una ley se producen mediatamente cuando por su sola expedición no se engendra afectación alguna en las situaciones prácticas en que opere, sino que se requiere la comisión de un acto aplicativo posterior que imponga o haga observar los mandatos legales. En esta hipótesis, es decir, en la norma heteroaplicativa, la observancia o el acatamiento de una ley, se hacen efectivos mediante un hecho posterior, por lo que su sola promulgación, su mera existencia como tal, es inocua para producir efecto alguno en la situación que va a afectar, puesto que es indispensable la realización de un acto de autoridad posterior, concreto, que aplique la norma jurídica.

Continúa afirmando que, por el contrario, existen leyes que no necesitan de una aplicación posterior para producir sus efectos en las situaciones para las que están destinadas a operar, sino que su sola promulgación ya implica una evidente obligatoriedad efectiva y actual para las personas o categorías de personas por ellas previstas, a las cuales afecta, por tal motivo, inmediatamente.

Estas disposiciones legales, que no requieren para la causación de sus efectos jurídicos ningún acto aplicativo, concreto y posterior, son a su parecer autoaplicativas, por tener en sí mismas su aplicación práctica, por engendrar, por el solo hecho de su expedición constitucional, la consiguiente afectación en las esferas, hipótesis y casos en ellas comprendidos.

---

<sup>44</sup> Burgoa, Ignacio. Ob. Cit. pag. 223.

Conviene ahora invocar las enseñanzas del jurista Carlos Arellano<sup>45</sup>, quien alude al concepto de la actualización de los efectos jurídicos, en aras de elaborar su propia definición de la naturaleza de la ley, en función a su aplicatividad. Para este experto, la norma jurídica contenida en una ley tiene una hipótesis de cuya realización depende que se produzcan consecuencias jurídicas. Respecto de las leyes autoaplicativas, al iniciarse la vigencia de las normas en ellas contenidas, se produce el fenómeno de que hay gobernados que inmediatamente derivan deberes jurídicos de tales normas o leyes. Por tanto, si esos deberes afectan las garantías individuales o sus derechos derivados de distribución competencial entre Federación y Estados, procede el juicio de amparo.

Los extremos de hechos contenidos en la hipótesis normativa se actualizan automáticamente (omitiendo precisar el citado autor cómo es que en la práctica forense esta “actualización automática” se verifica) sin que sea menester el acto de aplicación. Afirma Arellano que en tal situación, se puede interponer el amparo si la ley, en concepto del quejoso, es violatoria de garantías individuales o vulneradora del sistema de distribución competencial entre Federación y Estados.

Sin embargo, en relación a esta última aseveración, debemos estar atentos a la violación que se suscite conforme a lo que el autor denomina “en concepto del quejoso”, ya que pudiera existir discrepancia (y tal como lo veremos en el análisis del caso práctico, efectivamente existe) entre la valoración que realice el juzgador a este respecto y el perjuicio que afirme resentir el gobernado; cuestión que nos ocupa por ser trascendental en el presente estudio y que es precisamente parte toral de lo que se abordará en capítulos venideros. A su vez, el doctrinario considera leyes heteroaplicativas a aquellas que, por si solas, cuando se inicia su vigencia, no afectan la esfera de los gobernados, creando deberes a su cargo, o extinguiendo o transformando sus derechos, sino que es menester la aplicación de la norma jurídica mediante un acto de aplicación posterior.

---

<sup>45</sup> Arellano García, Carlos. El juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1999. pag. 580.

Explica Arellano que la expresión “hetero”, a manera de prefijo significa “otro”; ello quiere decir que la actualización de los efectos jurídicos de la ley, requieren que otro sujeto realice actos de aplicación. La Ley, por sí misma no produce efectos jurídicos inmediatos, requiere del acto de aplicación o de ejecución que actualiza los efectos jurídicos de la norma jurídica.

Desde la perspectiva del autor González Cosío<sup>46</sup>, la solución definitiva para las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, está establecida en la diferenciación de las mismas, en dos categorías: basta con que las leyes establezcan o contengan, en sí mismas, un principio de ejecución, para que se les considere como autoaplicativas y pueda ejercitarse contra ellas la acción de amparo; contrariamente, para el autor hay leyes que por su sola expedición no causan perjuicio ni lesionan intereses de particulares, sino cuando son propiamente aplicadas, a las cuales se les denomina heteroaplicativas.

El autor aclara que el citado principio de ejecución existe cuando la ley es “inmediatamente obligatoria.” Es decir, con su sola entrada en vigor se puede desprender el perjuicio, el cual constituye uno de los requisitos sine qua non para la procedencia del amparo.

Vemos la utilidad en la diferenciación invocada por el anterior tratadista, al incluir el concepto del principio de ejecución como base para la materialización de la aplicación y, por consiguiente, para la concretización del perjuicio. Consideramos que esta distinción teóricamente debiera facilitar la tarea de la definición autoaplicativa o heteroaplicativa de la ley, ya que ante la presencia de una norma que por la naturaleza misma de cómo es concebida, causa un agravio, resulta procedente desde su entrada en vigor, el ejercicio de la acción de amparo que aduce el quejoso. Me parece que una tarea legislativa de calidad permitiría atisbar con claridad el principio de ejecución en las normas: la forma en cómo el legislador

---

<sup>46</sup> González Cosío, Arturo. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. México, 2001. pag. 50.

borde la ley debe brindarle la pauta al quejoso para determinar si la citada norma le depara un perjuicio y si éste se suscita desde la entrada en vigor o no. La norma que meridianamente contenga un principio de ejecución palpable, permitiría que el juzgador pueda pronunciarse en relación a si existe o no una contravención a los postulados que en materia tributaria persigue la Carta Magna.

El doctrinario Alberto Sánchez Pichardo destaca que si no hay acto de aplicación de la ley que se considera inconstitucional, aún no existe la producción del agravio, y el amparo que se llegue a promover será improcedente hasta en tanto dicho agravio no se produzca por la ejecución de la ley.

Es así como distingue a las leyes heteroaplicativas, que bajo su concepto son aquellas que por su sola entrada en vigor no crean deberes u obligaciones para los gobernados, sino que requieren de un acto de autoridad posterior que aplique la ley, que actualice los efectos jurídicos de la hipótesis contenida en la norma jurídica.<sup>47</sup> Es de observarse que al igual que Arellano, este tratadista enfatiza lo relativo a la *actualización* de los efectos jurídicos para poder sustentar válidamente la aplicación de la ley.

Por otra parte, en contraposición de las leyes heteroaplicativas, Sanchez Pichardo analiza lo relativo a las leyes autoaplicativas, instituyéndolas como aquellas que crean obligaciones para los gobernados por el sólo hecho de entrar en vigor, sin que requieran de un acto de aplicación posterior. En tales casos, a decir de este autor, el particular puede interponer amparo en contra de la ley a partir de su entrada en vigor, porque desde ese momento, al serle obligatoria, incide ya en su esfera de intereses produciéndole un agravio<sup>48</sup>, si es que, en efecto, la ley en cuestión es inconstitucional (puntualizando que esto último será materia del estudio de fondo del amparo).

---

<sup>47</sup> Sánchez Pichardo, Alberto C. Los medios de impugnación en materia Administrativa. Editorial Porrúa. México, 1999. pag. 639.

<sup>48</sup> Idem, pag. 640.

Tomemos nota que este autor aborda respecto de la obligatoriedad de la norma, la incidencia que se genera en la esfera de “intereses” del gobernado. Valga hacer la acotación, con fundamento en la definición de este autor en específico, respecto a si esos intereses en la materia tributaria pudieran ser de índole, vinculada a, aunque no necesariamente eminentemente jurídica, dada la naturaleza particular y compleja del derecho impositivo. Habremos de explorar este aspecto a mayor profundidad, en el capítulo de la disertación que nos ocupa, destinado a ello.

Para Raúl Chávez Castillo la ley autoaplicativa es aquella que causa perjuicios al quejoso por su sola entrada en vigor sin requerir ningún acto posterior de aplicación o realización de la condición prevista en la norma para su individualización. Es decir, obliga al gobernado a un hacer o no hacer desde el momento mismo en que entra en vigor, debiendo efectuar su cumplimiento en forma espontánea, por lo que si estima que le causa perjuicio o le afecta de alguna forma su interés jurídico, estará en aptitud de reclamarla en amparo.<sup>49</sup>

Nuevamente estamos ante una definición que alienta al gobernado a impugnar una ley que “estime” le causa perjuicio o afectación en su interés jurídico desde su entrada en vigor, lo que hace palpable el problema que deriva del tema: ¿cómo asegurarse que esta estimación del perjuicio es presente y real? ¿Cómo saber si este agravio que se resiente es suficiente para lograr que prospere el amparo contra leyes?

El mismo docto refiere en lo que respecta a las leyes heteroaplicativas, que para que proceda el amparo indirecto se requieren cualquiera de los tres requisitos que se indican a continuación:

1) Que el acto de aplicación de ley, necesaria y forzosamente se efectúe en forma directa por una autoridad en sentido estricto;

---

<sup>49</sup> Chávez Castillo, Raúl. *El juicio de amparo contra leyes*. Editorial Porrúa. México, 2004. pag. 48.



2) Que el acto de aplicación, provenga de un particular que actúe por mandato expreso de la ley. En estos casos, el particular se reputa como auxiliar de la administración pública.

3) Que el propio quejoso, cuando del orden legal establecido aparece que la norma combatida debe ser cumplida imperativamente por él, a efecto de evitarse la imposición de sanciones o medidas coercitivas en su contra, aplicándola en su perjuicio.

Cabe destacar que en materia tributaria, a nuestra consideración, es posible encontrar la materialización de los tres requisitos de las normas heteroaplicativas:

1) Respecto al primer supuesto, éste puede generarse cuando la autoridad efectúa el cobro de un impuesto; por ejemplo: mediante el cobro del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos que los particulares pagan ante las oficinas gubernamentales.

2) En relación al segundo supuesto, éste puede suscitarse cuando un tercero sustituye las funciones del Estado, por obligación de ley; por ejemplo: el patrón que actúa como retenedor del Impuesto sobre la Renta respecto del impuesto que el trabajador está obligado a enterar.

3) En lo que refiere al tercer supuesto, éste puede configurarse cuando el quejoso está obligado a cumplir determinada obligación tributaria, so pena de hacerse acreedor a multa; por ejemplo: la obligación de personas físicas y morales de presentar la declaración anual de pago de contribuciones.

Sin embargo, aunque los tres requisitos de Chávez Castillo resultan esclarecedores en lo que a heteroaplicatividad de la norma se refiere, resulta importante destacar que el autor no nos brinda los requisitos, pautas o

lineamientos correspondientes a la detección de leyes autoaplicativas, lo que a nuestro parecer es precisamente de la problemática del tema.

Llama nuestra atención la reflexión que el autor Carrasco Iriarte<sup>50</sup> efectúa del tema, (y aprovechamos para destacar el hecho de que nuevamente un tratadista vincula la materia fiscal con la heteroaplicatividad de la norma), al referir: “Es de singular importancia destacar que en materia fiscal, cuando se trate de leyes heteroaplicativas, el sujeto pasivo de la relación jurídica impositiva puede tener dos momentos para interponer el amparo:

- a) Esperar a que los representantes de la Hacienda pública le apliquen las leyes, mediante determinación, mandamiento de ejecución o requerimiento de cumplimiento de obligaciones vinculado al impuesto o a la norma jurídica que se va a tildar de inconstitucional.
- b) El contribuyente se autoaplica la ley, por ejemplo: presentando la declaración de pago, vinculada al ordenamiento jurídico que se considera inconstitucional y a partir de ese momento empieza a configurarse el término de 15 días para presentar la demanda de amparo ante el juez de distrito. Aquí hay que estar alerta, dado que un tercero puede aplicar al gobernado la disposición jurídica que se estima inconstitucional, como sería una retención de impuestos, pues con esa situación le aplicaron la ley al sujeto pasivo de la contribución y, por tanto, empieza a correr el periodo de 15 días para formular la demanda de amparo.”

Finalmente, a fin de aportar ejemplos que ayuden a materializar ambos tipos de leyes, Raúl Chávez Castillo<sup>51</sup> facilita nuestra labor y lista una relación de normas respecto de las cuáles ha existido la necesidad de definir su naturaleza, o tal como el propio autor lo refiere, leyes respecto de las cuales “existió cierta confusión sobre su carácter”. Nos permitimos agregar a este desglose algunos otros criterios

---

<sup>50</sup> Carrasco Iriarte, Hugo. Ob. Cit. pag. 40.

<sup>51</sup> Chávez Castillo, Raúl. Ob. Cit. página 79.

que nos parecieron lo suficientemente trascendentes en la materia fiscal, para quedar detallados como sigue:

Leyes que se han considerado de naturaleza autoaplicativa

**RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).**

**Localización:** 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 572

**RENTA. EL ARTÍCULO TERCERO, FRACCIÓN III, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ENTRE OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.**

**Localización:** 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Mayo de 2007; Pág. 716

**COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.**

**Localización:** 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXIV, Julio de 2006; Pág. 5

**PREDIAL. LA PROPUESTA DE DETERMINACIÓN DE VALOR CATASTRAL Y NUEVO MONTO DEL IMPUESTO EMITIDA POR LA TESORERÍA DEL DISTRITO FEDERAL, LE IMPRIME A LA LEY LAS CARACTERÍSTICAS DE AUTOAPLICATIVA; POR TANTO, LA PERSONA QUE RECIBA ESE FORMATO OFICIAL E IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS JURÍDICOS EN QUE SE SUSTENTA, PUEDE PROMOVER EL JUICIO DE GARANTÍAS CUANDO TIENE CONOCIMIENTO DE DICHO ACTO, O BIEN, AL REALIZAR EL PAGO CORRESPONDIENTE.**

**Localización:** 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXIII, Enero de 2006; Pág. 985

**TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. POR SU NATURALEZA AUTOAPLICATIVA, LA LEY DE DICHO IMPUESTO PUEDE IMPUGNARSE EN EL PLAZO DE TREINTA DÍAS CONTADOS A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL GOBERNADO SE COLOCÓ EN EL SUPUESTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO.**

**Localización:** 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XX, Octubre de 2004; Pág. 2415

**IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, ES DE NATURALEZA**

**AUTOAPLICATIVA.**

**Localización:** 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XVII, Mayo de 2003; Pág. 74

**CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XXVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, QUE OBLIGA A LOS CONTRIBUYENTES QUE AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO CONTABAN CON AUTORIZACIÓN PARA DETERMINAR SU RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO, A HACERLO CONFORME A LAS DISPOSICIONES FISCALES CONTENIDAS EN EL CAPÍTULO VI, TÍTULO II, DE DICHA LEY, TIENE EL CARÁCTER DE AUTOAPLICATIVO.**

**Localización:** 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XVII, Junio de 2003; Pág. 952

Leyes que se han considerado de naturaleza heteroaplicativa

**PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. CUANDO SE RECLAMA EN AMPARO EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, SE REQUIERE QUE EL QUEJOSO DEMUESTRE HABER REALIZADO EXPORTACIONES DE LOS BIENES REFERIDOS EN LA PROPIA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002).**

**Localización:** 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XX, Septiembre de 2004; Pág. 350

**RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, 46, 47 Y 48 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉN EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, EN TRATÁNDOSE DE PERSONAS MORALES, SON DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA.**

**Localización:** 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XIX, Febrero de 2004; Pág. 1128

**RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES DE CARÁCTER HETEROAPLICATIVO.**

**Localización:** 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Diciembre de 2002; Pág. 14

**IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA REFORMA AL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFOS TERCERO Y CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, ES DE CARÁCTER HETEROAPLICATIVO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).**

**Localización:** 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Noviembre de 2002; Pág. 69

**IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN V, DE LA LEY RELATIVA, ES DE CARÁCTER HETEROAPLICATIVO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).**

**Localización:** 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Octubre de 2002; Pág. 193

**RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, AL PREVER QUE PARA QUE SEAN DEDUCIBLES LAS PÉRDIDAS ORIGINADAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y OTROS TÍTULOS VALOR, SE REQUIERE QUE ESA OPERACIÓN SE HAYA EFECTUADO CONFORME A LOS LINEAMIENTOS SEÑALADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, CONSTITUYE UNA NORMA DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA.**

Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Septiembre de 2002; Pág. 264

**VALOR AGREGADO. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE MODIFICA EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO RESPECTO DE LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS Y EXENTAS, ES HETEROAPLICATIVA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).**

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XI, Enero de 2000; Pág. 79

**RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, AL PREVER QUE PARA QUE SEAN DEDUCIBLES LAS PÉRDIDAS ORIGINADAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y OTROS TÍTULOS VALOR, SE REQUIERE QUE ESA OPERACIÓN SE HAYA EFECTUADO CONFORME A LOS LINEAMIENTOS SEÑALADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, CONSTITUYE UNA NORMA DE NATURALEZA HETEROAPLICATIVA.**

Localización: 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XVI, Septiembre de 2002; Pág. 264

**IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. CUANDO SE RECLAMA COMO HETEROAPLICATIVO, LA APLICACIÓN DEL TRIBUTO NO SE DA EN EL MOMENTO DE SU CAUSACIÓN SINO EN EL QUE SE PAGA, O NO SE ACREDITA CONTRA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA DECLARACIÓN RESPECTIVA.**

Localización: 9a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XIX, Marzo de 2004; Pág. 1395

**ACTIVO. EL ACTO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SE DEMUESTRA CON LA DECLARACIÓN ANUAL DEL EJERCICIO FISCAL Y NO CON DECLARACIONES PROVISIONALES MENSUALES.**

Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; X, Noviembre de 1999; Pág. 9

Con la ejemplificación anterior y de lo contribuido por cada autor, podemos obtener ciertos elementos valiosos para determinar la naturaleza de las normas.

Conforme a lo señalado en términos elementales por el Ministro Góngora, debemos estar atentos el momento en el que se cause el perjuicio, si meramente con la entrada en vigor, o con un acto posterior de aplicación. De las enseñanzas del maestro Burgoa, es importante tener presente lo mediato o inmediato de las consecuencias generadas o la afectación resentida. No hay que perder de vista el concepto de actualización de efectos jurídicos esbozado por Carlos Arellano y refrendado por Alberto Sánchez Pichardo. Finalmente, sirva también el principio de ejecución al que alude Arturo González Cosío para detectar el carácter autoaplicativo o heteroaplicativo de la ley.

Humildemente, podríamos intentar crear una acepción de cada ley, a partir de los elementos teóricos que han sido desarrollados por los autores:

- Autoaplicativa: Ley que contiene un principio de ejecución inmediato por el cual se depara un perjuicio desde la entrada en vigor, que actualiza en automático la incidencia de efectos jurídicos en la esfera del gobernado.
- Heteroaplicativa: Ley que crea obligaciones mediatamente, respecto de la cual se requiere la existencia de una ejecución para actualizar los efectos jurídicos en la esfera del gobernado.

### **i. Concepto de individualización condicionada e incondicionada**

El Ministro Gudiño Pelayo<sup>52</sup> hace referencia a las enseñanzas de un ilustre tratadista del derecho, en los siguientes términos:

---

<sup>52</sup> Gudiño Pelayo, José de Jesús. Introducción al Amparo Mexicano. Editorial Agata. México, 1995. pag. 148.

“El maestro Mariano Azuela hijo apunta una clasificación de las leyes, para los efectos de la procedencia del amparo, en dos categorías:

(...) leyes de individualización incondicionada que son aquellas que, aunque creadoras de situaciones jurídicas abstractas, no requieren de un acto condición para individualizar sus efectos, para concretizarlos en relación con persona determinada; en cambio, las leyes de individualización condicionada son de tal naturaleza que si un acto condición no es realizado, la situación jurídica general que engendran no beneficia ni perjudica directamente a ninguna persona en particular, porque ésta no quedó comprendida dentro de la hipótesis de aplicación de la ley por el sólo hecho de la promulgación de la norma.

Las leyes que doctrinalmente se conocen como autoaplicativas, son las que Mariano Azuela hijo ha denominado como incondicionales, y que, precisamente por su incondicionalidad, desde su promulgación afectan la esfera jurídica de los particulares al privarlos de derechos e imponerles obligaciones o cargas, las cuales les son exigibles desde luego. Como consecuencia estas leyes incondicionales o autoaplicativas son impugnables en amparo desde su promulgación.

(...)

Las leyes heteroaplicativas, o de individualización condicionada, no afectan de inmediato a ningún particular, sino hasta que se cumple la condición a que está sujeta su individualización, es hasta en ese momento que el particular se ve afectado en su esfera jurídica. “La condición, señala acertadamente Mariano Azuela hijo, puede consistir en un acto legislativo – la expedición de un reglamento necesario para que la ley adquiera individualización - o mediante actos administrativos o jurisdiccionales de aplicación de la norma.””

Consideramos imperativo destacar los postulados del Ministro Azuela, toda vez que los mismos han servido de base a diversos autores para definir la clasificación de leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, además de que las premisas de su teoría han sido acogidas en el análisis efectuado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, materia de estudio del siguiente apartado.

### 3. Distinción entre normas

#### i. Análisis efectuado por el Poder Judicial de la Federación

A fin de solventar la discusión en torno a la distinción entre las normas autoaplicativas y heteroaplicativas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia<sup>53</sup> que a continuación se transcribe:

**LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.** Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.

---

<sup>53</sup> Localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, página 5, de Julio de 1997, bajo el registro de tesis numero P./J. 55/97.



Amparo en revisión 2104/91. Corporación Videocinematográfica México, S.A. de C.V. 20 de febrero de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.  
Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1811/91. Vidriera México, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero.  
Secretario: Alejandro Sánchez López.

Amparo en revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.  
Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 662/95. Hospital Santa Engracia, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro Sánchez López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el siete de julio en curso, aprobó, con el número 55/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a siete de julio de mil novecientos noventa y siete.

Como se observa del criterio de referencia, el concepto de individualización constituye para la Corte un elemento de referencia objetivo para distinguir si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada. En este sentido, la condición es definida por el Pleno del más Alto Tribunal como la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, o lo ubicación del gobernado dentro de la hipótesis jurídica.

Me parece atinado destacar lo que los tribunales han considerado en relación a este tema: "Para los efectos del término y momento de impugnación de una ley a través del ejercicio de la acción constitucional de amparo, es posible distinguir

entre leyes que con su sola vigencia causen un agravio personal y directo a los particulares, de aquellos otros ordenamientos generales, imperativos y abstractos que requieren de un acto concreto de aplicación que afecte la esfera jurídica de los gobernados. Esta doble distinción de ordenamientos legales, que la doctrina de la materia y la propia jurisprudencia de los Tribunales Judiciales de la Federación ha denominado de leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, parte del supuesto formal de que, si una norma, por la naturaleza misma de los términos en que es concebida, no produce por sí sola un agravio, es lógico que contra ella sea improcedente el ejercicio de la acción de amparo pues, indudablemente, en esta hipótesis permanece ausente la causa próxima de la misma, en otras palabras, la presencia del perjuicio o daño individual, concreto y directo. De tal suerte que, una norma es autoaplicativa por contener en sí misma un principio de ejecución que se actualiza en el momento mismo en que entra en vigor, por tanto, es menester reafirmar la necesaria existencia de un agravio personal, actual y directo como presupuesto esencial de la procedencia del juicio de amparo. Esta concepción del acto *regla se formula, entonces, no por cuanto corresponde a considerar la ley como acto de autoridad (que evidentemente lo es) sino única y exclusivamente en razón a los efectos, mediatos o inmediatos, cuyas disposiciones contienen. (...)* Llevados dichos conceptos al caso específico de las normas tributarias, una ley conservará su característica de autoaplicatividad cuando, sin la necesidad de la existencia de un acto de autoridad posterior, la naturaleza de sus disposiciones obligue a los gobernados, cuya situación jurídica concreta coincide con la hipótesis normativa, a cumplir con las disposiciones en ella contenidas a través de un acto de ejecución propio, es decir, por medio del pago de un tributo. Distinto en el caso cuando, no obstante estar frente a una ley de naturaleza autoaplicativa, el primer acto de aplicación corre por cuenta de la autoridad administrativa encargada de vigilar su cumplimiento o, inclusive, se ejecuta por otro particular obligado a ello por la propia ley pues, ese solo hecho (requerimiento de un pago) viene a constituirse en el acto que actualiza el agravio personal y directo, dando a su vez con ello, inicio al término de quince días que consagra el contenido del artículo 21 de la Ley de Amparo, por lo cual, resulta entonces irrelevante el hecho de que se

pague o no la contribución exigida ya que, evidentemente, el solo requerimiento de pago viene a constituirse en el "primer acto de aplicación" necesario para su combate en amparo. En conclusión, no habiendo sido combatida una ley autoaplicativa durante el término de treinta días contados a partir de aquel en que se inicie su vigencia, el ejercicio de la acción constitucional de amparo ha de esperar hasta el momento en que exista un primer acto de aplicación de la misma; si esta ejecución corre a cargo del propio particular obligado por la ley, se requiere de la existencia material de dicho acto de aplicación para poder dar inicio al término de impugnación que al efecto consigna el artículo 21 de la Ley de amparo, siendo en el caso de una norma de naturaleza fiscal, el pago del tributo exigido, esto, por no existir aún requerimiento previo del pago."<sup>54</sup>

El Pleno de la Corte ha sido también el que ha dejado establecido que, por primer acto concreto de aplicación de la ley se entiende no ineludiblemente el que proviene de autoridad, sino que dicho acto específico de ejecución puede provenir ya de un particular que actúa por mandato expreso de la ley y que se reputa como tercero auxiliar de la administración pública, o bien, del propio quejoso, cuando del orden legal establecido aparece que la norma combatida debe ser cumplida imperativamente por dicho quejoso, a efecto de evitarse la imposición de sanciones o medidas coercitivas en su contra.<sup>55</sup>

La anterior aclaración deviene de utilidad a la materia fiscal que nos ocupa, ya que en este ámbito del derecho es usual que el propio contribuyente concurra a generar el acto (pago de la contribución) a fin de evitar hacerse acreedor de multas, recargos y/o actualizaciones.

---

<sup>54</sup> Tesis aislada de rubro: "LEYES. CONDICIONES DE PROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTIAS CUANDO EL PRIMER ACTO DE APLICACION CORRE POR CUENTA DEL AGRAVIADO", emitida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1989, página: 316.

<sup>55</sup> Tesis aislada de rubro: "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. INTERPRETACION DEL ARTICULO 73, FRACCION VI, DE LA LEY DE AMPARO.", emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989, Tesis: V/89, página: 161.

Finalmente, conviene atraer el criterio<sup>56</sup> de la extinta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que reflexionó acerca del acreditamiento del interés jurídico en las normas autoaplicativas y heteroaplicativas:

**LEYES, AMPARO CONTRA. EL INTERES JURIDICO PARA INTERPONERLO NO SE ACREDITA CON AFIRMAR QUE SE ESTARA BAJO SUS SUPUESTOS.**

La demostración de la afectación jurídica por un ordenamiento requiere que el quejoso acredite estar colocado, desde su entrada en vigor, bajo los supuestos que dicha norma contempla (cuando se reclama como autoaplicativa) o bien que su aplicación afecta sus intereses jurídicos (cuando se impugna como heteroaplicativa); luego entonces, no es suficiente el dicho del quejoso de que se colocará bajo su hipótesis y que, por tanto, se le aplicará, puesto que aunque ello aconteciera sería hasta que ocurriese lo uno o lo otro, y no antes, que esa ley afectara su esfera jurídica.

Amparo en revisión 1809/90. Wolfgang Vellnagel Buckmiller. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz.  
Secretario: Alejandro Sosa Ortiz.

Amparo en revisión 5491/90. José Rogelio Núñez Chaín. 3 de junio de 1991. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Diógenes Cruz Figueroa.

Amparo en revisión 780/93. Héctor Mireles Peña. 30 de agosto de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1231/93. Hilario Priego Reyes y otra. 18 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 208/94. Juan Nepomuceno Chapa y de Urquide y otros. 14 de marzo de 1994. Cinco votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: Daniel Patiño Pereznegrón.

Tesis jurisprudencial 9/94. Aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal, en sesión de once de abril de mil novecientos noventa y cuatro, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: Presidente en funciones Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Carlos Sempé Minvielle y Miguel Angel García

---

<sup>56</sup> Jurisprudencia localizable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 74 de abril de 1994, bajo el número de registro: 3ª./J. 9/94, página 17.

Domínguez, designado por el H. Pleno de este alto Tribunal para integrar la Sala en sustitución del Ministro José Trinidad Lanz Cárdenas.

Me parece que el contenido de esta jurisprudencia, emitida en una época anterior a la actual, es decir, concebida en la Octava Época, nos pudiera arrojar una conclusión prematura y equívoca en la disertación que estamos realizando, en relación a que obtener una distinción de las normas es tan simple como afirmar que por estar colocado, desde su entrada en vigor, bajo los supuestos que dicha norma contempla, estamos en presencia de una ley autoaplicativa; mientras que cuando haya una aplicación que afecte los intereses jurídicos estamos ante una ley heteroaplicativa.

Considero infructuosa tal consideración, ya que tal como los estudiosos del derecho invocados en el apartado correspondiente dejaron asentado, es necesario acreditar el interés jurídico mediante la demostración del perjuicio resentido, y la calificación de este requisito corresponde a expertos en la materia (Jueces), por lo que la evaluación de esta “colocación bajo los supuestos de la norma” en un tipo de ley, así como la “aplicación que afecta intereses jurídicos” señalado por la jurisprudencia de mérito respecto del otro tipo de ley, se torna en la práctica, más compleja que lo que el propio criterio llega a referir.

A mi parecer, las premisas de “estar colocado bajo los supuestos de la norma” o sufrir una “aplicación que afecte intereses jurídicos” resultan completamente subjetivas y particularmente difíciles de aterrizar a la realidad<sup>57</sup>. En materia tributaria, para proceder a su calificación, el juzgador debe puntualizar primeramente el contexto normativo en donde se encuentren inmersos los preceptos legales que se reclamen. Posteriormente debe estudiarse la estructura del impuesto o ley de que se trate, y finalmente debe analizarse la actividad específica del contribuyente en función de la ley que contenga el tributo. Es en esta especie de análisis secuencial que se suscitan las controversias y los puntos

---

<sup>57</sup> Al respecto, véase Rentería, Adrián. Discrecionalidad judicial y responsabilidad. Editorial Fontamara. México, 2002.

de polémica: mientras un juzgador puede considerar que derivado del contexto normativo existe “inmediatamente” una vulneración a la esfera jurídica del quejoso, otro puede considerar que la estructura de la ley no incide desde la entrada en vigor en la situación particular del impetrante de garantías.

Es por eso que nuestra postura ante el análisis efectuado por la extinta Tercera Sala de la Suprema Corte es que el mismo sirve de pauta para tener en cuenta al momento de buscar guías o parámetros para identificar una ley autoaplicativa respecto de una heteroaplicativa, pero de ninguna manera debemos quedarnos con esta distinción tan simplista y que no toma en consideración las vicisitudes que la materia tributaria acarrea.

No obstante lo anterior, sirvan de fundamento los criterios que con la evolución constante del derecho, y al transcurrir de los años, los órganos del Poder Judicial de la Federación han ido generando, a fin de obtener la siguiente distinción teórico-jurisprudencial:

→ Ley autoaplicativa (o de individualización incondicionada): Aquella respecto de la cual las obligaciones derivadas de la misma nacen con ella, independientemente de que no se actualice condición alguna.

→ Ley heteroaplicativa (o de individualización condicionada): Aquella respecto de la cual las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación.

#### **IV. Estudio de un caso problema específico: Costo de lo Vendido**

Toda vez que la inquietud de la que parte la presente disertación, surge de la premisa de considerar que es difícil identificar la naturaleza de la norma y por

de polémica: mientras un juzgador puede considerar que derivado del contexto normativo existe “inmediatamente” una vulneración a la esfera jurídica del quejoso, otro puede considerar que la estructura de la ley no incide desde la entrada en vigor en la situación particular del impetrante de garantías.

Es por eso que nuestra postura ante el análisis efectuado por la extinta Tercera Sala de la Suprema Corte es que el mismo sirve de pauta para tener en cuenta al momento de buscar guías o parámetros para identificar una ley autoaplicativa respecto de una heteroaplicativa, pero de ninguna manera debemos quedarnos con esta distinción tan simplista y que no toma en consideración las vicisitudes que la materia tributaria acarrea.

No obstante lo anterior, sirvan de fundamento los criterios que con la evolución constante del derecho, y al transcurrir de los años, los órganos del Poder Judicial de la Federación han ido generando, a fin de obtener la siguiente distinción teórico-jurisprudencial:

→ Ley autoaplicativa (o de individualización incondicionada): Aquella respecto de la cual las obligaciones derivadas de la misma nacen con ella, independientemente de que no se actualice condición alguna.

→ Ley heteroaplicativa (o de individualización condicionada): Aquella respecto de la cual las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación.

#### **IV. Estudio de un caso problema específico: Costo de lo Vendido**

Toda vez que la inquietud de la que parte la presente disertación, surge de la premisa de considerar que es difícil identificar la naturaleza de la norma y por

ende, lograr su eficaz impugnación, estimamos pertinente estudiar un caso que nos permita explorar esta problemática de manera objetiva y sobre todo, práctica.

A este respecto, en el presente apartado se realizará el análisis de un asunto que considero reviste particular importancia. Consiste en la deducción del costo de lo vendido, misma que marcó un parteaguas en el sistema tributario mexicano, al modificar la mecánica empleada por los contribuyentes en el cálculo de sus impuestos; específicamente en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta.

Para efectos de llevar a cabo el estudio que nos proponemos, basaremos la exposición del caso en la jurisprudencia por Contradicción de Tesis<sup>58</sup> emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y su ejecutoria, en julio de 2006, mediante las cuales se analizaron las consideraciones efectuadas por tres Tribunales Colegiados de Circuito al estudiar la improcedencia, decretada en función a la naturaleza de la ley, de los amparos resueltos por el Juzgado Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en contra del costo de lo vendido.

A fin de lograr lo anterior, inicialmente se brindará una sucinta exposición de la reforma del Costo de lo Vendido. Para ello, en primera instancia se explicará cómo es que el contribuyente obtiene su resultado fiscal, y la relevancia de las deducciones en la determinación de su base gravable; con ello, estaremos en posibilidad de comparar la forma en que anteriormente se efectuaba la deducción de las adquisiciones respecto de la deducción del costo de lo vendido que actualmente prevalece.

---

<sup>58</sup> Contradicción de tesis de rubro "COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS 29, FRACCION II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMO Y ADICIONO AQUELLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.", localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, de Julio de 2006, bajo el registro de tesis P./J. 89/2006, página 5.



Continuaremos con la disertación realizada por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos del Primer Circuito (es decir, del Distrito Federal), los cuales emitieron fallos contradictorios entre sí al resolver la segunda instancia relativa a la procedencia de los amparos en contra del costo de lo vendido. Finalmente analizaremos los elementos considerados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir mediante la citada jurisprudencia por Contradicción de Tesis, la naturaleza de la ley.

### **1. Breve antecedente de la reforma del Costo de lo Vendido**

El sistema de deducción denominado Costo de lo Vendido (también conocido como Costo de Ventas), surgió a través del *Decreto Legislativo por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo, y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso*<sup>59</sup>.

Para sustentar esta reforma tributaria, el Ejecutivo Federal<sup>60</sup> señaló que la incorporación del mecanismo para deducir el costo de lo vendido y no el sistema que había estado vigente hasta ese momento, relativo a la deducción de las compras, tenía como objeto simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, por lo que se proponía retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido, que hacía décadas estuviera vigente en nuestro país.

Como justificación para la aplicación del costo de lo vendido, se señalaba que el esquema anterior de deducción de compras, había surgido cuando la inflación llegó a dos dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Se consideró que en las condiciones económicas (inflación

---

<sup>59</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.

<sup>60</sup> Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona, Deroga y Establece Diversas Disposiciones Fiscales, y se Establecen Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso.

controlada en esos años) el país estaba en posibilidad de regresar al costo de lo vendido.

Con el propósito de ilustrar en qué consiste el régimen fiscal al que nos referimos, relativo a la determinación de uno de los elementos esenciales para determinar la base del impuesto sobre la renta, consistente en la deducción del costo de lo vendido, es oportuno describir:

- i. Cómo es que el contribuyente determina su resultado fiscal;
- ii. Cómo se determinaba la deducción hasta el 31 de diciembre del 2004; y finalmente
- iii. Cómo los contribuyentes se encuentran obligados a determinar sus deducciones a partir del 1º de enero del 2005.

#### **i. Determinación del resultado fiscal por parte de los contribuyentes, para efectos del Impuesto sobre la Renta.**

Toda vez que el Impuesto sobre la Renta es el tributo que grava la utilidad de los contribuyentes, éstos se encuentran obligados a determinar dicha utilidad acumulando sus ingresos y restando (vía la figura de la deducción) a los mismos, los gastos o costos en los que se haya incurrido para generar la utilidad, así como disminuyendo las pérdidas que se hubieran determinado en ejercicios previos. Esta mecánica<sup>61</sup> genera el resultado fiscal del contribuyente, el cual es

---

<sup>61</sup> Establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

**Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

(...)

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.

(...)

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

precisamente el que se toma en cuenta para pagar el Impuesto sobre la Renta, con la aplicación de una tasa del 28%.

El Impuesto sobre la Renta es un tributo que se paga anualmente, mediante la presentación de la declaración del ejercicio correspondiente, a más tardar el 31 de marzo del año de que se trate. Sin embargo, los contribuyentes se encuentran obligados por ley, a efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, mismos que se enteran a más tardar los días 17 de cada mes.

## ii. Deducción de compras vigente hasta el 31 de diciembre de 2004

Hasta el 31 de diciembre del 2004, para fines de determinar la base gravable del Impuesto sobre la Renta, las personas morales contribuyentes del tributo, podían deducir las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilizaran para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.<sup>62</sup>

La deducción de las adquisiciones o compras, era un sistema simple y sencillo, puesto que bastaba que el contribuyente demostrara la adquisición de la mercancía, el pago de ésta y que los comprobantes reunieran los requisitos fiscales correspondientes, para que en el ejercicio fiscal en que realizaba la compra, dedujera su importe. Consecuentemente, no era necesario llevar un método para valuar los inventarios ni identificar cuándo se vendía el producto adquirido, para estar en posibilidad de deducir su costo. La inflación y el efecto financiero de mantener un inventario no perjudicaban al contribuyente, puesto que

---

(...)

<sup>62</sup> Establecido en el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004:

**Artículo 29.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. (...)

II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores. (...)

las compras se deducían en el ejercicio fiscal en el que se llevaba a cabo la erogación correspondiente.

El régimen fiscal consistente en deducir las adquisiciones de mercancías era general, ya que todos los contribuyentes, personas físicas o morales sin distinguir el tipo de actividad que realizaban, esto es, industriales, comerciales o inmobiliarias, deducían en el ejercicio las adquisiciones de las mercancías que efectuaban. Asimismo, dicho régimen facilitaba su aplicación, toda vez que el concepto de adquisición de mercancías era claro y específico para cualquier contribuyente.

Finalmente, era un régimen fiscal que se consideraba atendía a la capacidad contributiva de los contribuyentes, puesto que permitía determinar la base gravable de este impuesto, considerando los ingresos y los gastos erogados en el ejercicio, dentro de los cuales, se incluían las adquisiciones de mercancías.

### **iii. Dedución del costo de lo vendido (a partir del 1º de enero del 2005)**

A partir del 1º de enero del 2005, como se ha venido mencionando, se eliminó la deducción de las adquisiciones de mercancías y, en su lugar, se incorporó la deducción del costo de lo vendido.<sup>63</sup>

La distinción toral entre ambos sistemas de deducción es que, mientras que en el régimen de deducción de adquisiciones de mercancías, la deducción se hacía precisamente en el ejercicio en que se erogaba (es decir, cuando se adquiría), en el caso del costo de lo vendido, estamos en presencia de un concepto que se configura como deducible hasta el momento en el que se enajenen los productos, lo cual torna el momento preciso de la deducción como indefinido.

---

<sup>63</sup> Establecida en el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2005:

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. (...)

II. El costo de lo vendido.

(...)

Lo señalado significa que el contribuyente no está facultado para efectuar de manera "inmediata" la deducción de las erogaciones que efectúa, sino que la difiere hasta el momento en que se acumula el ingreso con motivo de la enajenación de los bienes y/o la prestación de servicios que lleve a cabo. Es decir, no se empata la deducción al desembolso efectuado, sino al momento en que se perciba el beneficio (ingreso) de haber enajenado el bien o efectuado el servicio.

Las disposiciones transitorias<sup>64</sup> de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2005 establecieron que para determinar el costo de lo vendido los contribuyentes no podían deducir las existencias en inventarios que tuvieran al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, se les brindó la opción de acumular los citados inventarios (mediante la determinación del denominado "inventario acumulable"<sup>65</sup>) a fin de poder deducir el costo de lo vendido conforme enajenaran las mercancías. Esto es, toda vez que con la entrada en vigor de la reforma, existían adquisiciones respecto de las cuales el contribuyente iba a incurrir en gastos para su eventual enajenación, se brindaba la posibilidad de acumular esas adquisiciones de inventario, y así posteriormente deducirlo conforme a costo de ventas. De esta manera, se pretendía generar una especie de "efecto neto": se acumulaba el inventario que de otra manera no hubiera quedado considerado en el cálculo (por haber sido adquirido con antelación a la reforma) del resultado fiscal y posteriormente se deducía como costo de lo vendido (cuando se efectuara la enajenación).

La misma disposición transitoria señalaba que cuando los contribuyentes no ejercieran la opción de acumular los inventarios, quedarían obligados a considerar que lo primero que se enajenara era lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha. Por

---

<sup>64</sup> Fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 2005.

<sup>65</sup> Fracción V, ídem.

ello, como resultado de la entrada en vigor de la deducción del costo de ventas, a partir del ejercicio fiscal 2005 los contribuyentes quedaron además compelidos a llevar un sistema de control de inventarios y adoptar un método para valuarlos.

En virtud de todo lo anterior, se consideró que el nuevo régimen fiscal incrementaba el grado de complejidad en la determinación de la base del impuesto, a diferencia de lo que ocurría con el régimen de deducción de adquisiciones.

## **2. Incertidumbre suscitada en relación al momento oportuno de impugnación**

Toda vez que el sistema de deducción del costo de lo vendido representaba una modificación sustancial en la forma en que los contribuyentes en México determinaban la base gravable para el pago del Impuesto sobre la Renta, y que se consideró que la reforma no respetaba las garantías de equidad, proporcionalidad y legalidad que deben de prevalecer en las disposiciones tributarias, se hizo necesario para los gobernados la interposición del juicio de amparo en contra de los preceptos legales que se tildaban de inconstitucionales.

En el medio, entre los estudiosos de esta reforma, surgió la interrogante en relación al momento oportuno para la impugnación, tomando en cuenta que la misma presentaba alto grado de complejidad y que la modificación en el sistema de deducciones traía aparejada la configuración de situaciones que podían generar diversos momentos considerados como detonantes para la interposición de la demanda de amparo. Diversos abogados emitieron boletines mediante los cuales analizaban las opciones para presentar la demanda de garantías. A manera ejemplificativa, aludiremos a lo que un grupo de expertos<sup>66</sup> en la materia consideró necesario destacar, en relación a la oportunidad para acudir a solicitar el amparo y protección de la justicia federal.

---

<sup>66</sup> Bravo Fortoul, Mauricio, Morales García Jesús F., y otros. Costo de lo Vendido. Ortiz, Sosal, Yzusi y Cía, S.C. Asesores Fiscales. <http://www.cefa.com.mx/articulos/di41x01.html>; consultado el 12 de febrero de 2009.

El análisis mencionado incluía el estudio de las opciones para atacar la deducción del costo de ventas, entre las cuales destacaban:

- a) Mediante la declaración anual;
- b) A través de los pagos provisionales;
- c) Considerando la afectación por la sola entrada en vigor del decreto de reforma

Los autores incluyeron en su disertación los razonamientos lógico-jurídicos en los cuales sustentaban su postura, así como los argumentos de contra peso que estimaban pudieran servirle al órgano jurisdiccional que en su momento se encargaría del estudio de la procedencia de estos amparos, para desvirtuar la posibilidad de impugnar la reforma mediante esa circunstancia específica:

“a) Declaración anual

Existen en el foro, diversas opiniones en torno a que la verdadera afectación de la esfera jurídica de los contribuyentes, acontecerá hasta que se presente la declaración anual del ejercicio.

Dicha postura se basa en el hecho de que será efectivamente hasta la declaración anual cuando se podrá materializar un perjuicio impugnabile en vía de constitucionalidad, toda vez que las deducciones se toman hasta la declaración anual correspondiente al año de 2005, donde se verá reflejada la deducción como costo de lo vendido.

En esos términos, somos de la opinión que dicha postura tiene limitantes considerables, ya que en el momento de efectuar los pagos provisionales, en caso de haber optado por acumular los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004 se ve reflejado un *cambio cuantitativo*, derivado de la aplicación de las disposiciones de costo de lo vendido.

De lo anterior se desprende, que única y exclusivamente aquellos contribuyentes que utilicen las normas en comento, pero que no tengan que efectuar pagos provisionales, tendrán una oportunidad de impugnar las disposiciones en comento dentro de los 15 días

siguientes a la presentación de la declaración anual, de otra forma, la disposición en comento estaría consentida.

#### b) Pagos provisionales

Por otro lado, mes con mes, un contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, tiene que efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Para elaborar dichos pagos, se tiene que aplicar un factor y elaborar un cálculo, dentro del cual se encuentra la aplicación de las normas referentes al costo de lo vendido, cuando se ejerce la opción de acumular el inventario para poder tomar la deducción vía costo de ventas de los inventarios con los que contaban los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004.

En consecuencia, cuando un contribuyente entera el ISR mediante sus pagos provisionales, está aplicando e individualizando el sistema de costo de lo vendido, mismo que le genera un perjuicio desde el momento en que éstos se realizan, y no así hasta la declaración definitiva.

Como efecto inmediato del nuevo sistema, se establece que los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, debiendo considerar que lo primero que enajenan es lo primero que habían adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2005, hasta agotar las existencias.

No obstante ello, se establece la posibilidad de que los contribuyentes consideren como ingreso acumulable el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, caso en el cual podrán efectuar su deducción conforme vendan las mercancías correspondientes, como costo de lo vendido.

En esos términos, de ejercer la opción anteriormente mencionada, no cabría posibilidad alguna para combatir la constitucionalidad de las disposiciones en comento, ya que nuestros tribunales han emitido diversas jurisprudencias<sup>67</sup> en torno a la elección libre de una

---

<sup>67</sup> Al respecto, véase jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro y texto: “VALOR AGREGADO. LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA OPCIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 4o.-B DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, RESULTAN INOPERANTES (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de leyes fiscales que otorgan opción para tributar en diversos regímenes devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas deriva de un acto voluntario realizado por los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo un esquema alternativo de beneficio. En ese tenor, si el mecanismo regulado por el artículo 4o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado constituye un procedimiento simplificado



opción, donde han concluido que el ejercicio de la misma no conlleva la inconstitucionalidad de la norma contenida en dicha opción, ya que el régimen en el que se ubica el contribuyente fue optativo, y por ende la violación fue elegida libremente por el contribuyente.

c) Por su sola entrada en vigor

Consideramos que las normas que rigen la deducción del costo de lo vendido son de naturaleza autoaplicativa, es decir, que su aplicación no está condicionada a acción alguna por parte del contribuyente, y que las obligaciones nacen junto con el ordenamiento normativo, motivo por el cual, su perjuicio se materializa en el momento en el que la norma tributaria entra en vigor.

De esta manera, a través del juicio de amparo se puede impugnar el sistema de costo de lo vendido *sin complicar la defensa constitucional* con el ejercicio de opción alguna, para lo cual, los causantes tienen como plazo hasta el próximo 11 de febrero.

\* \* \* 2 de febrero de 2005”

(el énfasis es propio)

Nótese que de las líneas anteriormente transcritas, se advierte la alusión al concepto de un “cambio cuantitativo” con motivo de la reforma tributaria. Es decir, se hace obligado para los autores de este artículo, invocar el hecho de que con esta modificación en el sistema de deducciones, se incrementa económicamente la carga tributaria de los contribuyentes. Asimismo, derivado de la dificultad en la aplicación del costo de ventas, se recomendaba “no complicar la defensa constitucional” y acudir a solicitar el amparo con el carácter de autoaplicativo; esto es, dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la reforma.

---

opcional que puede aplicarse a elección de los contribuyentes para facilitar el cálculo del impuesto al valor agregado acreditable, resulta evidente que los argumentos sobre la inconstitucionalidad de dicha opción son inoperantes, ya que si los contribuyentes optan por aplicar el procedimiento previsto por el referido artículo 4o.-B para calcular el impuesto acreditable, eligiendo voluntariamente mantenerse dentro del mismo, con pleno conocimiento de los términos, condiciones y consecuencias de las normas que lo regulan en el momento en que se actualizó ese hecho, tales extremos suponen el consentimiento de las disposiciones jurídicas relativas en su integridad, tal como sucede con figuras procesales como el desistimiento de la acción intentada.”, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, con el número de registro P./J. 6/2007, de fecha febrero de 2007.

Como este boletín, existió una diversidad de comunicados por parte de estudiosos de la materia, que pretendían combatir el desconcierto e incertidumbre a fin de lograr la impugnación eficaz de la reforma. Tal como se observará en el apartado que nos ocupará en las siguientes páginas, la incertidumbre aludida llegó hasta el análisis efectuado por los tribunales del país, que culminó en la emisión de criterios contradictorios.

### **3. Análisis efectuado por los Tribunales Colegiados de Circuito**

A continuación se expondrán las consideraciones efectuadas en los tres asuntos que suscitaron la Contradicción de Tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual se definió la naturaleza de la reforma del costo de lo vendido. Dichos asuntos fueron los elegidos para fundar el análisis de la Corte, por haber sido denunciados por la Magistrada Presidenta del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien se encontraba facultada para ello, por ser parte legítima, de conformidad con el artículo 197-A de la Ley de Amparo<sup>68</sup>, al haber participado en uno de los criterios que contendían en la contradicción.

Ahora bien, para lograr nuestro cometido, primeramente se dará un breve antecedente de la demanda de amparo interpuesta. Posteriormente señalaremos el criterio emitido por el Juzgado de Distrito y concluiremos con el análisis

---

<sup>68</sup> **Artículo 197-A.-** Cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, los ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales o los magistrados que los integren, o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, la que decidirá cual tesis debe prevalecer. El Procurador General de la República, por sí o por conducto del agente que al efecto designe, podrá, si lo estima pertinente, exponer su parecer dentro del plazo de treinta días.

La resolución que se dicte no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los cuales se hubiesen dictado las sentencias contradictorias.

La Suprema Corte deberá dictar la resolución dentro del término de tres meses y ordenar su publicación y remisión en los términos previstos por el artículo 195.

efectuado por cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito encargados del estudio.

#### **i. Caso número 1**

Quejosa: **Icontech Mexicana, S.A de C.V.**<sup>69</sup>

Primera instancia: **Juzgado Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.**

Segunda instancia: **Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.**

#### **a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta:**

La quejosa de referencia presentó demanda de amparo reclamando la inconstitucionalidad de los artículos 29, fracción II, así como diversos preceptos adicionados en la Ley del Impuesto sobre la Renta que integran la Sección III del capítulo II correspondiente a las deducciones, denominado "Del Costo de lo Vendido" (artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I) y 123, fracción II; e igualmente el artículo tercero transitorio relativo al ejercicio de la opción de acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004..

La impetrante de garantías invocó diversos conceptos de violación, estimando que las disposiciones impugnadas eran de carácter **autoaplicativo**, ya que desde el inicio de su vigencia la obligaban a lo siguiente:

- A no deducir la compra de mercancías, sino el costo de las mismas en el

---

<sup>69</sup> Asunto radicado en primera instancia ante la Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal con el número de expediente 275/2005-A, y en segunda instancia ante el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con el número de expediente R.A 136/2005. Véase ejecutoria de Contradicción de Tesis de rubro "COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS 29, FRACCION II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA", localizable en el Semanario Judicial de la Federación, bajo el número de registro P./J. 89/2006, Tomo XXIV, de Julio de 2006.

ejercicio en que se acumularan los ingresos que derivaran de la enajenación de los bienes de que se tratara.

- A valuar los inventarios que se tuvieran conforme a alguno de los métodos reconocidos por la técnica contable, tales como: primeras entradas primeras salidas (conocido como PEPS, por su acrónimo), últimas entradas primeras salidas (conocido como UEPS, por su acrónimo), costo identificado, promedio y detallista.
- A no considerar los inventarios que tuviera hasta el 31 de diciembre de 2004, para determinar el costo de lo vendido en el 2005, debiéndose aplicar el método PEPS hasta que se agotaran, a menos de que se considerara dicho inventario como una partida acumulable.
- A determinar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, considerando el monto del inventario acumulable de cada año, en doceavas partes, y
- A realizar un inventario físico de existencia al 31 de diciembre de 2004, pudiéndose optar por utilizar el que se hubiera realizado hasta en los treinta días anteriores, debiendo valuar dicho inventario con el método PEPS.

**b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito:**

La Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal que conoció del asunto, desechó la demanda de garantías el 8 de febrero de 2005, por considerar que no existía acto concreto de aplicación de las normas impugnadas, al estimar que las mismas eran de naturaleza **heteroaplicativa**.

**c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito:**

Incotech, S.A de C.V. interpuso recurso de revisión del cual le correspondió conocer al Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mismo que en sesión de 27 de abril del 2005 confirmó la resolución impugnada que desechó la demanda de garantías, a la luz de las siguientes consideraciones:

- A su parecer, los preceptos legales eran de naturaleza **heteroaplicativa** ya que requerían de un acto de aplicación para que ocasionaran un perjuicio en la esfera de derechos de la quejosa.

- Respecto a los artículos 29, fracción II, que establece la deducción del costo de lo vendido y el 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece que el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, el Tribunal consideró que para que se actualicen las hipótesis de los preceptos legales, se requiere que se deduzca el costo en el ejercicio fiscal en el que se acumulen los ingresos.

- El Tribunal Colegiado estimó que las particularidades de la mecánica del costo de ventas requerían que se verificara el cierre del ejercicio de que se tratara.

- A su parecer, lo mismo aplicaba para lo establecido en el artículo 45-F que dispone que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento. Por su parte, el numeral 45-G del mismo ordenamiento legal establece que los contribuyentes podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios, como son: I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS); II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS); III. Costo identificado; IV. Costo promedio; y V. Detallista; que cuando se opte por utilizar

alguno de los métodos anteriores se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios fiscales, ya que estimó que para que se actualizaran las hipótesis de los preceptos legales, se requería que durante la vigencia de la ley se hubiera aplicado uno de los métodos señalados, pues cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se generara una deducción, ésta se debería disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

- Tocante a los artículos 45-H y 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta que cuando los contribuyentes se encontraran obligados a presentar dictamen de los estados financieros, deberían informarlo en la declaración del ejercicio; y cuando con motivo de la prestación de servicios proporcionan bienes, sólo se podrían deducir éstos en el ejercicio en el que se acumulara el ingreso. de tal suerte que para que se actualizaran las hipótesis de los preceptos legales, para la deducción del costo de las mercancías durante la vigencia de la ley, se requería que se hubiere informado de los estados financieros en el ejercicio fiscal correspondiente, o que se hubieren adquirido con motivo de la prestación de servicios.

- Como corolario, el Tribunal señalaba que del texto de los artículos 45-A y 45-H de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprendía que el costo de las mercancías que se pretendía deducir por el contribuyente se realizaría en el ejercicio en el que se acumularan los ingresos, así como que tratándose de la obligación de presentar dictámenes de los estados financieros éstos se informarían en la declaración del ejercicio fiscal. De ahí que al no haberse comprobado en el expediente, la existencia de tales ejercicios donde se aplicarían las normas de ese tipo, válidamente podía concluirse que las hipótesis legales de que se trataba no otorgaba a los artículos impugnados el carácter de norma jurídica autoaplicativa.

- De tal suerte que para que se surtieran los supuestos normativos contenidos en los preceptos tildados de inconstitucionales, se requería la existencia del acto de aplicación a través de los ejercicios fiscales correspondientes. En consecuencia,

al haber reclamado la quejosa los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I, así como el artículo tercero transitorio fracciones IV, V a IX y XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, se hacía evidente que la Juez había procedido acertadamente al concluir que en la especie se actualizaba la hipótesis de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, ya que no se había demostrado la existencia del acto jurídico al cual estaban sujetas las mismas, motivo por el cual, también fue correcto el sobreseimiento en el juicio decretado con fundamento en el artículo 74, fracción III, de la misma ley.

- El Tribunal Colegiado finaliza su análisis señalando que no era óbice para concluir en la forma en que se hizo, las pruebas documentales ofrecidas por la quejosa, entre las cuales se encontraban diversos formatos de registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En tanto que a su parecer ese material probatorio no acreditaba que se hubiera materializado la deducción de los costos de las mercancías enajenadas y las que integraban el inventario final del ejercicio fiscal, ni tampoco el sistema aplicado para realizar tales deducciones a la cual estaba condicionada la actualización de los supuestos contenidos en las normas legales atacadas.

## **ii. Caso número 2**

Quejosa: **Manitogo Refrigeración, S.A de C.V.**<sup>70</sup>

Primera instancia: **Juzgado Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.**

Segunda instancia: **Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito**

---

<sup>70</sup> Asunto radicado en primera instancia ante la Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal con el número de expediente 162/2005, y en segunda instancia ante el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con el número de expediente R.A 119/2005. Ídem.

### **a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta**

La persona moral mencionada, reclamó con el carácter de **autoaplicativo** el decreto de reforma, específicamente en cuanto al capítulo II, de las deducciones, sección III del título II denominado del "costo de lo vendido" que comprende los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil cinco, con sustento en los argumentos jurídicos de la misma índole que los mencionados en la exposición del caso número uno, enunciado en páginas anteriores.

### **b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito**

Con fecha 15 de febrero de 2005, la Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, desechó la demanda presentada por considerarla notoriamente improcedente, al estimar que las normas reclamadas tenían naturaleza **heteroaplicativa**, señalando que en tal condición era necesario demostrar el primer acto de aplicación de las mismas, lo cual no fue efectuado por la parte quejosa.

### **c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito**

Manitogo Refrigeración, S.A de C.V. interpuso recurso de revisión, del cual le correspondió conocer al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mismo que en sesión del 6 de abril de 2005, revocó la sentencia emitida por la Juez de Distrito, a la luz de las siguientes consideraciones:

- Estimó fundados los argumentos esgrimidos por la quejosa, en atención a que los artículos tildados de inconstitucionales (45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2005) eran a su parecer, de naturaleza **autoaplicativa**.



- De las constancias que obraban en los autos del expediente, el Tribunal Colegiado advirtió que la recurrente era una empresa que exhibió en el juicio de amparo copia de la declaración de impuestos presentada a través de medios electrónicos de ejercicios anteriores, la cual determina su resultado fiscal del ejercicio, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas que establece el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para obtener la base del tributo a la que le aplica la tasa correspondiente.

- La quejosa impugnó los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004, que entró en vigencia el 1º de enero de 2005.

- Al respecto, debe destacarse que la obligación establecida en los numerales referidos no está condicionada a actos cuyo ejercicio dependa de la voluntad de los contribuyentes, ya que en términos del decreto de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales podrán deducir el costo de lo vendido y no así las adquisiciones que realicen. Esto es, no es potestad de las personas morales el elegir si deducirán el monto de las adquisiciones o el costo de lo vendido, sino que, por el simple hecho de ser personas morales, podrán deducir el costo de lo vendido, sin que tengan que efectuar actos que dependan de su voluntad para actualizar en su perjuicio las hipótesis contenidas en el decreto reclamado, ya que invariablemente deberán deducir únicamente el costo de lo vendido.

- Como parte del análisis realizado, el Tribunal Colegiado destacó además que las normas tributarias de carácter sustantivo son ex lege, en tanto la vinculación y obligaciones surgen directamente de lo prescrito en la norma relativa, por lo que los artículos que reclamó Manitogo Refrigeración, S.A de C.V., establecieron un nuevo régimen o sistema de deducciones a cargo de los contribuyentes personas morales. Mismo que las obliga a determinar el costo de las mercancías que se

enajenen y las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos a predeterminados, entre otras cosas. Por lo tanto, si la quejosa, como persona moral que realiza actividades comerciales, efectúa deducciones por las compras que realiza conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, desde que son compradas y, desde la vigencia de los artículos reclamados lo podrá hacer, en su caso, hasta que las materias primas sean vendidas. Es evidente que se está en presencia de normas de naturaleza autoaplicativa, porque la obliga a sujetarse a un régimen fiscal en materia de deducciones, desde el momento de su vigencia y, por ende, afecta su interés jurídico.

- El estudio del Órgano Colegiado concluye afirmando que resulta incuestionable que los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta son de naturaleza autoaplicativa, porque el sistema creado en dichos preceptos genera a cargo de la quejosa, desde el 1 de enero del 2005 en que entraron en vigor, una carga u obligación que modifica el régimen de deducciones en materia de "costo de lo vendido", ya que la obligación (de deducir conforme al nuevo régimen y condiciones) surge en forma automática con su sola entrada en vigor, causando un perjuicio real en la esfera jurídica del gobernado, sin que sea necesario un acto posterior para que se coloque en la situación prevista por la norma.

### **iii. Caso número 3**

Quejosa: **Almacenes DC, S.A de C.V.**<sup>71</sup>

Primera instancia: **Juzgado Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal**

---

<sup>71</sup> Asunto radicado en primera instancia ante la Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal con el número de expediente 144/2005-A, y en segunda instancia ante el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con el número de expediente R.A 91/2005. Ídem.

## Segunda instancia: **Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primero Circuito**

### **a) Antecedentes de la demanda de amparo interpuesta**

La quejosa reclamó como **autoaplicativo** el decreto de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente sus artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y 225; así como diversas fracciones del artículo 3o. transitorio de la mencionada ley. Sus argumentos siguen la línea de impugnación mencionada en los dos casos previamente expuestos, con la salvedad de que este contribuyente en particular adujo conceptos de violación encaminados a demostrar la afectación resentida con motivo de la implementación de la deducción del costo de lo vendido, en las enajenaciones a plazo que efectúa (artículo 45-E, específicamente).

### **b) Sentencia emitida por la Juez de Distrito**

La Juez Octavo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal emitió acuerdo de fecha 11 de febrero de 2005 mediante el cual desechó por notoriamente improcedente la demanda de amparo, al estimar que los artículos reclamados no tienen carácter de autoaplicativos sino **heteroaplicativos**, que requieren, por ende, de un acto concreto de aplicación, que no se acreditó en el caso de mérito.

### **c) Análisis efectuado por el Tribunal Colegiado de Circuito**

Almacenes DC, S.A de C.V. interpuso recurso de revisión, del cual le correspondió conocer al Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mismo que en sesión del 17 de marzo de 2005, revocó la sentencia emitida por la Juez de Distrito, de conformidad a lo siguiente:

- A su parecer, los preceptos impugnados tienen el carácter de normas autoaplicativas, porque con su sola entrada en vigor afectan la situación jurídica de los gobernados que siendo contribuyentes obligados a pagar el impuesto sobre la renta, venían deduciendo el costo de lo vendido, al modificar los términos en los cuales debe realizarse esa deducción.

- Las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor desde el 1º de enero de 2005, adicionaron a las deducciones que podrá efectuar el contribuyente, el costo de lo vendido. Asimismo, dichas disposiciones modificaron el sistema mediante el cual se deducía éste, pues en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías, los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso.

- El Tribunal Colegiado sostuvo que si bien de los preceptos impugnados se desprende que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, deducirán el costo de éstas al cierre del ejercicio de que se trate; sin embargo, de los numerales impugnados, se advierte que a partir de su vigencia, esto es, a partir del 1º de enero del 2005, modificaron el mecanismo de deducción en el ejercicio fiscal que transcurría, pues anteriormente, los contribuyentes podían deducir el monto total del costo de lo vendido al momento de la enajenación de las mercancías, y con dichas reformas, en el ejercicio 2005, éstos deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que representara el ingreso percibido en el mismo respecto del total del precio de lo pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se tratara; además, su sola entrada en vigor modificó la situación jurídica del contribuyente, al adicionar los sistemas que debería adoptar para deducir el valor de la adquisición o enajenación de mercancías; para este Tribunal Colegiado era evidente que la adición de un nuevo sistema para deducir el costo de lo

vendido no estaba condicionado a un acto de aplicación para que se considerara que los preceptos impugnados le causaban perjuicio al gobernado, pues a su parecer, su sola entrada en vigor legitimaba al contribuyente que realizaba actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías a impugnar dichos preceptos.

- Por tanto, si las normas impugnadas generaban un perjuicio a la quejosa desde el inicio de su vigencia, en virtud de que creaban, transformaban o extinguían una situación concreta de derecho, éstas tenían el carácter de autoaplicativas.

- El Tribunal Colegiado tomó en consideración las documentales aportadas por la quejosa para acreditar su interés jurídico, entre las cuales se encontraban facturas de enajenaciones a plazo, copia certificada de recibo bancario de pago de contribuciones federales y copia de su acta constitutiva a fin de demostrar que la impetrante de garantías era una empresa que realizaba actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías.

- De tales documentales el Órgano jurisdiccional estimó que la recurrente encuadraba en el supuesto normativo previsto por los preceptos impugnados, pues era una persona moral que realizaba actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, que estaba obligada al pago del impuesto sobre la renta y que efectuó una enajenación a plazo y que en atención a las reformas impugnadas, en el ejercicio fiscal 2005 no podría deducir el monto total del costo de lo vendido en el momento de la enajenación, sino que tendría que deducirlo en la proporción que representara el ingreso percibido en dicho ejercicio, por tanto, a decir del Tribunal Colegiado de Circuito, con ello quedaba automáticamente comprendida dentro de la hipótesis de aplicación del artículo 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que la legitimaba para impugnar el mecanismo establecido en el resto de los preceptos impugnados, los cuales establecieron el sistema de deducción del costo de lo vendido.

- El Tribunal Colegiado concluyó que Almacenes DC, S.A de C.V. no sólo controvertió las disposiciones impugnadas con motivo de su primer acto de aplicación (en atención a la enajenación de plazo efectuada), sino también en su carácter de autoaplicativo (por el perjuicio resentido por la entrada en vigor del nuevo sistema de deducciones) por lo que no procedía el desechamiento decretado por la Juez de Distrito.

#### 4. Disparidad de criterios

Las resoluciones de Juzgado de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito que llevaron a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a atraer los asuntos y resolver la contradicción de criterios se resumen de la siguiente manera:

<b>Juzgado de Distrito</b>	Octavo D.F.	Octavo D.F.	Octavo D.F.
<b>Sentencia</b>	Desecha/es heteroaplicativa	Desecha/es heteroaplicativa	Desecha/es heteroaplicativa
<b>Tribunal Colegiado</b>	Séptimo D.F.	Cuarto D.F.	Noveno D.F.
<b>Sentencia</b>	Confirma/es heteroaplicativa	Revoca/es autoaplicativa	Revoca/es autoaplicativa

Asimismo, a manera de corolario del análisis de los Tribunales anteriormente vertido, consideramos de utilidad esquematizar los elementos de estudio más relevantes de los casos invocados:

<b>Asunto</b> <b>Elemento de estudio</b>	<b>Caso 1</b>	<b>Caso 2</b>	<b>Caso 3</b>
<b>Perjuicio resentido</b>	Desproporcionalidad en el reconocimiento de las deducciones	Desproporcionalidad en el reconocimiento de las deducciones	Desproporcionalidad en el reconocimiento de las deducciones
<b>Momento de afectación</b>	Con acto de aplicación	Con entrada en vigor	Con entrada en vigor y acto de aplicación
<b>Naturaleza de la norma</b>	Heteroaplicativa	Autoaplicativa	Autoaplicativa
<b>Existencia del acto reclamado</b>	Necesario	No necesario	No necesario
<b>Demostración del perjuicio</b>	No acreditado	Acreditado	Acreditado

Con este comparativo, se pone de manifiesto cómo es que tres asuntos que contenían esencialmente las mismas características, fueron resueltos de diversa manera. Lo preocupante del caso es que la inconsistencia entre los tribunales ocurre directamente en perjuicio de los gobernados.

Afirmo lo anterior, en virtud de que de conformidad a los artículos 197 y 197-A de la Ley de Amparo, fundamentos legales que regulan lo relativo a la existencia de criterios contradictorios por parte de las Salas de la Suprema Corte y de los Tribunales Colegiados de Circuito, respectivamente, las resoluciones que se dicten a este respecto no afectan las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los cuales se hubiesen dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias. Es decir que aquél que ejerció la acción de amparo inconformándose respecto a que una ley le causó perjuicio de determinada manera, y tuvo el infortunio de tener radicado su asunto con un juzgador que estimó que no existió el perjuicio en la manera en que el quejoso lo hizo valer, obtendrá una resolución en calidad de cosa juzgada que no será susceptible de

ser resarcida; no obstante la Suprema Corte de Justicia de la Nación llegare a coincidir, al momento de definir el criterio que prevalecerá al respecto, en que el perjuicio se concretaba en la manera en que el quejoso lo adujo.

Me parece que es necesaria una modificación a lo previsto en los artículos 197 y 197-A de la Ley de Amparo para suprimir lo relativo a que “la resolución que se dicte no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los cuales se hubiesen dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias.” No es posible que subsista una resolución que finalmente resulta contraria a lo expresamente señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, máximo Tribunal en nuestro país, encargado de dirimir controversias.

En el caso de Costo de Ventas, cuyo estudio pormenorizado efectuado por la Suprema Corte se verá en las siguientes páginas, se intentó evitar la disparidad de criterios a nivel nacional, mediante la suspensión del estudio por parte de los Tribunales Colegiados, de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la reforma, hasta en tanto el Alto Tribunal emitiera criterio al respecto, basado en la denuncia de contradicción de tesis que le fue sometida (que como ya se mencionó, será analizada en los siguientes apartados).

No obstante esto, a mi parecer esta “solución” llegó tarde: la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el acuerdo general número 13/2005<sup>72</sup> de fecha 07 de junio de 2005, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de junio de 2005, ordenando el aplazamiento de la resolución de los amparos en revisión en los que se impugnaron los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, para efectos de determinar la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la reforma.

---

<sup>72</sup> Acuerdo General número 13/2005, de siete de junio de 2005, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo al aplazamiento de la resolución de los amparos en revisión en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 16 de junio de 2005.



Señalo la extemporaneidad en esta determinación, ya que la oficialización de este acuerdo se hizo mediante la mencionada publicación en el Diario Oficial, hasta el 16 de junio de 2005. Tal como se puede advertir del desmembramiento de casos que se realizó en fojas precedentes, los Tribunales Colegiados de Circuito que resolvieron los criterios sujetos a contradicción de tesis emitieron sus resoluciones el 27 de abril de 2005, el 6 de abril de 2005 y el 17 de marzo de 2005, respectivamente. Es un hecho que en ese periodo de tiempo (marzo a junio de 2005) debió existir una multitud de casos en segunda instancia resueltos de "forma express" a lo largo y ancho de la república mexicana, los cuales para el momento en que la Corte ordenó el aplazamiento, ya eran desafortunadamente cosa juzgada.

Documentados públicamente únicamente podemos hacer referencia a los que formaron parte de la Contradicción de Tesis, en virtud de que alguna de las partes legitimadas (Magistrada Presidenta del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito) fue lo suficientemente proactiva como para denunciar la disparidad de criterios (recordemos que los artículos 197 y 197-A de la Ley de Amparo hacen referencia a una facultad, no obligación, que tienen determinados sujetos para denunciar la contradicción de tesis).

Esto a mi parecer fue un retroceso en la impartición de justicia: en una reforma tan representativa, tan importante, tan trascendente para el sistema tributario mexicano, los órganos del Poder Judicial de la Federación no pudieron siquiera ponerse de acuerdo en relación a cuándo era el momento en que se le deparaba el perjuicio a los quejosos con la reforma del Costo de Ventas. No obstante, éste era el momento en que se podía explotar la preparación con la que cuentan los jueces y magistrados de carrera judicial para efectos de emitir resoluciones que tuvieran un sustento jurídico que las respaldara y que resultaran congruentes entre sí, existió una incertidumbre para todos aquellos contribuyentes que acudieron al

juicio de amparo en este tema; y para el momento en que la Corte aplicó un freno al galimatías de criterios que surgió, fue muy tarde para algunos<sup>73</sup>.

Me parece que los órganos del Poder Judicial de la Federación, a través del Consejo de la Judicatura de la Federación, podrían llevar un control eficaz de las resoluciones emitidas a nivel nacional, que evitara la emisión desbordada de criterios dispares. Es decir, actualmente conforme a los multicitados artículos 197 y 197-A de la Ley de Amparo, son las partes las que incitan a la Suprema Corte de Justicia a conocer de las contradicciones de tesis que se generan. Sin embargo, pareciera ser que la alta carga de trabajo tuviera como consecuencia que los Tribunales Colegiados de Circuito no le den el sentido de urgencia a denunciar una contradicción, tras tener conocimiento respecto a que un par juzgador resolvió de manera diametralmente opuesta a lo resuelto por aquél.

Encontrándonos en la era de la informática, en donde hasta las listas de acuerdos de Juzgados y Tribunales pueden ser consultadas diariamente vía internet, pudiera considerarse la idea de enfocar esfuerzos en relación a los registros que se lleven de los asuntos, para mantener un adecuado control acerca del sentido en el que se está resolviendo, como mecanismo de consulta interna de los propios órganos del Poder Judicial de la Federación. Es decir, se podría evitar la emisión de criterios dispares si al momento en que se capturan los datos relevantes de un expediente radicado en el sistema de control que al efecto se lleve, se muestre el status de expedientes similares en la república y su eventual resolución.

---

<sup>73</sup> Tómese en cuenta que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ejercido la facultad de aplazar el dictado de resoluciones en casos considerados controversiales (v.gr. el multicitado Costo de Ventas y la reforma del Impuesto al Activo), con fundamento en preceptos que no están propiamente creados para tal fin, como resulta ser el artículo 37 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual refiere al aplazamiento de resoluciones de los juicios de amparo radicados, hasta en tanto se resuelva una controversia constitucional, siempre que las normas impugnadas en unos y otra fueren las mismas; así como con fundamento en el artículo 366 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establece la suspensión de procesos cuando no pueda pronunciarse la decisión, sino hasta que se pronuncie una resolución en otro negocio, y en cualquier otro caso especial determinado por la ley. Habría que cuestionarse la necesidad de que el aplazamiento por cuestiones como las que nos ocupan, resultara una obligación con fundamento jurídico propio, que colocara en tiempo y forma el freno al que nos referimos previamente.

De esta manera, no existiría tal demora en detonar una contradicción de criterios, puesto que el propio sistema informático alertaría al juzgador en relación a que existe un asunto resuelto por un símil suyo de determinada manera, lo cual le pudiera servir de guía u orientación para su propia resolución, o bien para denunciar la contradicción e impedir que continuara la emisión de criterios dispares.

Los litigantes hemos tratado de implementar lo que a mi parecer pudiera denominarse como una “denuncia de contradicción de criterios de facto”. Cuando tenemos algún criterio (sentencia) resuelto de determinada manera y algún asunto similar en trámite, es frecuente otorgar una copia en lo que se conoce en el argot como la vía económica, es decir, sin formalidades de presentación en oficialía de partes, a efecto de que el juzgador pueda percatarse de lo que está sucediendo (y cómo se está resolviendo) fuera de su recinto, con asuntos de igual naturaleza.

Si bien estas son prácticas acostumbradas, no culmina en una práctica obligatoria para el juzgador, por lo que nada como un eficiente control de resoluciones llevado por el propio Poder Judicial de la Federación, para evitar la incertidumbre entre los quejosos, al momento de esperar que recaiga la resolución derivada del ejercicio de la acción de amparo.

#### **4. Determinación de la Corte en relación a la naturaleza de las disposiciones relativas al costo de lo vendido - Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 27/2005-PL.**

Con el objetivo de poner fin a la emisión de criterios dispares a nivel nacional, la Corte atrajo los asuntos que fueron materia de la denuncia por Contradicción de Tesis y procedió a su estudio.

Primeramente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia se cercioró de que efectivamente se hubiera suscitado la emisión de criterios contradictorios por parte

de los Tribunales Colegiados de Circuito. Para ello, verificó la concurrencia de los siguientes supuestos<sup>74</sup>:

- a) Que al resolver los negocios jurídicos se hubieran examinado cuestiones jurídicas esencialmente iguales

El Alto Tribunal estimó el cumplimiento de este requisito, en virtud de que los Tribunales Colegiados de Circuito examinaron el punto concreto de derecho, consistente en el carácter o naturaleza de los artículos 29, fracción II, y 45-A a 45-I, así como el artículo tercero transitorio; todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir 1º de enero de 2005.

- b) Que la diferencia de criterios se hubiera presentado en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas

El Pleno consideró que este requisito se verificaba, toda vez que el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la improcedencia sometida a su conocimiento, confirmó el desechamiento de la demanda de garantías realizado por la Juez Federal, pues sostuvo que los artículos reclamados eran de naturaleza heteroaplicativa y no autoaplicativa, por lo que a su parecer debía necesariamente demostrarse el primer acto de aplicación. En cambio, los Tribunales Cuarto y Noveno, de la misma materia y circuito, fueron coincidentes en señalar que en los casos ante ellos planteados, los artículos cuestionados tenían carácter autoaplicativo, pues consideraron que afectaban la esfera jurídica de las partes quejas desde que iniciaron su vigencia.

La Suprema Corte advirtió que la postura asumida entre los mencionados

---

<sup>74</sup> Al respecto, véase la jurisprudencia de rubro “CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA”, localizable bajo el número de registro P./J. 26/2001 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, de abril de 2001, página 76.

Tribunales Colegiados resultaba contradictoria, pues mientras el primero de los señalados estimaba que los artículos que constituyen el costo de lo vendido eran de naturaleza heteroaplicativa, los otros dos consideraron lo contrario, es decir, que eran normas autoaplicativas.

c) Que los distintos criterios provengan del análisis de los mismos elementos.

La Corte destacó que aun cuando en el asunto de mérito existieron los mismos elementos y éstos fueron tomados en cuenta por los Tribunales Colegiados al dictar los fallos correspondientes, aquéllos resolvieron en sentido diverso, sustentando su fallo en razonamientos divergentes entre sí. Es decir, no obstante fueron reclamados ante dichos Colegiados los mismos preceptos de ley, los Tribunales involucrados adoptaron criterios discordantes al resolver sobre el mismo punto de derecho.

Ahora bien, una vez definido por la Corte que los criterios de Colegiados que le fueron sometidos a análisis, efectivamente resultaron discrepantes entre sí, el Pleno procedió a precisar en definitiva la naturaleza de los preceptos legales tildados de inconstitucionales, mediante el estudio que a continuación procederemos a condensar, a fin de invocar los aspectos que, a nuestra consideración, dieron mayor sustento y sustancia a su determinación:

**i. Análisis en relación al artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula la deducción del costo de lo vendido:**

- ✓ Con la reforma de mérito se retornó al sistema anterior de costo de lo vendido, lo que significó una variación inmediata en los sistemas utilizados para efectos contables y fiscales, ya que, por un lado, dejó de existir jurídicamente la deducción de adquisiciones y, por otro, se creó un mecanismo distinto de deducción para operarse hasta la enajenación de las mercancías, denominado deducción de costo de

lo vendido.

- ✓ Es decir, lo que hizo el legislador con la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1º de enero de 2005, fue extinguir y crear situaciones concretas de derecho en torno de un sistema de deducción con el que venían operando los contribuyentes personas morales: por un lado extinguió la deducción de adquisiciones y, por otro, creó el esquema de deducción de costo de lo vendido. No se trató sólo de cambiar un concepto, sino todo un conjunto de disposiciones relacionadas con la misma deducción que representan una totalidad o unidad sistémica regulatoria, que tiene la finalidad de calcular el costo de ventas.
  
- ✓ La reforma de la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **trae afectaciones automáticas en la esfera económica, contable y fiscal de los contribuyentes personas morales**, pues no solamente tienen que sustituir el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, también deberán modificar los principios contables por aplicar. Además, habrán de tener en cuenta, de estar en este supuesto, que la permanencia de las mercancías hasta el 31 de diciembre de 2004 en los inventarios existentes podría generar efectos fiscales, dada la inversión de compras de mercancías por el comerciante, o la inversión en la compra de materias primas y en productos semiterminados, por parte del industrial, incluyendo las erogaciones realizadas en el pago de la mano de obra, rentas, desgaste de maquinaria, etcétera, que son necesarios pagar por la producción de los artículos.

Me parece imperativo destacar el hecho de que la Corte alude a afectaciones no propiamente jurídicas para denotar el impacto sufrido por los contribuyentes; es decir, el Pleno se aparta de la concepción tradicional de la existencia de un perjuicio en la *esfera jurídica* para indicar la afectación que resienten los quejosos.

Tanto los tribunales como la Corte han sostenido que los perjuicios económicos o materiales no dan derecho a la interposición del juicio de garantías, en virtud de que pueden afectarse económicamente los intereses del individuo y no la esfera jurídica como tal<sup>75</sup>. Me parece que este enfoque basado en el análisis de transgresiones de índole alterna a lo jurídico es realmente útil en materias como la tributaria, en donde lo económico juega en papel preponderante.

Si bien existen juzgadores a los que personalmente conceptualizaría como progresistas, los cuales toman en consideración en sus resoluciones los aspectos que ya hemos mencionado (económicos, contables, fiscales, e incluso de otra índole), personalmente he tenido oportunidad de estudiar resoluciones de juzgadores más rígidos, cuya concepción de un perjuicio que no sea de naturaleza jurídica, sencillamente no existe. Considero que a este tipo de juzgadores es a los que apelan las autoridades hacendarias al rendir sus informes con justificación en contestación a las demandas de amparos contra leyes, ya que es casi obligado encontrar el apartado en dichos informes, en donde la autoridad le pretende restar o incluso nulificar cualquier valor al perjuicio que no sea eminentemente jurídico. Debemos pugnar en contra de este paradigma, para abrirnos al hecho de que existen afectaciones que trascienden de forma paralela a lo meramente jurídico.

- ✓ Existe una secuencia lógica de **impactos económicos, contables y fiscales** (nótese que nuevamente, la Corte hace alusión a impactos de índole no jurídica per se), que se generan de inmediato con la introducción del sistema de costo de ventas. Además, entre otras cosas, se obtiene que la diferencia fundamental entre estas dos deducciones es el momento de la

---

<sup>75</sup> Véase tesis de rubro y texto “PERJUICIO ECONOMICO, NO DA DERECHO A LA INTERPOSICION DEL AMPARO. Los perjuicios económicos o materiales que sufra o pueda sufrir una persona en virtud del acto reclamado no le da derecho a la interposición del juicio de garantías, puesto que pueden afectarse económicamente los intereses de un sujeto y no su esfera jurídica.”, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, con el número de registro I.8º.C.5.K, Tomo II de Agosto de 1995, pagina 582.

deducción, ya que el tratamiento fiscal vigente hasta diciembre de 2004, se efectuaba inmediatamente cuando se realizaba la compra del producto, mientras que el costo de lo vendido vigente a partir del 1º de enero de 2005, se llevará a cabo cuando se enajene el producto.

- ✓ Luego, es claro que no se requiere de algún acto de aplicación, sea del contribuyente o de las autoridades hacendarias, para que se individualice la disposición, porque tal condición del artículo 29, fracción II, al ser de actualización inmediata, se incorpora en la esfera jurídica de los sujetos pasivos de forma inmediata o automática. Lo anterior queda más de relieve si se toma en cuenta que el contribuyente, al entrar en vigor la norma, debe dejar de inmediato el sistema de deducción de compras y entrar al nuevo sistema de costo de ventas, lo cual trae aparejado **cambios en lo contable y en lo fiscal**. El precepto produce efectos jurídicos frente a los sujetos pasivos, por sí mismo, sin requerir un acto intermedio de aplicación.
  
- ✓ En virtud de lo mencionado, la Suprema Corte concluyó que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1º de enero de 2005, es una norma de carácter autoaplicativo, habida cuenta que vincula a los contribuyentes personas morales desde el inicio de su vigencia a cambiar el esquema de compras por el de costo de lo vendido, pues desde ese momento el legislador no solamente crea un nuevo sistema de deducción, sino también extingue el anterior de adquisiciones o compras. Además introduce disposiciones para efecto de determinar el costo de ventas, así como reglas tendientes a valuar los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004. El Alto Tribunal advierte que la individualización es incondicionada, puesto que el sistema de costo de lo vendido es consustancial al texto normativo. Es decir, el esquema nace con el artículo 29, fracción II, de forma incondicional, de tal manera que al iniciarse su vigencia se produce el fenómeno de que los contribuyentes personas morales, desde el 1º de enero de 2005, están obligados a acatar



inmediatamente la nueva mecánica que les impone la deducción hasta el momento de la enajenación de las mercancías.

- ✓ Luego, con la reforma del precepto en cuestión se cambió sustancialmente el sistema de deducción de los contribuyentes personas morales desde el momento de inicio de su vigencia, no únicamente el concepto de la deducción, de lo cual se concluye que el artículo 29, fracción II, es de naturaleza autoaplicativa, debido a que las personas morales contribuyentes que se ubiquen dentro de ese supuesto legal están obligadas a utilizar el sistema de deducción de costo de lo vendido a partir del 1º de enero de 2005.

**ii. Análisis en relación a los artículos 45-A a 45-G, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contienen la mecánica del costo de lo vendido:**

- Las obligaciones para determinar el costo de las mercancías enajenadas y del inventario final del ejercicio, bien sea por un sistema contable o por otro, no dependen de ninguna situación posterior a cargo de los contribuyentes o de las autoridades. Es decir, el deber de seguir un sistema u otro es inmediatamente obligatorio para los sujetos pasivos del tributo, pues se realiza por la existencia misma de la ley. En efecto, la obligación de determinar el costo de las mercancías y del inventario final del ejercicio surge desde que la norma inicia su vigencia, bien sea que los contribuyentes personas morales lo hagan conforme al sistema de costeo absorbente o siguiendo el método de costeo directo. Es decir, la norma impone a los contribuyentes la ejecución del sistema de costeo para efectos fiscales, sea uno u otro, sin que para ello sea menester algún acto posterior.

- Así, de manera incondicional, el artículo 45-A constriñe a las personas morales contribuyentes a determinar el costo de las mercancías enajenadas, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, lo que implica una sujeción ipso iure de los contribuyentes a cumplir los supuestos de la disposición, los que, a partir de ese momento tienen los deberes derivados de la norma de establecer el referido costo mediante el sistema de costo de producción (absorbente) con base en el costo histórico o predeterminado, o a través del costeo directo, tomando en cuenta la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación. Para la Corte, no hay duda entonces, de que los extremos de la hipótesis normativa se actualizan automáticamente, sin que sea necesario acto alguno que condicione su aplicación al caso concreto.
  
- El artículo 45-B está referido a los contribuyentes que realicen actividades comerciales consistentes en adquisición y enajenación de mercancías, sin someterlas a un proceso de producción. La imposición de cargas a este determinado sector de contribuyentes -comercializadoras- relativas a los elementos que deben tener en cuenta a fin de deducir el costo de lo vendido, consistentes en considerar únicamente el costo de adquisición de los bienes (fracción I), más los gastos incurridos para adquirir las mercancías y dejarlas en condiciones de venta (fracción II), tienen que ser acatadas indefectiblemente por los contribuyentes para efectuar la deducción del costo de lo vendido. En esta medida, la Corte estimó que esta disposición, por virtud de su sola vigencia, incide de manera incondicional en la esfera jurídica de las personas morales que realicen actividades comerciales, pues sin requerir de acto intermedio alguno quedan obligadas a satisfacer la carga impuesta por la norma consistente en determinar el costo de ventas considerando sólo los elementos aludidos. Continuó destacando el Pleno que la norma es de actualización inmediata, ya que desde la fecha de su vigencia legal y sin sujetar el cumplimiento de la obligación de determinar el costo de lo vendido para efectos de su

deducción a alguna condición, origina una afectación a los contribuyentes a los que está destinada. Lo que realmente implica es que los contribuyentes comerciales sólo tomarán en cuenta para la determinación del costo de las mercancías adquiridas o enajenadas, lo señalado en las dos fracciones siguientes. De esta manera, el mandato legal tiene que ver con lo que van a considerar los contribuyentes comerciales para determinar el costo de ventas.

- El artículo 45-C, en tanto establece cómo se compone el costo de lo vendido tratándose de personas morales distintas a las comerciales – por ejemplo, empresas fabriles - es, en esencia, igual que la norma anterior. Es decir, es una norma autoaplicativa, puesto que obliga y, por ende, causa perjuicio a esta clase de contribuyentes desde el momento mismo que inicia su vigencia. Esto es así, ya que todo contribuyente persona moral diferente al comercial automáticamente estará obligado -en abstracto- a determinar el costo de lo vendido únicamente con los elementos aludidos. A decir de la Corte, este artículo establece exigencias o requisitos para que los contribuyentes industriales determinen el costo de ventas o de lo vendido, produciéndoles una afectación de manera inmediata, por el sólo hecho de entrar en vigor, sin requerir para ello de ningún acto o condición.
- El artículo 45 F, señala que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio por un periodo mínimo de cinco ejercicios, el que sólo podrá variarse de acuerdo con los requisitos que fije el reglamento de la ley, disponiendo, finalmente, una prohibición tocante a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido. Lo anterior implica la imposición de una obligación consistente en aplicar el mismo procedimiento de determinación del costo de lo vendido por lo menos, por cinco ejercicios, sin que exista al efecto manera alguna para no materializar el deber indicado. La Suprema Corte estimó que la carga en cuestión nace automáticamente con la norma, y que

por lo tanto no requiere de acto alguno para que obligue a los contribuyentes a la aplicación del procedimiento durante el tiempo señalado

- A decir de la Corte, no existe duda respecto a que la individualización de las disposiciones que contiene el artículo 45-F resulta incondicional. Sus extremos se concretan de inmediato en las personas morales constreñidas a determinar el costo de lo vendido. La norma es, por ende, de naturaleza incondicional o autoaplicativa, ya que está creando situaciones concretas de derecho, relacionadas con un deber de hacer como uno de no hacer, que causan efectos de manera automática.
- Finalmente, el artículo 45-G contiene un catálogo de obligaciones en abstracto, que compelen de inmediato a los contribuyentes, no sólo a optar por alguno de los métodos de valuación de inventarios reconocidos por la técnica contable (PEPS, UEPS, costo identificado, costo promedio, detallista), sino además a emplearlos como lo dice el legislador, dependiendo del método elegido. La Sala concluye el análisis señalando que esto es así, desde que nace la norma sin que para causar efectos requiera de un acto condición a cargo de las autoridades, de los contribuyentes o de terceros, para que se aplique a tales situaciones concretas de derecho, lo que la torna autoaplicativa.

**iii. Análisis en relación al artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene la mecánica relativa a los inventarios de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004:**

- La fracción IV en un aspecto inicial, es de carácter prohibitivo, pues establece que los contribuyentes al determinar el costo de lo vendido, no podrán deducir las existencias en inventarios que tuvieran al 31 de diciembre de 2004. La Corte considera que ello se entiende porque hasta dicho año, la Ley del Impuesto sobre la Renta autorizaba a deducir el costo

de adquisición de las mercancías, aun antes de haberse enajenado. Entonces, como a partir de 2005 se sustituye tal deducción por la de costo de lo vendido en el ejercicio en que ocurra su enajenación, la ley no autoriza a deducir el costo de esos bienes al enajenarse. El propósito es impedir que el costo de adquisición de las mercancías se deduzca nuevamente, pues el efecto de la deducción ya se obtuvo en el ejercicio en el que se adquirieron los bienes.

- Ahora bien, tal prohibición, de como está redactada la disposición, deriva en su actualización inmediata, pues impide a los contribuyentes personas morales la referida deducción desde el momento mismo que inicia su vigencia. Se trata de una prohibición objetiva, puesto que nace con la disposición misma, lo que se explica porque se trata de inventarios que ya se hicieron deducibles vía compras. De tal modo, que si se pretendiera cambiar la deducción de compras por costo de lo vendido, ya no existiría deducción por aplicar al enajenar los inventarios que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de 2004 y, en consecuencia, la enajenación de dicho inventario representaría solamente un ingreso acumulable en su momento.
- La fracción IV, además, dispone que cuando los contribuyentes no ejerzan la opción señalada, deberán considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2005, hasta agotar sus existencias.
- Los referidos supuestos, a decir de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son de individualización incondicionada, puesto que surgen o se concretan de inmediato en la esfera de los contribuyentes con inventarios al 31 de enero de 2004, sujetándolos, desde el 1º de enero de 2005:

1) A la prohibición de deducir las existencias de inventarios a la primera fecha mencionada;

2) A ejercer la opción ya indicada, o bien;

3) De no optar por la acumulación de los inventarios, a considerar que lo primero que se vende en 2005 es lo primero que se había adquirido antes del 1º de enero de dicho año hasta agotar las existencias que había hasta el 31 de diciembre de 2004.

- Para el Pleno de la Corte resultó claro entonces que, desde que inicia su vigencia la fracción IV del artículo tercero transitorio, constriñe a los contribuyentes personas morales a no hacer o a hacer, creando, desde ese mismo momento, situaciones concretas de derecho que inciden en la esfera jurídica de los sujetos pasivos, tendientes a la valuación de los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004.
- En lo que respecta a las fracciones VI y VII del artículo tercero transitorio, que regulan lo respectivo a las enajenaciones a plazos y lo tocante a contratos de arrendamiento financiero, a decir de la Corte no cabe duda de que dichos imperativos afectan de inmediato a los contribuyentes, pues en cuanto nace la norma están impedidos para considerar deducible el costo de ventas de las mercancías en las enajenaciones a plazos, y para deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de 2004, por lo que atañe a quienes celebraron contratos de arrendamiento financiero.
- Partiendo de las consideraciones citadas, el máximo Tribunal concluyó que las normas analizadas, vistas tanto en lo particular como en su conjunto, son de naturaleza autoaplicativa, en virtud de que resultan obligatorias para los contribuyentes personas morales desde su entrada en vigor, independientemente de que la deducción que en su caso se tome no sea llevada a cabo sino hasta la declaración anual. Ello es así, pues disponen, por una parte, que los contribuyentes pueden deducir el costo de lo

vendido, por otra, previenen reglas y mecanismos para determinar tal deducción y, por otra, en la parte examinada de la disposición transitoria, especifican una diversidad de normas para valuar los inventarios que se tengan al 31 de diciembre de 2004.

#### **iv. Consideraciones finales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

- ❖ El producto final de todo este grupo de disposiciones tributarias federales, es el "costo de lo vendido" o "costo de ventas", que como deducción autorizada por el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá disminuirse del total de ingresos acumulables, junto con la participación de utilidades a los trabajadores, para obtener la utilidad fiscal, y posteriormente, quitadas las pérdidas, arribar a la base gravable o resultado fiscal.
- ❖ En este proceso, debe determinarse la deducción de costo de lo vendido conforme a los preceptos que se fueron analizando, mismos que desde el momento que iniciaron su vigencia obligaron a las personas morales contribuyentes a entrar a este nuevo sistema, creado por el legislador a partir del 1º de enero de 2005, así como a valuar sus inventarios de existencias al final del ejercicio de 2004, con todas las variantes que establece el artículo tercero transitorio.
- ❖ El esquema de deducción de costo de lo vendido, se basa en un mecanismo para mantener la deducción pero hasta el momento de la enajenación de mercancías, con lo cual se dio un giro sustancial al sistema que se venía utilizando hasta el 31 de enero de 2004, en que se facultaba al contribuyente a realizar deducciones al momento de las adquisiciones de mercancías.

- ❖ En consecuencia, si en el ejercicio fiscal de 2004 a los contribuyentes personas morales del impuesto sobre la renta se les permitía la deducción de compras y para el ejercicio fiscal de 2005 (y subsecuentes) se prevé la deducción hasta el momento de la enajenación de las mercancías, aplicando al efecto el sistema de costo de lo vendido, provocándose un cambio sustancial a través de los preceptos reclamados, **debe concluirse que las normas examinadas son de naturaleza autoaplicativa o de individualización incondicionada, porque los contribuyentes (personas morales) que se ubiquen dentro del sistema del impuesto sobre la renta están obligados a su observancia, pues desde el momento del inicio de su vigencia deben realizar el cálculo del tributo respectivo conforme a las nuevas disposiciones.**

## V. Problemática en la práctica forense

### 1. En función de la discusión doctrinal

A nuestro parecer, la problemática ligada a la definición de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la ley tributaria que el quejoso estima violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, va mas allá de lo que los autores se han propuesto de manera doctrinal.

Espinoza Barragán subraya en su obra el hecho de que la Ley de Amparo establece claramente la improcedencia de la acción constitucional de amparo contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso<sup>76</sup>. A su parecer,

---

<sup>76</sup> Artículo 73.- El juicio de amparo es improcedente:

(...)

V.- Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso;



- ❖ En consecuencia, si en el ejercicio fiscal de 2004 a los contribuyentes personas morales del impuesto sobre la renta se les permitía la deducción de compras y para el ejercicio fiscal de 2005 (y subsecuentes) se prevé la deducción hasta el momento de la enajenación de las mercancías, aplicando al efecto el sistema de costo de lo vendido, provocándose un cambio sustancial a través de los preceptos reclamados, **debe concluirse que las normas examinadas son de naturaleza autoaplicativa o de individualización incondicionada, porque los contribuyentes (personas morales) que se ubiquen dentro del sistema del impuesto sobre la renta están obligados a su observancia, pues desde el momento del inicio de su vigencia deben realizar el cálculo del tributo respectivo conforme a las nuevas disposiciones.**

## V. Problemática en la práctica forense

### 1. En función de la discusión doctrinal

A nuestro parecer, la problemática ligada a la definición de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la ley tributaria que el quejoso estima violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, va mas allá de lo que los autores se han propuesto de manera doctrinal.

Espinoza Barragán subraya en su obra el hecho de que la Ley de Amparo establece claramente la improcedencia de la acción constitucional de amparo contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso<sup>76</sup>. A su parecer,

---

<sup>76</sup> Artículo 73.- El juicio de amparo es improcedente:

(...)

V.- Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso;

“en cuanto a esta hipótesis no se han dado debates de trascendencia, pues resulta lógico y justificado concluir que si un acto de autoridad no ocasiona un agravio personal y directo en perjuicio del gobernado, es decir, una afectación a su interés jurídico o al derecho objetivo que en su favor está tutelado en alguna norma, dicho gobernado no debe ser autorizado legalmente para impugnar o combatir ese acto de autoridad; en todo caso esta facultad le corresponde a la persona a quien sí agravia de manera personal y directa el mandamiento autoritario”<sup>77</sup>. Difiero de la aseveración que el autor realiza a este respecto, ya que a mi parecer el debate de trascendencia se suscita diariamente en la tarea que Jueces, Magistrados y Ministros realizan, al analizar si efectivamente existe el interés jurídico con el que el quejoso solicita ante ellos el amparo y protección de la justicia federal. Y es precisamente la calificación que realice el juzgador en razón de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa, la fase inicial para la determinación respecto a la existencia del agravio que invoca el impetrante de garantías.

De manera teórica tal vez pudiéramos afirmar de manera absoluta que ante la falta de afectación al interés jurídico no existe un derecho que restaurarle; sin embargo, ¿qué pasa cuando llevamos tal cuestión a la práctica forense? ¿Es igualmente sencillo el análisis en torno al perjuicio resentido como requisito de procedencia del amparo?. De manera abstracta, podríamos estimar que la fracción V de la Ley de Amparo resuelve la cuestión: ante la falta de interés jurídico, no hay materia de amparo. Pero, ¿qué sucede cuando un quejoso afirma que determinada ley tributaria le depara un perjuicio? Si un juez y su superior jerárquico confirman la falta de existencia de ese perjuicio, parecería ser que el debate efectivamente es fútil; empero, si un juez estima que no existe interés jurídico y el Tribunal Colegiado afirma lo contrario, ¿resultaba entonces tan claramente desestimable el medio de defensa, con sustento en la citada fracción que establece la improcedencia del juicio de garantías?

---

(...)

<sup>77</sup> Espinoza Barragán, Manuel Bernando. Juicio de Amparo. Editorial Oxford. México, 2006. página 101.

Estimo conveniente invocar los estudios efectuados por Lozano y Vallarta<sup>78</sup>, quienes sostuvieron el criterio de que sólo procede el juicio de amparo en contra de leyes cuando éstas han sido ejecutadas; ambos consideraron que solamente se puede hablar de la existencia del acto reclamado en el caso de que se dé un acto concreto de ejecución de la ley.

Lozano señalaba a este respecto:

No basta la existencia de una ley anticonstitucional que viole una garantía individual. Mientras la ley no se ejecuta o aplica, debe considerarse como letra muerta, a nadie ofende ni causa perjuicio y sería vano intentar un recurso para prevenir su aplicación simplemente posible. La ley adquiere una existencia real y produce sus efectos cuando se aplica a un caso particular; en consecuencia, sólo entonces hay una persona ofendida y esta tiene el derecho de defenderse contra la aplicación actual de la ley(...)

Por su parte, Vallarta sostuvo la improcedencia del juicio de amparo en contra de leyes, con el mismo argumento de Lozano consistente en que antes de ser puestas en práctica las leyes violatorias de la Constitución, no se genera un acto concreto reclamable; por ello, dejó escrito:

Es un requisito esencial de la demanda de amparo, que se precise un hecho especial y determinado, que constituya el acto reclamado (...). Quien pretendiera que los tribunales declararan en términos generales y sin aplicación a un caso especial la inconstitucionalidad de una ley u orden de una autoridad; menos aún, quien solicitara se le eximiera de obedecerlas antes de que se le hubiese exigido su cumplimiento, aunque fuesen notoriamente anticonstitucionales, pediría lo que los tribunales no pueden conceder (...)

Como se puede apreciar, estos tratadistas, considerados como dos de los pioneros del derecho de amparo en México, no concebían el juicio de garantías en contra de lo que hoy conocemos como leyes de naturaleza autoaplicativa. Aunque estas teorías datan del siglo XIX, considero que conservan un rasgo útil y vigente

---

<sup>78</sup> Lozano, José María y Vallarta, Ignacio Luis, citados por Prieto Díaz, Raúl Antonio. Ley, inconstitucionalidad y juicio de amparo. Iure Editores. México, 2004. página 141.

para la problemática actual: la necesidad de un acto de aplicación para demostrar la existencia del interés jurídico en el amparo. Me parece que los postulados de estos autores llevan implícita la posibilidad de facilitar la labor de los tribunales, ya que con la demostración indefectible de un acto de aplicación, y por consiguiente del concomitante perjuicio, no se le estaría solicitando a los tribunales “algo que no puedan conceder”, sino que su tarea se acotaría a definir específicamente si en efecto, el acto de aplicación le depara un perjuicio al quejoso, como éste afirma.

González Cosío asegura que tanto la doctrina como la jurisprudencia han contribuido para dar una *solución definitiva*<sup>79</sup> del problema de las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, y la solución a su parecer, ha sido establecer la diferenciación de estas dos categorías de leyes, en función de la existencia de un principio de ejecución en la norma. Para el autor, basta con que las leyes establezcan o contengan en sí mismas el citado principio de ejecución, para que se les considere como autoaplicativas y pueda ejercerse contra ellas la acción de amparo desde su entrada en vigor. Para completar su exposición, paralelamente afirma que es posible entender mejor la distinción porque hay leyes que por su sola expedición no causan perjuicio ni lesionan intereses de particulares, sino cuando son propiamente aplicadas, es decir, las heteroaplicativas.

Ahora bien, no deja de llamar la atención que así como el autor afirma que se ha dado la solución definitiva al problema, reflexiona en relación a que la determinación correcta de cuándo una ley lleva un principio de ejecución se ha manejado con un criterio demasiado elástico e impreciso, por lo que existe la necesidad de un criterio fijo y objetivo que ponga al quejoso a salvo de interpretaciones subjetivas. Me pregunto, ¿cómo se puede aseverar que hay una solución definitiva al problema, si los criterios que sirven de base para dicha solución se consideran defectuosos?

---

<sup>79</sup> González Cosío, Arturo. Ob. Cit. pág. 50.

A mi parecer, esto nos inclina a pensar que doctrinalmente la distinción entre leyes autoaplicativas y heteroaplicativas queda diáfananamente conceptualizada; pero en la realidad, en la vida jurídica cotidiana, el asunto presenta aristas que están vinculadas a la apreciación que el juzgador tenga del asunto, lo cual indudablemente acarrea percepciones diversas que culminan con inseguridad para el quejoso. Y tal como lo señala el Ministro Góngora Pimentel, “en los asuntos jurídicos existe un elemento impredecible, no sujeto a valoraciones previas, que puede dar lugar a un número ilimitado de variantes a una institución cuya estructura ha sido “fijada” por la doctrina. Ese elemento es, claro está, el hombre.”<sup>80</sup>

Si bien es cierto que el juzgador resuelve lo que se le plantea, en función de la pretensión que le fue sometida por el quejoso, también es cierto que deben existir parámetros definidos en el radio de acción del examinador. Con esto no me refiero a imponerle sanciones o quedar sujetos a quejas administrativas por emitir criterios con tal disparidad como sucedió en el Costo de Ventas. Personalmente tengo la firme creencia de que el juzgador debe tener libertad en el estudio que realice, y en el raciocinio que plasme en sus resoluciones, a efecto de que su función sea realmente efectiva. Mi comentario va dirigido a que debe procurarse una actualización técnico-académica constante y sobre todo uniforme, para los oficiales (Secretarios, Jueces y Magistrados) del Poder Judicial de la Federación, a efecto de que cuenten con las mismas herramientas de análisis al momento en que son sometidos a su consideración asuntos tan controversiales, polémicos y complejos como resultó ser la reforma del Costo de Ventas.

Tal vez esto contribuiría a determinar con mayor facilidad y precisión el momento de afectación de normas tributarias complejas y de esta manera evitar la discrepancia de criterios. Entendiendo claramente la afectación y el momento en que ésta se suscita, resultaría más fácil abordar la cuestión de fondo y así determinar si existe o no una contravención a la Carta Magna.

---

<sup>80</sup> Góngora Pimentel, Genaro David. El Derecho que tenemos: la justicia que esperamos. Editora Laguna. México, 2000. página 130.

No obstante lo anterior, me parece que es evidente que aunque no hay una fórmula legal mágica<sup>81</sup> para solucionar de tajo la problemática que hemos venido abordando, ya que esto está sujeto a valoraciones subjetivas y enraizadas en el grado de conocimiento y la perspectiva que cada juzgador tenga, sí es posible efectuar una labor tripartita conjunta que sirva de frente común: por lo que hace al legislador, su labor debe consistir en emitir leyes claras y precisas (que pudieran sustentarse en la investigación constante de académicos especializados en temas

---

<sup>81</sup> El análisis conforme a derecho comparado tampoco pareciera brindarnos la solución. Se afirma esto, ya que en la Iniciativa de adición de la fracción VII Bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, suscrita por diputados de diversos grupos parlamentarios, publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, número 2714-VIII, el martes 10 de marzo de 2009, se señala que la regla general en el mundo parece consistir en que los particulares no pueden ejercer un medio de control constitucional en contra de una ley fiscal por su mera expedición y sólo pueden intentar dicha vía contra los actos de las autoridades fiscales cuando éstas vulneran derechos fundamentales. Para sustentar lo anterior, se enuncia la situación particular de ciertos países: por lo que hace a Estados Unidos de América, la Suprema Corte de Justicia de ese país resolvió que los particulares no tenían derecho a ejercitar acciones en contra de leyes que establecían tributos. El fallo a favor de un contribuyente implicaría una invasión de poderes, ya que las decisiones en torno a la recaudación son de naturaleza política y no jurídica. Dicha intervención sólo es justificable en caso de que el demandante acredite estar inmerso en peligro, injurias o maltratos derivados de la ley, de lo contrario, no es posible otorgar beneficios en esta materia. Lo anterior, se debe a que la sentencia a favor de un contribuyente implicaría que los demás buscaran seguir la misma ruta, con la finalidad de obtener los mismos beneficios, lo que redundaría en un detrimento de las finanzas públicas. En ese sentido, la materia tributaria es considerada como una garantía pública y no de cada particular. En Francia, cuando la ley fiscal está en proceso en el parlamento francés, uno de sus miembros o el presidente de la república puede acudir al Consejo Constitucional para que éste decida sobre la constitucionalidad de la ley fiscal. Sin embargo, una vez que la ley fiscal ha entrado en vigor, ésta no puede impugnarse por inconstitucional. En España, el órgano encargado de estudiar la constitucionalidad de las leyes es el Tribunal Constitucional, el cual lo puede hacer a través de dos vías (que son equiparables a las acciones de inconstitucionalidad y controversias constitucionales): la primera es el recurso de inconstitucionalidad, que de conformidad con lo dispuesto en la Constitución española lo puede interponer el presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta diputados, cincuenta senadores o los órganos colegiados ejecutivos de las comunidades autónomas; y la segunda, es la cuestión de inconstitucionalidad, que puede presentar un órgano judicial cuando dentro de algún juicio considere que la interpretación de la norma es necesaria para resolver la controversia planeada. Las sentencias de ambos recursos tienen efectos generales y los particulares no se encuentran facultados para interponer los recursos de inconstitucionalidad. Por nuestra parte, encontramos que en Venezuela, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo, cuyo inicio de funciones data del año 2000, está facultada para conocer la acción de control directo y abstracto de constitucionalidad de normas y actos con fuerza de ley abierta a cualquier persona sin necesidad de invocar un interés especial y sin que operen plazos de caducidad (arts. 335 y 336 de la Constitución.) En Brasil, se atribuye a los gobernados un derecho subjetivo de defensa, con carácter de instrumental, a favor de los derechos que se destinan a proteger, oponibles a la actuación ilegítima del poder público, mediante la institución o cobranza de impuestos que le afecten de algún modo. En Ecuador, el Tribunal Constitucional fue creado en 1996. Durante su periodo de existencia, ha expedido numerosas resoluciones de control de constitucionalidad de leyes o normas con fuerza o función de ley; de entre ellas destacan pocas de carácter tributario y es de anotar que la temática afrontada no ha sido muy amplia. Esto es, en algunos casos el control se ha contraído a normas de menor jerarquía, especialmente de carácter reglamentario. En relación a lo señalado respecto a Venezuela, Brasil y Ecuador, véase Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2007; así como Nogueira Alcalá, Humberto. La jurisdicción constitucional y los Tribunales constitucionales de Sudamérica en la Alborada del siglo XXI. Editorial Porrúa. México, 2004.

jurídicos), cuya aplicación por parte de los contribuyentes sea fácilmente realizable, de manera que en caso de que ésta le afecte de alguna manera, sea sencillamente demostrada por el quejoso y advertida por el juzgador. Por lo que hace al gobernado, con apoyo del litigante en el que se respalde, procurar en la medida de lo posible la demostración de la afectación o la incidencia en la actualización de los supuestos de la ley en su ámbito particular, a fin de aminorar cualquier evaluación falible del juzgador, y facilitar con ello su tarea. Y finalmente, por lo que hace al juzgador: estar atento al alcance de lo demostrado y peticionado por el quejoso.

Al plantearse lo relativo a las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, Rabasa<sup>82</sup> aporta una idea que me parece altamente enriquecedora. Afirma este autor que no hay que hacer clasificaciones difíciles y especiosas de las leyes para separar las que pueden ser objeto del juicio que se promulga, de las que sólo pueden serlo cuando se aplican en casos particulares. Destaca que tal distinción no tiene base en los preceptos de la Constitución. El jurista puntualiza que lo mismo que contra cualquier acto de autoridad, el juicio no puede iniciarse sino a petición de parte legítima; es decir, la parte a quien la ley agravia y solo es parte agraviada el individuo a quien la ley ofende en un derecho que surge de la Constitución.

Considero que podríamos extraer como aprendizaje de este postulado el hecho de que no debe existir una distinción que en todo caso dificulte la demostración del perjuicio que el gobernado afirma resentir, y que igualmente entorpezca la labor del juzgador de impartir justicia. Me parece que todo juzgador debe pugnar por mantener distancia de formalismos que no atiendan a la protección de las garantías tuteladas por la Carta Magna.

Conviene comentar que el profesor Noriega<sup>83</sup> establece que para definir lo que él denomina como la importante y trascendental cuestión respecto a las leyes autoaplicativas, deben satisfacerse dos requisitos fundamentales. El primero, de

---

<sup>82</sup> Rabasa, Emilio. El juicio constitucional. Editorial Porrúa. México, 1969. página 287

<sup>83</sup> Noriega, Alfonso citado por Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. Ob. Cit. pag. 121.

orden teórico, consiste en encontrar la fórmula que con objetividad proporcione los elementos necesarios, estrictamente técnicos, para determinar el momento en que se actualiza o individualiza el perjuicio; el segundo debe satisfacer un interés práctico para que la fórmula que fije el criterio pueda aplicarse fácilmente a la realidad, eliminando en lo posible las confusiones. Juventino V. Castro hace lo propio, y refiere a la necesidad de determinar cuándo y bajo qué requisitos puede considerarse una ley autoaplicativa.<sup>84</sup>

Nótese que de los autores que abordan el tema de las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, existen aquellos que inclinan gran parte de sus esfuerzos hacia las primeras (cómo identificar las leyes autoaplicativas, si efectivamente deparan un perjuicio desde su entrada en vigor, si su individualización es incondicionada, entre otras cuestiones). Esto nos hace resaltar la cuestión relativa a que la ley heteroaplicativa pareciera acarrear tal grado de complejidad para la demostración del perjuicio: se impugna una norma con motivo del acto de aplicación. Ya corresponderá al juez resolver si ese acto de aplicación efectivamente viola la norma fundamental.

## **2. En función de la complejidad de la materia tributaria**

A decir de Margáin Manautou, el derecho tributario es quizás la rama más compleja del Derecho, pues la solución o regulación de todo problema no siempre está dentro de sus disposiciones, sino muchas veces en las del Derecho Común.<sup>85</sup>

Coello Cetina explica que las normas tributarias son las que en una mayor proporción se controvierten con motivo de la entrada en vigor, lo que en su opinión se justifica por la constante modificación del marco jurídico respectivo, incluso por el impacto que tiene en la esfera jurídica de los gobernados la legislación tributaria, ya que considera que las disposiciones que la integran son las que con

---

<sup>84</sup> Castro, Juventino V. Ob. Cit. página 125.

<sup>85</sup> Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa. México, 2004. página 13.



motivo de su entrada en vigor afectan la esfera jurídica de los contribuyentes en un mayor número de ocasiones, por lo que en virtud de ello y con el fin de evitar a la brevedad la correspondiente afectación patrimonial, a su parecer es notoria su continua impugnación a través del juicio de amparo.

Contrariamente a lo afirmado por este autor, me parece que en ocasiones el quejoso "opta" por intentar el amparo atribuyéndole al carácter de autoaplicativa a la norma, aun sin tener la certeza de ello, con la intención de no consentir la misma. No obstante que existe el criterio<sup>86</sup> relativo a que una norma autoaplicativa puede ser impugnada como tal, vinculada a su primer acto de aplicación, en ocasiones no es posible empatar ambos supuestos; es decir, no es posible generar el acto de aplicación (por ejemplo, efectuar el pago del impuesto) dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor, para demostrar el perjuicio y de esta manera procurar mayor sustento al ejercicio de acción de amparo que se solicita. Ahora bien, para el momento en que se resuelva el medio de defensa interpuesto, pudiera ser demasiado tarde para intentar nuevamente la acción de amparo, de la forma en que a consideración del juzgador que resuelva, se debía haber solicitado inicialmente.

Recuérdese lo sucedido con Incotech Mexicana, S.A de C.V.: la empresa intentó la acción de amparo considerando que la reforma del costo de ventas le afectaba desde la entrada en vigor. La Juez de Distrito consideró lo contrario y desechó el amparo interpuesto. Posteriormente el Tribunal Colegiado confirmó la resolución afirmando que la ley requería de un acto concreto de aplicación (en ese caso, la

---

<sup>86</sup> Al respecto, véase la tesis de rubro y texto "**LEYES AUTOAPLICATIVAS. AMPARO CONTRA.** Para que resulte de observancia la hipótesis jurisprudencial relativa a que las leyes autoaplicativas en todo caso pueden ser combatidas en los quince días siguientes al del primer acto de aplicación, es requisito indispensable que el amparo se enderece contra el acto de aplicación, combatiendo a través de él las disposiciones legales que lo funden y que el quejoso estime inconstitucionales, pues entender lo contrario sería tanto como hacer nugatorio el principio de distinción entre una ley de naturaleza autoaplicativa y otra de carácter heteroaplicativo (que para causar afectación requiere un acto de aplicación), dejando asimismo sin efecto lo previsto por el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo, ya que de esta manera cualquier ley podría ser impugnada dentro del término de quince días a que se refiere el artículo 21 de la ley de la materia, sin combatir en relación a ella un acto de aplicación, aun cuando éste exista."; localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, de Julio de 1994, tomo XIV, de Julio de 1994, página 655.

presentación de la declaración anual con motivo del cierre del ejercicio) y que por lo tanto resultaba improcedente la acción de amparo. Ulteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue la encargada de señalar, aproximadamente año y medio después, que contrariamente a lo afirmado por la Juez de Distrito y por el Tribunal Colegiado encargados del estudio de ese asunto, la norma tenía naturaleza autoaplicativa; no obstante, para Incotech Mexicana esta determinación por parte de la Corte resultó tardía e infructuosa, toda vez que su asunto ya era cosa juzgada.

En esta disciplina jurídica se debe estar atento a lo que es, por una parte, el nacimiento de la obligación tributaria y, por la otra, la determinación y entero de un crédito fiscal. A este respecto, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, disposición de suma relevancia en la materia, establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales; es decir, la obligación tributaria nace en el momento en que el contribuyente se coloca en el supuesto previsto por la ley como causa generadora del tributo, lo cual puede acontecer con el inicio de la vigencia de una ley, o con la determinación y pago del impuesto.

Como hemos mencionado en párrafos precedentes, en el caso objeto de estudio en la presente disertación, la Juez de Distrito consideró que con la entrada en vigor no se le deparaba perjuicio a los quejosos, sino que era necesaria la determinación y pago del impuesto mediante el cierre del ejercicio, es decir, con la presentación de la declaración anual.

Contrariamente a lo afirmado por la Juez, los otros dos Colegiados que estudiaron la segunda instancia de estos asuntos, concluyeron que existía una afectación con la entrada en vigor de la reforma, lo que implica que para ellos la presentación de la declaración anual, con motivo del cierre del ejercicio fiscal, únicamente constituía en ese caso la consecuencia de la obligación tributaria, mas no el nacimiento en sí de la misma.

Nos hemos cuestionado por qué es importante definir la naturaleza de la norma tributaria impugnada y la respuesta atiende a razonamientos de orden práctico: para determinar en qué momento se le ocasiona al gobernado un perjuicio cierto y directo en su esfera jurídica, lo que se encuentra íntimamente vinculado a desentrañar cuándo el agraviado debe ejercer la acción constitucional, es decir, de qué término dispone para ello.

En la ejecutoria mediante la cual se resolvió lo relativo a la reforma del Costo de lo Vendido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció en el sentido de la diferenciación que se hace entre la ley autoaplicativa y la ley heteroaplicativa, es fundamental en el juicio de amparo, porque de esa distinción dependen consecuencias muy importantes: una de ellas es que tratándose de una ley autoaplicativa hay varias oportunidades para promover la demanda en su contra. Así, reconoce que puede promoverse en cuanto entra en vigor, dentro de los 30 días siguientes, pero si transcurre ese término y no se promueve el juicio de garantías, afirma que no se perjudica el afectado, pues tendría que esperar un primer acto de aplicación, que no necesariamente puede venir de una autoridad, sino de cualquier persona, un tercero o el propio quejoso, que introduce esa aplicación; entonces, a partir de ese primer acto de aplicación el afectado puede promover el juicio de amparo en el plazo de 15 días.

A este respecto me parece importante destacar que el problema toral se suscita (y a lo que nosotros hemos enfocado nuestros modestos esfuerzos en la presente disertación), cuando se impugna como autoaplicativa una norma que finalmente es calificada por la Suprema Corte como heteroaplicativa o viceversa, en virtud de que impugnar una norma tributaria tildándola de autoaplicativa y ligándola a un acto de aplicación equivale a mi parecer a conferirle unilateralmente lo que personalmente denominaría como un carácter híbrido, con la intención de esquivar cualquier posibilidad de desechamiento de la demanda de garantías. Me parece que no es la manera más pulcra de interponer el medio de defensa, pero a su vez reconozco que los litigantes de amparo se inclinan por esto, ante la incertidumbre

de lo que pueda resolver el juzgador. Y en relación a esto, nuevamente resulta útil otra reflexión del Ministro Góngora Pimentel: “las motivaciones humanas pueden ser tantas que no es posible preverlas; porque aquellos que toman las decisiones, pueden reaccionar de muy diversas maneras.”<sup>87</sup>

El problema, insisto, es imputarle naturaleza autoaplicativa a una norma que finalmente puede ser considerada como heteroaplicativa (o a la inversa), por aquél que estará encargado de su análisis, ya que el quejoso siempre estará expuesto a que el juzgador concluya y determine que no existe el perjuicio que se afirma sufrir. De ahí que la posibilidad de acudir a solicitar el amparo y protección de la justicia federal, con la materialización y demostración del correspondiente acto de aplicación, sea vital para el ejercicio de la acción.

En la ejecutoria de la Contradicción de Tesis del Costo de lo Vendido<sup>88</sup>, el Pleno de la Corte enfatiza la complejidad de las normas tributarias y desde mi particular punto de vista, pareciera ser que esto es precisamente lo que la orienta a calificar de autoaplicativa la reforma, al reconocer que existe dificultad para definir si los preceptos que la integran son de aplicación condicionada o incondicionada:

Un elemento determinante a considerar en esta clase de problemas es la complejidad de las normas que conforman el sistema de leyes impositivas y si ésta impide discernir con claridad su carácter autoaplicativo o heteroaplicativo. Luego, cuando se está, como en la especie, frente a un sistema derivado de una reforma integral al mismo, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, ha de atenderse al núcleo esencial, de aquí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo.

Lo peculiar o singular del caso, es que la deducción de costo de ventas constituye un sistema complejo que incide en la determinación del resultado fiscal o base gravable, razón por la que, para examinar la procedencia del juicio de amparo indirecto en lo que corresponde a la naturaleza de las normas, debe atenderse a la norma nuclear que es la

---

<sup>87</sup> Góngora Pimentel, Genaro David. Ob. Cit. página 131.

<sup>88</sup> Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 27/2005-PL. Íbidem.

definitoria de todo el sistema deductivo, sin perjuicio de que pudiera producirse otra causal de improcedencia.

En tales condiciones, resulta que cuando se reclama el sistema de costo de lo vendido en su carácter autoaplicativo, no es necesario que el gobernado se sitúe dentro de cada una de las hipótesis que el mismo contempla en su normatividad, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta que venía deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, para que esté en aptitud legal de combatir cada uno de los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de lo vendido, habida cuenta que, como antes se expresó, por la complejidad e íntima relación del nuevo sistema deductivo, está obligado a acatarlo desde la iniciación de la vigencia de la ley reformada.

La propia Corte reconoce el carácter árido de la materia, por lo que me parece acertado pensar que la impugnación de una norma tributaria, sustentada en el correspondiente acto de aplicación, facilitaría la tarea calificadora y de análisis de los órganos del Poder Judicial de la Federación.

Como ya hemos mencionado, el sistema del costo de lo vendido fue denominado como autoaplicativo. Ciertamente es que la Corte justificó su determinación con diversidad de razonamientos; sin embargo, a mi parecer el factor concluyente para considerar como autoaplicativa la reforma fue ese carácter complejo que en diversidad de ocasiones se le atribuye en la ejecutoria. Es por ello que, ante la incertidumbre de qué tan sencilla o compleja eventualmente será tildada una norma, es a mi parecer conveniente decantarse, en la medida de lo posible, por la generación del acto de aplicación, que facilite la demostración del perjuicio.

Es por esto que, aún en las normas autoaplicativas en donde por virtud de la entrada en vigor de la norma, existe una afectación que no es necesario demostrar mediante el correspondiente acto, pugna por aún así acreditar en la demanda el acto de aplicación en el plazo de los 30 días de la entrada en vigor, en virtud de que esto disminuye la posibilidad de que un juzgador desestime una demanda por falta de interés jurídico.

### 3. En función de la esfera jurídica versus la esfera económica (o de otra índole)

Tal como fue enfatizado en el apartado relativo a las conclusiones que llevaron a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a aseverar que las normas del costo de lo vendido son de naturaleza autoaplicativa, es pertinente recordar los elementos que el Pleno tomó en cuenta para su análisis.

En reiteradas ocasiones, la Corte no tuvo reparo en puntualizar que la reforma traía impactos y afectaciones automáticas:

- a) en la esfera económica de los contribuyentes personas morales
- b) en la esfera contable de los contribuyentes personas morales
- c) en la esfera fiscal de los contribuyentes personas morales

Parte del razonamiento que el juzgador puede llegar a sustentar para desechar una demanda de amparo, es considerar que no existe interés para promover la demanda por no existir afectación en la esfera jurídica del gobernado.

Ahora bien, toda vez que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, resulta evidente que la misma puede llevar a vincularse con otras disciplinas, ligadas al origen pecuniario de la obligación, tales como la económica, contable, financiera, entre otras.

Tradicionalmente, los tribunales<sup>89</sup> se han distinguido por seguir una línea conservadora en este sentido, segregando cualquier afectación que no tenga una

---

<sup>89</sup> Al respecto, véase la jurisprudencia de rubro y texto “**INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.** El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación

connotación eminentemente jurídica en la esfera del individuo<sup>90</sup>, al estudiar lo relativo al interés jurídico. No obstante, es de destacarse que la propia Corte tomó en consideración aspectos que no surgen propiamente del mundo de lo jurídico, al analizar lo relativo a la naturaleza autoaplicativa del costo de ventas.

---

no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho.”, con número de registro 1a./J. 39/2006, localizable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, de Julio de 2006, página 65.

<sup>90</sup> Al respecto, véase la tesis de rubro y texto **“RENTA. LAS OBLIGACIONES DE DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO, ATENDIENDO A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO A LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, Y DE LLEVAR UN CONTROL CONFORME AL SISTEMA DE INVENTARIOS PERPETUOS, EN SÍ MISMAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005)**. Las disposiciones aludidas prescriben la obligación a cargo de los contribuyentes de determinar el costo de lo vendido y de llevar inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Ahora bien, la carga mencionada se traduce en una obligación de carácter administrativo, a través de la cual se lleva un control minucioso de los activos de la empresa, misma que puede repercutir en la obligación fiscal sustantiva, toda vez que dicho esquema contable permite determinar la ganancia obtenida en las ventas correspondientes, para lo cual resulta necesario que, de manera permanente, se lleven libros de acuerdo con las existencias en almacén, por medio de un registro detallado, donde se llevan tanto los importes en unidades monetarias como las cantidades físicas, sin que ello se traduzca en una violación al principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por desconocer la capacidad administrativa de los causantes, apreciándose que las argumentaciones enderezadas en cuanto a la mayor o menor complejidad inherente a llevar un sistema de inventarios perpetuos, conllevan una argumentación que en realidad depende de la particular apreciación de cada causante, lo cual pone de manifiesto que dicha circunstancia no es suficiente para determinar la inconstitucionalidad de la norma, pues ésta únicamente puede derivar de cuestiones generales, no particulares y, mucho menos si éstas provienen de una concepción particular. Adicionalmente, debe apreciarse que el artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a una obligación de tipo formal -que podría tener efectos en la sustantiva de pago del impuesto-, pero que no es susceptible de trascender en términos de una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que el solo hecho de cumplir con dicha obligación, de llegar a influir en la operación de la empresa, en todo caso sería como costo administrativo y, por ende, su impacto se traduciría exclusivamente en un perjuicio económico, mismo que no es subsanable a través del juicio de garantías. De esta manera, debe apreciarse que dichas obligaciones no implican una desvinculación entre la capacidad contributiva de los causantes y la cantidad a enterar, ni generan una afectación que se traduzca en que el impuesto sobre la renta deje de pesar sobre las utilidades generadas por las personas morales, por lo cual no es dable afirmar que se viola el principio constitucional mencionado.”, con número de registro 1a. CLXIV/2007, localizable en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, de Septiembre de 2007, página 410.

Me parece que la constante evolución del derecho, y la intrínseca relación de la materia impositiva con el aspecto económico (contribución al gasto público) nos deben ampliar el campo de visión para considerar aspectos más allá de lo jurídico en la afectación que un quejoso pueda resentir. A mi parecer, existe una inconsistencia de criterios desde el momento en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace suyos aspectos inherentes a la cuestión económica, contable y fiscal del costo de ventas para determinar el impacto que el contribuyente resiente, empero, a través de otros criterios rechaza la existencia de perjuicios ligados a materias concomitantes al campo del derecho.

Estimo que si estas afectaciones son herramientas para definir el perjuicio y de esta manera, reconocer la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de la norma, deberían ser bienvenidas en el mundo de lo jurídico. Mi muy particular apreciación es que, en materia tributaria, el perjuicio siempre va ligado a lo económico, aunque no por esto deben tergiversarse mis afirmaciones en el sentido de que por el hecho de tener que contribuir al gasto público estoy facultado para solicitar el amparo y protección de la justicia federal; mi razonamiento va en el sentido de que las afectaciones en materia impositiva generalmente van encaminadas a ver negado el derecho a efectuar una deducción, verse obligado a considerar determinada partida como ingreso, verse sujeto a calcular un impuesto sin tener una tasa o tarifa establecida conforme a derecho, etcétera. Por ello, considero que lo económico debería guardar una relación especial en la demostración del interés jurídico.

La materia fiscal es eminentemente pecuniaria, ya lo hemos mencionado. No podemos abstraernos del hecho de que pagar impuestos implica un desembolso. Ese desembolso debe atender necesariamente a los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y contribución al gasto público. Existiendo una transgresión en la ley a esos principios, ningún contribuyente debe ser obligado a desprenderse de algo que por derecho le pertenece: su patrimonio. Y



todo inicia por determinar cuándo se le afecta al contribuyente. Necesariamente la materia tributaria nos lleva a definir primigeniamente el momento en que se resiente un perjuicio, y en la mayoría de los casos, esto sucede a la par de lo monetario. Tal vez en materia civil, mercantil o laboral, el perjuicio se hace patente de manera clara o palpable y únicamente en lo que corresponde a lo jurídico; pero en materia tributaria, es necesario fusionar lo atinente a lo jurídico con lo económico, para estar en posibilidad de advertir fehacientemente el verdadero perjuicio sufrido por el contribuyente.

#### **4. En función de la actualidad**

Para Carl. E. Koller, la revaluación de la función del amparo contra leyes tributarias en nuestro sistema jurídico y el debate en torno al futuro que debe tener esa institución, son temas de suma trascendencia. En relación al tema de la naturaleza de las normas, este autor se cuestiona el hecho de si realmente existe una distinción entre lo autoaplicativo y lo heteroaplicativo; si existe una deficiencia técnica en la Ley de Amparo al no prever expresamente la procedencia del amparo contra una ley a partir del momento en que vincule perjudicialmente a una persona, independientemente de que ello no coincida en el tiempo con la entrada en vigor de dicha ley, e independientemente de que esa individualización no venga acompañada de un acto de aplicación.<sup>91</sup>

Según él, por parte de las autoridades, existe la preocupación de impugnaciones numerosas o masivas en cada ocasión en que se da un cambio legislativo en materia tributaria, así como las implicaciones de la adecuada defensa de la posición gubernamental y la administración de esos juicios masivos. Reflexiona que para las contribuyentes, la preocupación relativa a este tema es verse

---

<sup>91</sup> Koller Lucio. Carl E. El amparo contra leyes: Los casos de procedencia acusan una deficiencia en la Ley de Amparo (1ª. Parte). Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 141. Dofiscal Editores. México, 2007. página 36.

obligados a agotar la acción de amparo, so pena de “consentir” la ley y verse privados de un ejercicio oportuno de la acción de amparo contra esa ley.

Por ello, asegura, con frecuencia los contribuyentes se ven obligados a agotar el amparo, tan sólo por no consentir o porque sus competidores comerciales están haciendo lo propio, aún cuando su perjuicio jurídico, derivado de tener una obligación tributaria nueva o modificada, no viene necesariamente acompañada de un perjuicio material de importancia equivalente al perjuicio jurídico.

Me parece que parte de la problemática a la que refiere Koller, está íntimamente ligada a lo que se ha venido analizando en la presente disertación: existe tal incertidumbre para el contribuyente para definir el momento oportuno para impugnar determinada norma tributaria que considera contraria a la Constitución, que su objetivo primordial es ser parte de la cascada de amparos que sobre el tema se interpongan, sin tener la certeza de que un juzgado coincidirá con su postura de que existe un perjuicio deparado en su contra.

Como corolario, este autor propugna por una propuesta que me parece contiene rasgos sumamente interesantes, y que de alguna manera conjuga algunos de los aspectos que hemos comentado en páginas precedentes: “[una] propuesta para flexibilizar la oportunidad para el ejercicio de la acción de amparo consiste en establecer la opción para reclamar la ley tributaria en los momentos tradicionales o, en su defecto, hasta que el perjuicio jurídico venga acompañado de un perjuicio material en la forma de la obligación tributaria principal, es decir, el pago del impuesto. En materia fiscal, es frecuente ver que, dada la complementariedad de dos contribuciones, solamente se pague una de ellas. Por ejemplo, quien pague impuesto sobre la renta (ISR) en cantidad mayor al impuesto al activo solamente erogaba ISR; lo propio sucede actualmente con el impuesto empresarial a tasa única (IETU). (Como reflexión adicional, una situación semejante donde no se presenta una obligación de erogar un pago es cuando el contribuyente resulta con base gravable negativa). Sería benéfico para los contribuyentes, y en pro de una

menor carga de trabajo del Poder Judicial de la Federación y de la Procuraduría Fiscal de la Federación, que los contribuyentes que no estén efectivamente erogando un impuesto en atención al tipo de circunstancias aludido, puedan agotar la acción de amparo hasta que realmente eroguen el impuesto de que se trate. Aun en ese momento las personas deben poder reclamar las disposiciones aplicadas en el pasado que hayan incidido en la determinación de la carga tributaria que ahora se ven obligadas a erogar. Esta posibilidad podría contribuir a diferir la promoción de muchos juicios de amparo.(...) En este marco, hay que alejarnos prontamente del entendimiento dogmático del juicio de amparo, y hay que estar abiertos a una transformación funcional del amparo. Sólo así logrará el amparo sus propósitos de una manera más sencilla y efectiva.”<sup>92</sup>

Coincido con este autor en el hecho de que debe pugnarse por una transformación funcional del amparo. El amparo como medio indefectible de los postulados de la Constitución debe ser accesible para el gobernado.

Me parece que la propuesta de Carl Koller es sumamente atinada. En materia fiscal, en ocasiones el contribuyente acude al juicio de amparo, aún sin ver indefectiblemente materializado un menoscabo. Por ejemplo, sin haber efectuado el pago del impuesto que se considera vulnera la Constitución, a fin de ser parte de la vorágine de amparos contra leyes que se presentan respecto de una determinada ley.

Esto sucede, pues ante la incertidumbre de cómo se resolverán eventualmente los asuntos, el contribuyente busca blindar su situación y “asegurar” su participación en una posible determinación de inconstitucionalidad de la norma, tan pronto como sea posible, a fin de que para el momento en que efectivamente sufra un perjuicio de consideración, forme parte del bando solicitante del amparo y protección de la justicia federal.

---

<sup>92</sup> Koller Lucio. Carl E. El futuro del amparo contra leyes fiscales. Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 162. Dofiscal Editores. México, 2009. página 43.

Tal como lo señalan Miguel Castañeda Fernández y Karla Ortiz Macías, “debemos tener en cuenta que los criterios de los jueces de Distrito en diversas ocasiones se encuentran influenciados por las circunstancias particulares de los estados en los que se encuentran; las costumbres y formas de vida de sus ciudadanos; sus necesidades, lo que afortunadamente origina formas de pensar diferentes, análisis de los juicios desde perspectivas diversas y diferentes puntos de vista, lo que hace que se enriquezca más nuestro sistema jurisdiccional”<sup>93</sup>. Pero cuidado, me parece que debemos estar atentos respecto a que esa diversidad de razonamientos efectivamente sea fuente de enriquecimiento en el análisis que nuestros juzgadores realizan, y que no se aparte de la seguridad jurídica que debe preponderar en pro del gobernado, ya que ante todo y por sobre todos los supuestos, lo que debe prevalecer es el respeto a la Constitución.

---

<sup>93</sup> Castañeda Fernández, Miguel Augusto y Ortiz Macías, Karla. Amparo contra leyes, Crisis del amparo bi- instancial. Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 153. Dofiscal Editores. México, 2008. Página 14.

## **Conclusiones**

**PRIMERA.-** La doctrina y la jurisprudencia han permitido definir palmariamente a las normas autoaplicativas y heteroaplicativas. Sin embargo, las definiciones planteadas carecen de elementos que permitan extrapolarlas a la realidad jurídica, cuando estamos en presencia de normas complejas o que dificultan identificar el momento preciso en que se actualiza un perjuicio en la esfera del gobernado.

**SEGUNDA.-** Pudiera considerarse que las leyes autoaplicativas son las que conllevan mayor dificultad para definir su naturaleza, ya que en el caso de leyes heteroaplicativas, la generación del acto de aplicación facilita la tarea del juzgador, quien acota su estudio a definir si efectivamente ese acto de aplicación le depara un perjuicio al quejoso.

**TERCERA.-** Ante la indeterminación de la naturaleza de una norma tributaria, el detrimento se dirige directamente para el quejoso, ya que no obstante éste considere haber acreditado una afectación con la entrada en vigor de una norma que estime autoaplicativa, siempre existe la posibilidad de que el juzgador estime la inexistencia de tal perjuicio.

**CUARTA.-** Me parece que no es lo suficientemente sustentable impugnar una norma tributaria sin acto de aplicación, porque la calificación del perjuicio queda a la libre apreciación del Juzgador, quien puede o no coincidir con la postura de que existe un agravio real y directo. La impugnación que se encuentra vinculada a y blindada por un acto de aplicación, a mi parecer tiene más probabilidades de ser procedente, con independencia del estudio de fondo que se llegue a efectuar de la ley.

**QUINTA.-** Considero que en la balanza de análisis que un juzgador realice en torno a la naturaleza de la norma (y por consecuencia del perjuicio que se le depare a un quejoso), debe brindársele suficiente peso al perjuicio económico, por

el carácter pecuniario de la materia tributaria en sí. No hay que olvidar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya lo hizo: al calificar la reforma del costo de lo vendido como norma autoaplicativa, justificó su determinación a la luz de impactos contables, fiscales y económicos en la esfera de los gobernados.

**SEXTA.-** Es tal la incertidumbre existente en torno al momento en que se suscita una afectación relativa a una norma impositiva, que existe una diversidad de criterios que han surgido por contradicción de tesis, toda vez que la esencia de la materia fiscal es compleja.

**SEPTIMA.-** A este respecto, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce la complejidad de las normas que conforman el sistema de leyes impositivas y por lo tanto la identificación de su naturaleza, en razón de aplicación. Considero que esto crea un efecto en cascada: Tribunales Colegiados y Juzgados de Distrito efectúan su mayor esfuerzo para emitir criterios con suficiente sustento jurídico; no obstante, los gobernados quedan a merced de la consideración que el juzgador al cual le correspondió conocer de su asunto, efectúe.

**OCTAVA.-** No deben quedar en el olvido casos tan emblemáticamente problemáticos como el de la reforma del Costo de lo Vendido, mismo que a mi parecer representó un retroceso en la impartición de justicia. Estimo lo anterior, porque la calificación de autoaplicatividad de la norma, efectuada por la Corte, arribó tardíamente para aquellos que no tuvieron la fortuna de que un Juez o Tribunal coincidiera con ellos en que el perjuicio se resentía con la entrada en vigor de la ley.

**NOVENA.-** A este respecto, es preocupante que la Ley de Amparo establezca que la resolución que se dicte en una contradicción de tesis no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los cuales se hubiesen dictado las sentencias contradictorias. No perdamos de vista el caso de Incotech Mexicana, S.A de C.V, quejosa que no obstante formó parte de la Contradicción de Tesis que

tuvo como resultado la determinación del Costo de Ventas como norma de carácter autoaplicativo, tuvo el infortunio de tener radicado su expediente en un Juzgado de Distrito que consideraba a la reforma como heteroaplicativa, y ante un Tribunal Colegiado de Circuito que ratificó esta resolución. No obstante esta quejosa impugnó la ley con el carácter autoaplicativo que la Corte posteriormente confirmó, de nada sirvió la interposición de su amparo, mismo que quedó desestimado por la incorrecta apreciación que del asunto tuvieron los juzgadores a cargo del expediente.

**DECIMA.-** El derecho necesariamente evoluciona y se transforma; por lo tanto aquellos que tienen el privilegio de impartir justicia no deben abstraerse de la realidad social, por lo que deben de pugnar por proteger la Constitución fuera de formalismos que no atiendan a una verdadera consecución de justicia.

**DECIMAPRIMERA.-** La labor del juzgador no requiere únicamente del conocimiento de la ciencia jurídica, sino necesita además procurar materializar los postulados del derecho en las situaciones que los gobernados someten a su estudio. Esto es, el juzgador no puede olvidar que lejos de la calificación de autoaplicatividad o heteroaplicatividad que realice, lo importante es brindarle al gobernado la oportunidad de defender la garantía que estime violada. Es decir, la forma en que se combata una norma no debe ser una herramienta para que el juzgador se excuse de estudiar un asunto, sino que debe estar atento respecto a la afectación que en la realidad se verifique.

## Bibliografía

Aguilar Alvarez y de Alba, Horacio. El amparo contra leyes. Editorial Trillas. México, 1989.

Arellano García, Carlos. El juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1999.

Bravo Fortoul, Mauricio, Morales García Jesús F., y otros. Costo de lo Vendido. Ortiz, Sosal, Yzusi y Cía, S.C. Asesores Fiscales. <http://www.cefa.com.mx/articulos/di41x01.html>; consultado el 12 de febrero de 2009.

Burgoa, Ignacio. Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo. Editorial Porrúa. México, 1984.

Burgoa, Ignacio. El juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1995.

Carrasco Iriarte, Hugo. Amparo en materia Fiscal. Iure Editores. México, 2004.

Carrillo Flores, Antonio. El amparo como ideal, como teoría y como realidad. Editorial Porrúa. México, 1975.

Carpizo, Jorge y Madrazo, Jorge. Derecho constitucional. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1991.

Castañeda Fernández, Miguel Augusto y Ortiz Macías, Karla. Amparo contra leyes, Crisis del amparo bi-instancial. Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 153. Dofiscal Editores. México, 2008.

Castro, Juventino V. Hacia el amparo evolucionado. Editorial Porrúa. México, 1986.

Chávez Castillo, Raúl. El juicio de amparo contra leyes. Editorial Porrúa. México, 2004.

Coello Cetina, Rafael. El amparo contra leyes tributarias autoaplicativas. Editorial Porrúa. México, 2003.



Cortés Galván, Armando. Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias. Instituto de la Judicatura Federal. México, 2006.

Espinoza Barragán, Manuel Bernando. Juicio de Amparo. Editorial Oxford. México, 2006.

Fix-Zamudio, Héctor. Estudio de la defensa de la Constitución en el ordenamiento mexicano. Editorial Porrúa. México, 2005.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México, 1990.

Gallegos Flores, Joaquín. El deber formal de colaborar con la Administración tributaria y su colisión con los derechos fundamentales de no autoincriminación y presunción de inocencia. Revista del Instituto de la Judicatura Federal, número 22. Instituto de la Judicatura Federal. México, 2006.

García Becerra, José Antonio. Los medios de control constitucional en México. Supremo Tribunal de Justicia del Estado de Sinaloa. México, 2001.

Góngora Pimentel, Genaro David. El Derecho que tenemos: la justicia que esperamos. Editora Laguna. México, 2000.

Góngora Pimentel, Genaro. Introducción al estudio del juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1999.

González Cosío, Arturo. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa. México, 2001.

Gudiño Pelayo, José de Jesús. Introducción al Amparo Mexicano. Editorial Agata. México, 1995.

Hernández Valle, Rubén. Introducción al Derecho Procesal Constitucional. Editorial Porrúa. México, 2005.

Koller Lucio. Carl E. El amparo contra leyes: Los casos de procedencia acusan una deficiencia en la Ley de Amparo (1ª. Parte). Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 141. Dofiscal Editores. México, 2007.

Koller Lucio. Carl E. El futuro del amparo contra leyes fiscales. Puntos Finos Revista de Consulta Fiscal, número 162. Dofiscal Editores. México, 2009.

Margáin Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Editorial Porrúa. México, 2004.

Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2007.

Nogueira Alcalá, Humberto. La jurisdicción constitucional y los Tribunales constitucionales de Sudamérica en la Alborada del siglo XXI. Editorial Porrúa. México, 2004.

Pallares, Eduardo. Diccionario teórico y práctico del juicio de amparo. Editorial Porrúa. México, 1981.

Poder Judicial de la Federación. ¿Qué son las acciones de inconstitucionalidad? Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2001.

Poder Judicial de la Federación. ¿Qué son controversias constitucionales? Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2001.

Prieto Díaz, Raúl Antonio. Distintos procesos de amparo y amparo contra leyes. Iure Editores. México, 2004.

Prieto Díaz, Raúl Antonio. Ley, inconstitucionalidad y juicio de amparo. Iure Editores. México, 2004.

Rabasa, Emilio. El juicio constitucional. Editorial Porrúa. México, 1969.

Rentería, Adrián. Discrecionalidad judicial y responsabilidad. Editorial Fontamara. México, 2002.

Sánchez Pichardo, Alberto C. Los medios de impugnación en materia Administrativa. Editorial Porrúa. México, 1999.

Secretaría de Relaciones Exteriores. Información para las representaciones de México en el exterior. No. 28. 10 de septiembre de 2007.

### **Leyes, jurisprudencia y ejecutorias**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de Amparo

Ley del Impuesto sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

Tesis y Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Tesis y Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito

Tecnológico de Monterrey, Campus Monterrey



**30002007216088**

<http://biblioteca.mty.itesm.mx>