

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE DERECHO CULIACÁN
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO



**DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUCIONALES EN MATERIA
TRIBUTARIA**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN CIENCIAS DEL DERECHO**

PRESENTA

RAFAEL ELIZONDO DE LA TORRE

DR. ISMAEL CAMARGO GONZÁLEZ
DIRECTOR

DERECHOS FUNDAMENTALES CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

ÌNDICE.

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO 1. ANTECEDENTES.	1
1.1. Del Tributo en General.	1
1.2. Los Tributos en la Antigua Roma.	2
1.3. Los Tributos en la Edad Media.	3
1.3.1. La Carta Magna.	3
1.3.2. Carta de Derechos de los Burgos.	4
1.4. Los Tributos en la Edad Moderna.	4
1.5. Los Tributos en la Edad Contemporánea.	6
1.5.1. Los Tributos en México.	7
1.6. Los Derechos Fundamentales y sus Garantías.	11
CAPITULO 2. ESTUDIO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. PRIMERA PARTE.	25
2.1.Principios teóricos de la tributación.	25
2.2.Principios constitucionales de la tributación.	30
2.2.1.Artículo 1º constitucional. Control de convencionalidad; Principio <i>pro persona</i> .	30
2.2.1.1.Control de convencionalidad.	31
2.2.1.2. Principio <i>pro persona</i> .	36
2.2.2.Artículo 8º constitucional. Derecho de petición.	37
2.2.3.Artículo 13 constitucional. Leyes privativas y tribunales especiales.	47
2.2.4.Artículo 14 constitucional. Irretroactividad, audiencia previa y estricta aplicación de la ley.	53

CAPÍTULO 3. ESTUDIO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SEGUNDA PARTE.	74
3.1.Artículo 16 constitucional.	74
3.1.1.Párrafo primero. Derecho resguardado por la garantía de legalidad.	75
3.1.2.Antepenúltimo párrafo. Visitas domiciliarias.	84
3.2.Artículo 17 constitucional. Acceso a la justicia.	88
3.3. Artículo 21 constitucional. Limite a las sanciones.	97
3.4.Artículo 22 constitucional. Multas excesivas.	100
3.5.Artículo 23 constitucional. Non bis in ídem.	106
3.6.Artículo 28 constitucional. Exención de impuestos.	107
CAPÍTULO 4. ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. RESERVA DE LEY; CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; PROPORCIONALIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIA; MÍNIMO EXENTO; CONTROL DE PROPORCIONALIDAD.	115
4.1.Principio de reserva de ley.	122
4.2.Derecho fundamental de capacidad contributiva.	127
4.3.Derechos fundamentales de generalidad, de igualdad y proporcionalidad tributaria.	131
4.4.Derecho fundamental al mínimo exento.	135
4.5.Control de proporcionalidad.	141
CONCLUSIONES.	147
PROPUESTAS.	149
FUENTES CONSULTADAS.	154

INTRODUCCIÓN

En virtud de las condiciones que actualmente se viven en México y en el mundo, estimamos que la mayoría de las personas coincidirán con nosotros en el sentido de que es de suma importancia promover el estudio y la divulgación de los derechos fundamentales del hombre en general y, para el caso en específico, los que le son reconocidos a las personas físicas y morales frente a las autoridades tributarias.

Según datos proporcionados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su órgano desconcentrado Servicio de Administración Tributariaⁱ, cada vez es mayor el número de litigios que se presentan por los particulares en contra de resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, por ejemplo, respecto a los juicios de nulidad interpuestos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, arrojan la siguiente estadística:

Año	Resueltos	Desfavorables al SAT	Monto que representa
2010	34,639	18,136	\$28,230,004,124.00
2011	32,960	16,332	\$31,509,224,125.00

Por otro lado, en lo que respecta a los amparos directos derivados de juicios de nulidad, arrojan los siguientes datos:

Año	Resueltos	Desfavorables al SAT	Monto que representa
2010	7,092	1,350	\$2,793,679,356.00
2011	7,190	1,371	\$3,600,566,713.00

Y en lo que concierne a los amparos indirectos, corresponden los siguientes resultados:

Año	Desfavorables al SAT	Monto que representa
2010	417	\$2,611,082,327.37
2011	387	\$8,962,513,849.36

Es evidente que es bastante considerable el número de litigios interpuestos en contra de las autoridades fiscales que se resuelven en la instancia del amparo. Sin embargo, actualmente no es correcto hablar de protección Constitucional sin tomar como punto de partida a los derechos fundamentales, y no es la excepción en la materia tributaria que día a día tiene más auge y ocupa más la atención de

los estudiosos del tema, posiblemente sea por su constante evolución, por la trascendencia que implica en el desarrollo de los Estados y sus gobernados, o por la violación constante de derechos fundamentales por parte de las autoridades fiscales hacia los contribuyentes, pero lo que no está en duda, es que es una materia que día a día suena más en la vida cotidiana.

La presente tesis tiene por objeto constituir una visión general y actualizada de los derechos fundamentales que reconoce la Constitución Política a las personas físicas y jurídicas frente a las autoridades tributarias. Intentaremos dar respuesta a preguntas como: ¿cuáles son los derechos fundamentales que tienen aplicación en materia tributaria?, ¿cuáles son los derechos fundamentales de naturaleza meramente tributaria?, ¿qué derechos resguardan estos?, ¿cuál es el alcance de esos derechos?, ¿de qué maneras puede el legislador no contrariarlos al crear un tributo? entre otras.

Para alcanzar el fin que nos hemos propuesto, hemos procurado afrontar el tema utilizando en la menor manera posible términos muy técnicos, procurando en la medida de lo posible, utilizar términos simples. En el estudio de cada uno de los derechos se relaciona legislación, doctrina y jurisprudencia nacional y extranjera.

En el primer capítulo, trataremos la evolución que han tenido los tributos a través de la historia y los relacionaremos con los derechos fundamentales desde una perspectiva constitucional-tributaria; los anteriores, más que ser temas meramente jurídicos, son dos temas que día a día intervienen en la vida de las personas, sean física o morales, de suma trascendencia para ellas.

En los capítulos segundo y tercero estudiaremos de manera integral los derechos fundamentales que son reconocidos y resguardados por la Constitución Política a los particulares en su relación con el fisco, abordando cuestiones generales e intentando plasmar su contenido, alcance, aplicación y, en su caso, críticas y propuestas, de cada uno de los derechos fundamentales contenidos en los preceptos constitucionales y su relación con los tratados internacionales aplicables; salvo los contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, que serán objeto del capítulo IV del presente trabajo.

Como recién lo mencionamos, el objeto del capítulo cuarto es el análisis de los derechos fundamentales reconocidos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución y que son de naturaleza meramente tributaria, es decir, desde su origen fueron dirigidos a regir la actividad tributaria del estado ante los particulares. Buscamos que el lector conozca y entienda la aplicación y alcance de los derechos fundamentales de naturaleza meramente tributaria que con mayor frecuencia llegan a ser conculcados no por las autoridades fiscales y

administrativas, sino en este caso por el legislador al ser quien crea los tributos, para que pueda identificar los casos en que un tributo es creado contrariando algún derecho fundamental reconocido por la Constitución.

Comencemos pues con el estudio de tan importante e interesante tema, el de los derechos fundamentales de naturaleza tributaria reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

ⁱ Datos proporcionados mediante respuesta de fecha 23 de julio del 2012, recaída a la solicitud de información folio 0610100085012, presentada vía internet a través del Sistema INFOMEX Federal.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES.

1.1 DEL TRIBUTO EN GENERAL.

Desde que el hombre comenzó a reunirse en grupos, hubo quienes dominaron y quienes fueron dominados. Desde las civilizaciones más antiguas los que gobernaban se encontraron con la necesidad de cubrir los gastos de sus gobiernos, razón por la cual los gobernados, así como los grupos que eran vencidos, fueron obligados a pagarles tributos, pasando a ser estos de interés fundamental para la subsistencia del gobierno dominante.

El término tributo proviene del latín *tributum*, que significa obligación dineraria establecida por ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. Se entiende también como carga continua en dinero o en especie que debe entregar el súbito al Estado para la atención de las llamadas cargas públicas.¹ O como coloquialmente se hace referencia al tributo, la cantidad en dinero o en especie que pagamos los gobernados para efectos de que el Estado nos proporcione servicios públicos de calidad.

Por su parte, fisco proviene del latín *fiscus*, que era la expresión con la que se denominaba a la canasta de mimbre en la que se recolectaban los tributos en el pasado; actualmente se entiende por fisco al conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.²

Haciendo memoria, podremos observar cómo a lo largo de la historia universal se han presentado diversas guerras; en la antigüedad, las guerras que protagonizaron ya sea el pueblo de Egipto, Mesopotamia, Grecia, Roma, o incluso los pueblos Mayas, Incas, Aztecas, entre otros, fueron motivadas por querer asegurar su predominio sojuzgando a otros pueblos y con ello obtener el pago de

¹ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22° ed., España, 2001, <http://www.lema.rae.es/drae/?val=tributo>.

² *Ibidem*, <http://www.lema.rae.es/drae/?val=fisco>.

tributos, rutas de comercio, apoderarse de esclavos, entre otras cuestiones relacionadas.

La materia tributaria es una materia muy delicada y especial; hablando de ella en relación a los contribuyentes (sujeto pasivo de la relación tributaria), es una materia que tiene efectos directos en su patrimonio, lo que la convierte en una materia temida por el gobernado, pues a nadie le gusta ver afectado su patrimonio, y con el actuar de las autoridades fiscales, que muchas veces llega a ser arbitrario y contrario a derecho, se advierte un miedo general en los contribuyentes cuando se habla del fisco.

Por otro lado, la materia tributaria en relación con el estado (sujeto activo de la relación tributaria), tiene como objetivo principal la recaudación; este es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el estado para sufragar sus gastos, los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por él, esto en virtud de su potestad de imperio, para atender a sus necesidades y llevar a cabo sus fines; entonces, actualmente la recaudación consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las cuales fue creado el estado.

1.2. LOS TRIBUTOS EN LA ANTIGUA ROMA.

En la época de la antigua Roma, cuya duración comprendió del año 753 a.C., al año 476 de nuestra era, el pago de tributos de los pueblos conquistados fue el pilar de la economía del Imperio.

Las guerras de conquista de la Roma antigua perseguían que las tierras conquistadas fueran fuente de grandes tributos. Sin embargo el constante derroche de dinero que se daba en ese tiempo, provocó que se perdieran los valores ciudadanos de la República Romana, de trabajo, de desapego a las riquezas, de servicio a las instituciones republicanas, todo lo anterior por la política

denominada por Juvenal como una política de “*pan y circo*”³ que se acuñó en ese tiempo por los Césares, es una locución latina peyorativa de uso actual que describe la práctica de un gobierno que, para mantener tranquila a la población u ocultar hechos controvertidos, provee a las masas de alimento y entretenimiento de baja calidad.

En la provincia de Judea, dominada por las legiones romanas es famoso el pasaje del Nuevo Testamento, cuando los doctores judíos de la ley plantearon a Jesús la cuestión ¿es lícito pagar al César el tributo?, y éste contestó: “Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”.⁴ Tal es la trascendencia del tributo que incluso en La Biblia, aparecen cuestiones relacionadas con él.

1.3. LOS TRIBUTOS EN LA EDAD MEDIA.

Al caer el imperio Romano de Occidente, en el año 476 de nuestra era con la toma de la ciudad de Roma por los pueblos bárbaros, el imperio se desmembró y el poder imperial se desintegró. Aparece entonces el sistema feudal caracterizado por la aparición de incontables feudos, es decir, pequeños o grandes señoríos o propiedades, donde el poder lo detentaba el señor feudal.⁵

El sistema feudal, en el plano económico, se apoyó en un sistema de vasallaje; el siervo era vasallo del señor y le pagaba tributo, el señor feudal era vasallo de otro señor feudal más poderoso y pagaba vasallaje; y los señores más poderosos prestaban vasallaje al rey.

1.3.1. LA CARTA MAGNA.

En Inglaterra, al tomar la corona el rey Juan sin Tierra, este pretendió que la nobleza inglesa pagase más tributo, lo que ocasionó que esta se opusiera y unida resultó más fuerte que el rey, y lo obligó a firmar un documento,

³ Décimo Junio Juvenal, *Libro IV: Sátira X*, s.a., Roma.

⁴ Orellana Wiarco, Octavio A., *Derecho procesal fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2007, p. 2.

⁵ *Idem*.

comprometiéndose el rey a no imponer ningún tributo sin el consentimiento de los nobles⁶; este documento se le conoce como la Carta Magna, firmada en 1215, donde los súbditos obtuvieron reconocimiento de derechos en un documento escrito por parte del soberano.

1.3.2. CARTA DE DERECHOS DE LOS BURGOS.

En España, fueron los Burgos o incipientes ciudades que empezaban a florecer gracias al comercio y quienes por el poder económico que fueron adquiriendo se enfrentaron al poder del rey, y éste fue obligado a otorgar derechos y concesiones para lograr su apoyo y contrarrestar el poder de los señores feudales.⁷ Dichas Cartas contenían primordiales asuntos relativos a las cuestiones tributarias.

Al momento de su aprobación se limitaron a regular diversos aspectos de la época, sin embargo, actualmente es considerada como una nueva teoría que culminó, siglos después, con el establecimiento de los derechos humanos⁸ cristalizado en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre en la Asamblea General de las Naciones Unidas del 10 de diciembre de 1948.

1.4. LOS TRIBUTOS EN LA EDAD MODERNA.

Somos de los que apoyamos la idea de que la Edad Moderna comienza con el descubrimiento de América en el año de 1492, y su terminación consideramos que fue marcada por la Revolución Francesa en el año de 1789, en lo que respecta a Europa, y en América termina con el inicio de independencia de

⁶ *Idem.*

⁷ *Ibidem*, p. 3.

⁸ Monje Santillana, Juan Cruz, *Las Leyes de Burgos de 1512, Precedente del Derecho Internacional y del Reconocimiento de los Derechos Humanos*, consultado en internet http://dspace.ubu.es:8080/trabajosacademicos/bitstream/10259.1/85/1/Monje_Santillana.pdf

las 13 colonias inglesas. En la Edad Moderna surgen los nacientes estados europeos, sobre todo Francia, Inglaterra y España. La consolidación nacional en estos tres países va a dar lugar a las llamadas monarquías absolutas, donde el rey concentraba todo el poder del Estado, y donde los tributos eran el pilar de las finanzas del mismo.

Respecto a la Revolución Americana, recordemos que los Estados Unidos de América surgieron de las 13 colonias inglesas. En el último tercio del siglo XVIII, Inglaterra se había visto envuelta en conflictos bélicos con potencias del continente europeo, lo que le acarreó serios problemas financieros, mismos que quiso solventar implantando nuevos impuestos al té, al timbre y al papel, entre otros, los que fueron destinados a ser cubiertos por los colonos americanos.⁹Éstos últimos protestaron en vano, pero fue tal la inconformidad que pronto se presentó el incidente de Boston, donde un grupo de colonos disfrazados de indios americanos abordaron buques provenientes de Inglaterra proveídos de cargamentos de té y los arrojaron al mar en señal de protesta. La confrontación llevó a la guerra entre colonos y la metrópoli y fue hasta el 4 de julio de 1776 cuando se declaró su independencia de Inglaterra.

En lo que respecta a la Revolución Francesa, los reyes Luis XIV, Luis XV y Luis XVI, favorecieron a una clase noble que se distinguió por su afición a los placeres cortesanos, por una vida de disipación; contrastando el lujo y la vida de los reyes, nobles y alto clero, con la pobreza y miseria del resto de la población francesa, lo que trajo aparejado que las finanzas del Estado se encontraran en banca rota. Al igual que como sucedió en las colonias inglesas, el rey Luis XVI quiso componer la situación mediante la creación de tributos, que por supuesto iban destinados a ser cubiertos por los más pobres, quienes por obvias razones no estuvieron de acuerdo y alegaron que al conformar el 95% de la población tenía derecho a voto, lo que no fue respetado por el rey. Pronto inició la lucha armada y

⁹ Orellana Wiarco, Octavio A., *op cit.*, nota 4, p. 4.

el 14 de julio de 1789 la plebe tomó la bastilla. Nuevamente el factor de los tributos fue una causa primordial de ese suceso.¹⁰

Las breves referencias apuntadas nos muestran la importancia que ha tenido, y tiene hasta la fecha, el aspecto tributario para el sostenimiento, sea de los reyes absolutos, de las monarquías constitucionales, de las repúblicas o de los regímenes totalitarios, pues todos ellos requieren de ingresos; es en todo caso, la política de organización y de redistribución de los ingresos lo que caracteriza a cada tipo de Estado.

1.5. LOS TRIBUTOS EN LA EDAD CONTEMPORÁNEA.

Tomando en cuenta que la Edad Moderna finalizó en el año de 1789, con motivo de la Revolución Francesa, tal término marca el inicio de la Edad Contemporánea, misma que actualmente sigue transcurriendo, 224 años después, y está caracterizada por la transición demográfica, concluida para las sociedades más avanzadas (el llamado primer mundo) y aún en curso para la mayor parte (los países subdesarrollados y los países recientemente industrializados),¹¹ que ha llevado su crecimiento más allá de los límites que le imponía históricamente la naturaleza, consiguiendo la generalización del consumo de todo tipo de productos, servicios y recursos naturales que han elevado para una gran parte de los seres humanos su nivel de vida de una forma antes insospechada, pero que han agudizado las desigualdades sociales y espaciales y dejan planteadas para el futuro próximo graves incertidumbres medioambientales.

No debemos pasar por alto el hecho de que los tributos han sido motivo suficiente para provocar movimientos bélicos de trascendencia histórica, verbigracia la revolución Americana, la revolución Francesa y hasta la mismísima revolución Mexicana.

¹⁰ *Idem.*

¹¹ *Ibidem*, p. 5.

1.5.1. LOS TRIBUTOS EN MÉXICO.

En México, en la época precortesiana los tributos fueron importante fuente de ingreso para los pueblos dominantes. Sin embargo, una vez colonizados por los españoles, la Nueva España fue saqueada de sus riquezas, no obstante a lo anterior, el oro fue insuficiente y los colonizadores esclavizaron a los indios, explotándolos para obtener riqueza e imponiéndoles toda clase de tributos. Durante los 300 años de colonización, en materia tributaria aparecieron prohibiciones y restricciones a la industria, al comercio y a la actividad económica en perjuicio de la Nueva España y a favor de la metrópoli, llegando tal extremo que cuando uno de los virreyes más importantes de la Nueva España escuchó las peticiones de destacados miembros de la colonia, les contestó: “Ustedes están para callar y obedecer, no para opinar en los asuntos del estado”, causando con ello, y entre otras cosas, el descontento generalizado y despertando poco a poco el afán de independizarse pues la inconformidad al respecto era cada vez mayor en la población.¹² Al estallar la guerra de independencia en 1810 el asunto de los tributos, consistente en la enorme cantidad de impuestos, prohibiciones y limitaciones al comercio y la industria, sobre todo impuestos a los que menos tenían, fue de nueva cuenta factor primordial que motivó la guerra.

Ya en la etapa del México independiente, con Porfirio Díaz y su lema *poca política, mucha administración*, se reflejó una mejoría en las finanzas, sin embargo el pueblo no vio reflejada esa mejoría, y de nueva cuenta la inconformidad de las clases media profesional y obrera del país, en virtud del abuso de poder y la corrupción por parte de los caciques y amigos de Porfirio Díaz, surgió un descontento en la mayoría de la población. De la misma manera el descontento se generalizó entre los indígenas que habían sido despojados de sus tierras como consecuencia de la aplicación de la a toda luz violatoria de derechos humanos Ley de Deslinde y Colonización de Terrenos Baldíos.¹³ Por lo anterior y por otras

¹² *Ibidem*, p. 7.

¹³ Delgado Cantú, Gloria M., *Historia de México legado histórico y pasado reciente*, 2a ed., México, Ed. Pearson, 2008, p. 279.

cosas más, fue provocada la guerra de Revolución; posteriormente, al aprobarse la Constitución de 1917, México comenzó a consolidarse como nación en desarrollo.

Entre 1917 y 1935 se implantaron diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles; impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados; impuesto por consumo de luz; impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad. Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud, 40% para bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco; impuestos que hoy en día son conocidos como impuestos con fines extrafiscales; es decir, se desarrolló, en parte, un sistema de nuevos impuestos.

Existían diversas figuras que fueron creadas con el fin de dirimir las controversias que surgían con el pago de impuestos como el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, entre otras, mismas que desaparecieron con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, el 27 de agosto de 1936, cuando siendo Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos Lázaro Cárdenas del Río (1934-1940), se expidió en nuestro país la Ley de Justicia Fiscal, que entró en vigor el 01 de enero de 1937, y mediante la cual se creó el referido Tribunal, que a su vez se inspiró en el Tribunal Administrativo Francés de Justicia Delegada.¹⁴ Un año después de haber entrado en vigor la Ley de Justicia Fiscal, fue derogada por el Código Fiscal de la Federación de 1938, conservando la misma competencia para el Tribunal, que a través de leyes especiales se fue ampliando. Actualmente la denominación del Tribunal que dirime las controversias fiscales y administrativas en México, es la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dicha modificación en su

¹⁴ Jiménez Illescas, Juan Manuel, *El juicio en línea*, México, Dofiscal, 2009, p. 2.

denominación fue a raíz de la reforma a la Ley Orgánica de dicho Tribunal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 2000, en la que, entre otras cosas, se amplió su competencia.

El proceso contencioso administrativo Mexicano tiene su origen en el *Conseil d' Etat* francés¹⁵. Ambas instituciones pregonan como piedra angular la impugnación de aquellos actos realizados por la administración pública en contra del gobernado, señalando como única excepción a esa regla general el juicio de lesividad.

En materia Tributaria nuestra actual Constitución consagra, dentro de las diversas obligaciones de los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos, específicamente en la fracción IV de su artículo 31, cuyo contenido íntegro es el siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.¹⁶

Del precepto recién transcrito se desprenden también una serie de elementos que el legislador debe observar en todo momento al imponer tributos, como por ejemplo el de proporcionalidad y equidad, o el de mandato de Ley, entre otros, pero dichos elementos los analizaré a fondo en el capítulo respectivo.

A su vez, esta obligación tributaria se contiene también en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación al señalar:

¹⁵ Armienta Calderón, Gonzalo M. y Armienta Hernández, Gonzalo, *Justicia fiscal y administrativa. Una visión procesal*, México, Porrúa, 2010, introducción p. XI.

¹⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 31, contiene las obligaciones de los mexicanos.

Las personas físicas y morales, están obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.¹⁷

De los artículos transcritos con antelación, se desprende claramente la imposición que le atribuye el estado a los mexicanos (Artículo 31 fracción IV, Constitucional), y en general a todas las personas físicas y morales, de contribuir al gasto público (Artículo 1° del Código Fiscal de la Federación), tanto de la Federación, como del Distrito Federal o Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La materia tributaria es de suma importancia en diversos aspectos políticos y sociales a nivel mundial. En México, como ejemplo de ello tenemos el hecho de que en cada proceso electoral los partidos políticos y sus candidatos toman como base este tema para hacer propuestas, pelean entre ellos por convencer a los votantes de que les confíen su voto respectivo prometiéndoles reducciones a las tasas de IVA, ISR, o prometiéndoles también exentar productos del pago de IVA, entre otras cosas, situación que una vez que nuestros representantes llegan al poder, más que reducirse, cada vez son más altas las tasas tributarias y más los tributos, ello so pretexto de cubrir el gasto público.

A la fecha es un tema que sigue siendo trascendental en el desarrollo y sustento de una nación, es un tema muy delicado, pues con una buena planeación fiscal un estado puede desarrollarse increíblemente, sin embargo, con un mal manejo fiscal, el estado puede quedar en bancarrota y/o provocar problemas sociales.

Tenemos pues, que desde tiempos remotos la imposición del tributo fue producto de la dominación, fuera en carácter de gobernante, conquistador o

¹⁷ Código Fiscal de la Federación, artículo 1°, que señala de manera más amplia la obligación impuesta a los mexicanos por el artículo Constitucional referido.

simple opresor, siempre que se valiera de la fuerza; como lo he plasmado en líneas anteriores, en el pasado prácticamente no hubo límites en la imposición de los mismos, han transcurrido muchos años, muchos movimientos sociales para que se establezca la situación y para que los gobiernos hayan modificado las leyes fiscales para disponer de recursos, construir obras y prestar servicios a la colectividad, procurando así una mejor distribución de la riqueza. El sistema tributario de nuestro país es mucho más que un conjunto de disposiciones fiscales; es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres, de la idiosincrasia misma de los mexicanos. Los impuestos son ahora una colaboración para que México cuente con escuelas, hospitales, higiene, caminos y servicios públicos. El gran reto es que estos sean equitativos y que su destino sea transparente para la sociedad que es quien aporta esos recursos y que por ende, tiene el derecho a reclamar reciprocidad por tal aporte.

1.6. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y SUS GARANTÍAS.

Al hablarse de derecho tributario, se debe tener en cuenta que forma parte del derecho financiero, que a su vez forma parte del sistema jurídico mexicano, entendido como el conjunto de normas que son las encargadas de regular la vida social de nuestro país. Así, debemos tener en claro que todos los principios de justicia que inspiran el sistema jurídico deben ser extensibles a todas las ramas del derecho.

En el derecho financiero, uno de los objetivos de justicia que tienen más trascendencia y por el cual se debe velar en todo momento, es el de justicia tributaria; y la mejor manera de lograr ese objetivo es haciéndolo a través de las constituciones, considerando que son la vértice de la pirámide normativa del ordenamiento jurídico de cada país.

Por lo anterior, surge el concepto de derecho constitucional tributario, que sirve para conceptualizar a aquel conjunto de preceptos constitucionales que tienen influencia en el derecho tributario, o sea, los que toda ley secundaria que pertenezca al campo tributario debe observar para poder ser aplicada.

Todas las personas desde el momento de su concepción adquieren ciertos derechos de forma automática puesto que son derechos naturales inherentes a la persona humana en virtud de la propia naturaleza, no están sujetos a ninguna condicionante, ya que son inherentes a las personas, y esta última calidad es el único requisito para ser titular de los mismos. El tema de los derechos de las personas, sea la acepción que se les dé, derechos humanos, derechos subjetivos, derechos fundamentales, constituyen, naturalmente un tema antiguo y de suma importancia.

A fin de mantener un equilibrio social y se fomente la superación de la sociedad y el mantenimiento del orden jurídico, es obligación del estado reconocer, respetar y proteger los derechos de los gobernados, mediante la creación de un orden jurídico social que permita el libre desenvolvimiento de las personas, de acuerdo con su propia y natural vocación individual y social; así mismo, creando los mecanismos para hacerlos cumplir y los medios que permitan su restitución, en caso de haber sido violados.

Recordemos que la primera Constitución, y consecuentemente, el primer ordenamiento jurídico supremo que reconoció los derechos fundamentales, lo fue la de los Estados Unidos de América de 1787, precisando que no fue sino hasta 1791, con las primeras diez enmiendas, conocidas como *Bill of Rights*¹⁸, que se incorporaron formalmente al texto constitucional. En esas reformas, de corte evidentemente liberal, destacan: la libertad de culto, que en México no se hizo

¹⁸ La Carta de derechos o Declaración de derechos (en inglés *Bill of Rights*) es un documento redactado en Inglaterra en 1689, que impuso el Parlamento inglés al príncipe Guillermo de Orange para poder suceder al rey Jacobo. El propósito principal de este texto era recuperar y fortalecer ciertas facultades parlamentarias ya desaparecidas o notoriamente mermadas durante el reinado absolutista de los Estuardo (Carlos II y Jacobo II). Constituye uno de los precedentes inmediatos de las modernas declaraciones de Derechos.

patente sino hasta 1857; inviolabilidad del domicilio; seguridad jurídica; y, debido proceso judicial.

Previo a estos sucesos, tal y como lo señalamos en párrafos anteriores, en Francia, Luis XIV pasaba a la historia como el ícono universal del absolutismo. Después de más de setenta años de reinado, dejó a su paso un descontento general, provocado por el desinterés en su pueblo. Pensadores como Voltaire, Montesquieu y Rosseau aportaban sustento filosófico, con ideas de igualdad y separación de poderes, a lo que desencadenaría la Revolución Francesa. Uno de los estandartes de ese movimiento social, político y armado, fue la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que precedió a la Constitución de Francia de 1791. En la rama fiscal, la proporcionalidad contributiva, principio cuya vigencia permanece en pleno siglo XXI, se plasma expresamente en la aludida Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, específicamente en su artículo XIII, que a la letra estableció:

Artículo XIII. Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, ésta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades.

De las experiencias internacionales que de brevísima manera recapitulamos párrafos anteriores, podemos advertir que los derechos fundamentales, efectivamente son inherentes a la humanidad de cada individuo, ya que trascienden al paso del tiempo y del espacio. Las prerrogativas reconocidas por el orden jurídico estadounidense y francés de finales del siglo XVIII son, esencialmente, la positivización de los movimientos derivados por el descontento social a raíz del trato indigno de las autoridades, es decir, son las limitaciones del ejercicio poder público frente al individuo. Incluso podría considerarse una agresiva, pero muy acertada, postura del colectivo ante el Estado, en el sentido que no es éste último el que concede graciosamente los derechos, sino que por el contrario, está obligado a reconocer que las personas gozan de una esfera jurídica que las blindada de los excesos del poder.

Ahora bien, nos referiremos a las reformas a la Constitución Política de nuestro país, que en materia de derechos humanos se realizaron en junio de 2011.

El artículo primero de la Constitución en primer término adecuó la semántica de su redacción, se precisó que las garantías son los mecanismos que aseguran el respeto y restitución de los derechos humanos, anteriormente el texto se refería a la garantía como si fuera, en efecto, el derecho tutelado mismo. Asimismo, se precisa que el Estado *reconoce* los derechos, no los otorga, como lo hacía anteriormente.

En México, se hace referencia a los derechos humanos para referirse a los derechos fundamentales que resguarda la Constitución, y a las garantías se les entiende como los medios Constitucionales para salvaguardar a aquellos. El ilustre Jurista Mexicano Ignacio Burgoa define las garantías individuales como *medios jurídicos de protección, defensa o salvaguarda de los derechos del hombre en primer término, por lo que estos derechos son jurídicamente resguardados y tutelados por la Constitución y el sistema jurídico mexicano*.¹⁹ Por su parte, el Jurista Italiano y uno de los principales teóricos del garantismo jurídico, Luigi Ferrajoli, señala que *los derechos fundamentales son todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a “todos” los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar. Y agrega que se entiende por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista así mismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicios de éstas*.²⁰ Como podemos advertir de un análisis armónico que se haga a las

¹⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41a ed., México, Ed. Porrúa, 2009, p. 162.

²⁰ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías, la ley del más débil*, España, Ed. Trotta, 1999, p. 37.

definiciones que hacen ambos estudiosos del derecho, los derechos fundamentales son aquellos derechos que las personas obtienen con el sólo hecho de serlo, derechos que no solo deben ser reconocidos por la Constitución, sino que además, deben prever ciertas garantías, es decir, ciertos medios jurídicos de protección a aquellos derechos fundamentales, de tal manera que los justiciables puedan hacerlas valer cuando estimen que sus derechos fundamentales han sido quebrantados.

Por su parte, Fix Zamudio sostiene que:

Solo pueden estimarse como verdaderas garantías los medios jurídicos de hacer efectivos los mandatos constitucionales, señalando que existen dos especies de garantías, las fundamentales y las de la constitución, en donde las primeras engloban las individuales, sociales e institucionales (Arts. 14 y 16 que pueden designarse genéricamente como garantía de justicia). Las segundas son los procesos establecidos por los artículos 103 y 107 (Amparo), 105 (conflictos entre los Estados y la Federación o los Estados entre sí) y 111 (procesos de responsabilidad del funcionario), que ya son normas procesales, de carácter represivo y reparador.²¹

Al respecto, es de explorado derecho que las garantías que mayor protección ofrecen a los gobernados, o dicho de otra manera, que generalmente son las que reclaman éstos, son las contenidas en el artículo 14 y 16 Constitucionales, mismas que el autor en comento clasifica como las garantías de justicia, el primero de los preceptos resguarda entre otras, la garantía de debido proceso y de no irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna; por su parte el numeral 16 resguarda la imposición a las autoridades de fundar y motivar debidamente sus actos, así como a tener competencia para emitir actos de molestia.

Existen dentro de las garantías individuales, las de Seguridad Jurídica, las que, de acuerdo a nuestro Máximo Tribunal de Justicia:

²¹Fix-Zamudio, Héctor, *El juicio de amparo*, México, Porrúa, s.a., p. 163-164.

Consisten en la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias.²²

Es claro que dentro de ésta clase de garantías se encuentran las contenidas en los artículos 14 y 16 Constitucionales anteriormente referidos, pues tal y como lo mencionamos en el párrafo anterior, dichas garantías le otorgan a los gobernados la certeza de que en caso de que las autoridades provoquen un acto de molestia a su esfera jurídica, deberán observar en todo momento cada uno de los elementos impuestos por la Constitución y las leyes para regir el actuar de aquéllas. Por lo que consideramos muy oportuna la definición que da la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a lo que denomina garantías de Seguridad Jurídica.

No es posible concebir una sociedad organizada sin un Estado con poder, al cual no pueden sustraerse las personas que están sujetas a él y cuyas órdenes deben cumplirse, siempre y cuando el ejercicio de ese poder se realice dentro de un marco jurídico justo y se traduzca en un bienestar social; sin embargo, debemos entender que no hay que estar ajenos a un hecho que a lo largo de la historia de la humanidad se ha presentado en muchas ocasiones y que estriba en que el poder caiga en manos de gobernantes ignorantes, marrulleros e inquisitivos.

Previendo esto último, es donde encontramos la justificación de que el poder otorgado a los gobernantes debe ser limitado, para lo cual es necesario que se establezca dentro del orden jurídico en vigor y, fundamentalmente, en la ley jerárquicamente superior el reconocimiento y protección a favor de los gobernados de una serie de derechos, lo que da lugar a la existencia de las garantías

²² Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las garantías de seguridad jurídica*, México, 2003, colección Garantías Individuales, p. 9.

individuales y a que se regulen los medios idóneos para hacerlas respetar en el caso de ser vulneradas cuando el poder se ejerza en forma abrupta, inusitada o arbitraria.

Respecto de las garantías que salvaguardan los derechos fundamentales, no hay duda sobre su función concreta, pero no sucede lo mismo con relación a su naturaleza específica, pues la polémica que sobre el particular se ha suscitado gira en torno a la determinación de si son derechos propios del hombre y del ciudadano, inherentes a la persona humana o una concesión graciosa del Estado, o si deben entenderse como simples consecuencias del orden jurídico formalmente considerado.

Ahora bien, sobre este problema se han elaborado un sinnúmero de teorías, de las cuales juzgamos conveniente dar una reseña de las que consideramos de mayor importancia.

En primer lugar la teoría Positivista, para la cual las garantías individuales son simple y llanamente concesiones del Derecho Positivo o del Estado, que no implican por ningún motivo derechos subjetivos del gobernado, es decir, son meras limitaciones que el Estado se impone con el fin de propiciar el desenvolvimiento de las actividades sociales.

En segundo lugar, tenemos la teoría Formalista, atribuida al jurista vienés Hans Kelsen, quien sostiene que los llamados derechos públicos subjetivos tales como los de libertad, el derecho a no ser detenido, el derecho a la libertad de expresión, de reunión, no son en realidad derechos puesto que se trata de una esfera extrajurídica ajena al derecho y a la *libertad* en sentido de *un estar libre frente al orden jurídico*, no es determinable jurídicamente más que en su aspecto normativo. De este postulado se desprende que el autor niega la realidad del Estado y la reduce a un conjunto de normas; la persona es un conjunto de derechos y obligaciones y, particularmente, la persona física es tan sólo el soporte de este sistema normativo, lo que dicho en otras palabras significa que la persona humana ha quedado desnaturalizada.

Finalmente se encuentran las llamadas teorías Jusnaturalistas, que tienen como común denominador el considerar a los derechos del hombre como derechos naturales. Dentro de esta concepción, existen variadas tesis que explican las garantías individuales en virtud de haber diversos criterios respecto al contenido del Derecho natural. Algunas de estas ideas son las siguientes:

Teoría de la racionalidad del hombre. Para los seguidores de esta teoría, los derechos del hombre, las garantías individuales, son derechos naturales inherentes a la persona humana en virtud de su propia naturaleza y de la naturaleza de las cosas que el Estado debe reconocer, respetar y proteger mediante la creación de un orden jurídico y social que permita el libre desenvolvimiento de las personas de acuerdo con su propia y natural vocación individual.

Teoría de la vitalidad y la libertad. Para esta concepción, los derechos del hombre tienen su fundamento en la vida y libertad. Por tanto, la vida del hombre sólo tiene significación si es vida libre y de éste derecho natural a la vida libre derivan todos los demás derechos.

Por otro lado, una corriente que está teniendo mucho auge es la del Garantismo, cuyo principal precursor se considera al anteriormente referido jurista constitucionalista Italiano Luigi Ferrajoli, quien señala como la base de la corriente que proclama que los derechos fundamentales son todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a *todos* los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar.²³ Así pues, este estudioso considera que los derechos fundamentales le corresponden a todos los seres humanos con el solo hecho de estar dotados del status de personas, ciudadanos o personas con capacidad de obrar, y que la Constitución aparte más que otorgarlos, lo que hace es reconocerlos, pues iteramos, esos derechos le son otorgados a las personas por el sólo hecho de

²³Ferrajoli, Luigi, *op. cit.*, nota 20, p. 37.

serlo. Consideramos que sobre ésta teoría del garantismo podrá disentirse en todo o en parte, pero de ahora en adelante, nunca se podrá prescindir.

Garantizar significa afianzar, asegurar, proteger, defender, tutelar algo, y cuando en la cultura jurídica se habla de garantismo, ese *algo* que se tutela son los derechos fundamentales.²⁴ De ahí que en México y en otros países, a los medios de salvaguarda de los derechos fundamentales se les llama garantías. La teoría del garantismo arranca de la idea de que del poder hay que esperar siempre un potencial abuso, que es preciso neutralizar haciendo del derecho un sistema de garantías, de límites y vínculos al poder para la tutela de los derechos.²⁵ De lo anterior podemos colegir que el garantismo estima que para poder neutralizar o controlar el abuso del poder, debe existir un estado de derecho.

De un análisis efectuado a la teoría general del garantismo, podemos colegir que de los derechos fundamentales en un estado de derecho, deriva la esfera de lo indecidible, es decir, un terreno sobre los que el estado no tiene poder de decisión para limitarlos, y un terreno sobre lo que se debe decidir, como serían la garantías para salvaguardar o restablecer los derechos fundamentales.

Ahora bien, ¿por qué algunos derechos son considerados derechos fundamentales y otros no?, ¿cuándo se debe considerar un derecho como fundamental?, al respecto señala Miguel Carbonell, todo depende del punto de vista desde el que se analice; desde un punto de vista de la dogmática constitucional, la justificación para calificar a un derecho como fundamental se encuentra en su fundamento jurídico, es decir, en el reconocimiento que hace el texto constitucional de ese derecho;²⁶ desde un punto de vista de teoría de la

²⁴ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro, *Garantismo, estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*, México, Trotta, 2005, p. 21.

²⁵ Blanco Valdés, Roberto, *El valor de la constitución*, España, Alianza, 1994, p. 67.

²⁶ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2004, p. 5.

justicia, el fundamento de un derecho se encontraría en las razones o en la justificación racional que exista para ese derecho; desde un punto de vista de teoría del derecho, un derecho fundamental encuentra su justificación para ser considerado como tal por reunir las características que se establecen en la definición teórica que se ofrezca a los derechos.

Para Luigi Ferrajoli, existen cuatro clases de derechos,²⁷ los *derechos humanos*, que son los derechos primarios de las personas y conciernen indistintamente a todos los seres humanos, como, por ejemplo, el derecho a la vida, a la integridad de la persona, la libertad personal, libertad de conciencia y de manifestación de pensamiento, el derecho a la salud y a la educación y las garantías penales y procesales; los *derechos públicos*, que son los derechos primarios reconocidos solo a los ciudadanos, como el derecho de residencia y circulación en el territorio nacional, los de reunión y asociación, el derecho al trabajo, el derecho a la subsistencia y asistencia de quien es inhábil para el trabajo; los *derechos civiles*, que son los derechos secundarios adscritos a todas las personas humanas capaces de obrar, como la potestad negocial, la libertad contractual, libertad para elegir y cambiar de trabajo, la libertad de empresa, el derecho de accionar un juicio; los *derechos políticos*, que son, en fin, los derechos reservados únicamente a los ciudadanos con capacidad de obrar, como el derecho de voto, el derecho de acceder a cargos públicos y, en general, todos los derechos potestativos en los que se manifiesta la autonomía política y sobre los que se fundan la representación y la democracia política.

Al respecto, el referido jurista italiano en su obra, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, señala que es posible identificar cuatro criterios que responden a la pregunta de qué derechos deben ser, o es justo que sean, fundamentales, dichos criterios son la igualdad, la democracia, la paz y el papel de los derechos fundamentales como el papel del más débil.²⁸Dichos criterios son

²⁷Ferrajoli, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, España, Trotta, 2008, p. 23.

²⁸*Ibidem*, Pp. 314 y ss.

principios que todo estado de derecho debe, o busca reconocer en su sistema legal; en México se encuentran reconocidos y salvaguardados a nivel Constitucional, como se advierte del contenido del artículo 1° Constitucional que contiene la garantía de igualdad; el artículo 40, señala que la República Mexicana será democrática; en lo que respecta a la paz, a lo largo del cuerpo Constitucional se advierten diversos preceptos que promueven el respeto y protección de los derechos humanos y la lucha por la paz y seguridad nacional e internacional; por último, considerando los criterios que, a decir del autor en comento, son los que identifican a un derecho fundamental, tenemos el de protección al más débil, como ejemplo del caso anterior podemos observar el artículo 2° Constitucional, pues reconoce y protege a los pueblos indígenas que estén asentados en el territorio nacional.

En términos generales tenemos pues, que los derechos fundamentales son considerados como tales en la medida en que constituyen instrumentos de protección de los intereses más importantes de las personas, puesto que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna; y por bienes básicos debemos entender aquellos que son condición necesaria para la realización de cualquier plan de vida.²⁹

Los preceptos Constitucionales que salvaguardan o contienen derechos fundamentales y libertades, por lo general establecen una relación entre sujeto activo y sujeto pasivo, así mismo por lo general los mismos determinan quiénes son unos y otros. Por regla general los sujetos activos son las personas físicas o las personas morales, sin embargo por excepción también lo pueden ser los entes públicos en las relaciones con los gobernados.

Entonces, son sujetos pasivos de derechos y libertades aquellos a quienes le son exigibles, pero cabe resaltar que no siempre son entes que gozan de

²⁹ Garzón Valdés, Ernesto, *Derecho, ética y política*, España, Centro de estudios constitucionales, 1993, p. 531.

imperio; Por ejemplo la libertad religiosa y de cultos es exigible a las asociaciones religiosas a través del Estado.

Relacionando estas con la materia tributaria, podemos concluir que los derechos fundamentales resguardados por las garantías de seguridad jurídica surgen debido a que el Estado, al hacer uso del poder de imperio con el que cuenta cuando realiza cualquier acto de autoridad, en este caso tratándose de su potestad tributaria, de alguna manera u otra afecta la esfera jurídica del gobernado, es decir, afecta su vida, sus propiedades, su libertad, sus posesiones y su familia, entre otros; es por esa razón que es estrictamente necesario que el gobernado cuente con la certeza de que el Estado se va a apegar a diversos lineamientos en su actuar y no va a cometer atropellos a sus garantías individuales, y en caso de ser así, saber que cuenta con los medios de defensa necesarios para que sus derechos les sean reivindicados, y en caso de que la autoridad haya causado perjuicios económicos, esta sea condenada al pago por su responsabilidad.

El anteriormente citado Jurista, Ignacio Burgoa, define a estas garantías como el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *súmmum* de sus derechos subjetivos.³⁰ Entonces, podemos resumir que son todas aquellos elementos que debe observar la autoridad al momento de producir un acto jurídico que trastoque la esfera del justiciable, y sólo de ésta manera puede hacerlo, pues de lo contrario dicho acto sería inconstitucional por ilegal.

Los derechos fundamentales de seguridad jurídica son tal vez los que más clara relación guardan con el concepto de Estado de derecho en sentido formal. El Estado de derecho en sentido formal se define, de manera amplísima, como el estado en el que las autoridades se encuentran sujetas a la ley y, puede entenderse como el conjunto de *reglas de juego* que los órganos públicos deben

³⁰ Burgoa, Orihuela, Ignacio, *op. cit.*, nota 19, p. 502.

respetar en su organización y funcionamiento y, lo que viene a ser más importante para el tema en estudio, en su relación con los gobernados.³¹ Recalcando que dichas *reglas de juego* deben observarse en todas y cada una de sus actuaciones dirigidas o que repercutan la esfera jurídica de los gobernados, sea cual sea la rama del derecho que la regule.

La sujeción de los órganos públicos a la ley se concreta en el principio de legalidad, según el cual las autoridades no solamente deben acatar las leyes cualesquiera que sean sus contenidos, sino que es preciso además que todos sus actos estén subordinados a los derechos fundamentales.³² La seguridad jurídica se expresa pues, en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a la ley, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio estado.

Es por eso que al analizar la potestad tributaria del Estado, es de suma importancia tener presente que contamos con los derechos fundamentales de seguridad jurídica que nos otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismas que están reguladas principalmente en los preceptos Constitucionales 1°, 8°, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23, sin embargo, son los artículos 14 y 16 los de mayor trascendencia en la defensa, pues en ellos se consagran los derechos fundamentales de audiencia y legalidad, así como sus garantías. Dichos artículos representan la protección de importantes valores del sujeto pasivo y al mismo tiempo regulan el actuar del Estado al realizar cualquier acto de molestia, convirtiéndose así en fundamento indispensable para invocar cuando se reclame cualquier acto realizado por una autoridad del estado.

En el segundo capítulo de la presente obra analizaremos detalladamente cada uno de los derechos fundamentales resguardados en los preceptos Constitucionales anteriormente citados.

³¹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 26, p. 585.

³² Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, 5a ed., España, Trotta, 2000, p. 857.

Consideramos que la incorporación de derechos fundamentales a la Constitución, al igual que el resto del marco normativo, sigue con el rumbo claro, pero sin precisar cómo se pretende llegar a él.

Es importante mencionar que cada país cuenta con medios de defensa para el resguardo de sus derechos fundamentales; en México es el denominado Juicio de Amparo; el Licenciado José Moisés Vergara Tejada lo definió como la Institución Jurídica mediante la cual, una persona denominada “quejoso” solicita a un órgano Jurisdiccional Federal el amparo y protección de la Justicia de la Unión, en contra de un acto o una ley (acto reclamado) emitida u omitida por una autoridad denominada responsable, y que el citado quejoso considera le viola sus derechos fundamentales o el régimen de distribución competencial entre Federación-Estados-Distrito Federal, lo cual le causa un agravio, para que se le restituya o mantenga en el goce de sus presuntos derechos.³³

³³ Vergara Tejada José Moises, *El juicio de amparo en materia fiscal*, 2a. ed., México, Angel Editor, 2008, p.62.

CAPÍTULO 2. ESTUDIO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. PRIMERA PARTE.

2.1. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LA TRIBUTACIÓN.

Toda ley impositiva y consecuentemente el gravamen que establezca debe ajustarse a determinados principios teóricos, ya que de no ser así estaremos en presencia de un ordenamiento y gravamen inequitativo y arbitrario.

De las diversas clasificaciones de los principios teóricos que se han elaborado, la más conocida y que reporta mayor utilidad para la elaboración, comprensión y crítica de nuestros regímenes fiscales tanto federal como locales, es la de Adam Smith³⁴, contenida en el Libro V de su obra *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, los cuales son hasta la fecha generalmente respetados y observados por los legisladores modernos. Estos principios erigidos por Adam Smith son los de Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía, mismos que procedemos a explicar.

Principio de Justicia. Significa que los habitantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno de manera proporcional, lo más cerca posible a su capacidad económica, es decir, los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del Gobierno, con respecto a los individuos de una nación, vienen a ser como los gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, en proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. De la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama igualdad o desigualdad de los

³⁴ Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Fondo de cultura económica, México, 2000, Pp. 726 a 728.

impuestos.³⁵ De este principio se desprenden cuatro subprincipios, el de generalidad, de uniformidad, de simplicidad y de claridad. A juicio de Hugo Carrasco³⁶ los dos primeros los acogió la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los dos últimos se contienen en el Código Fiscal de la Federación; consideración con la que estamos de acuerdo, pues los subprincipios de generalidad y de uniformidad se establecen en la fracción IV del artículo 31 Constitucional y, por su parte, los subprincipios de simplicidad y claridad se advierten de diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación y, añadimos, en las leyes de cada uno de los impuestos.

La generalidad denota que pague impuesto toda persona que se encuentre comprendida en las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de hacerlo quienes se comprendan en ellas³⁷, o en otras palabras, que toda persona tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo al ubicarse en los dos supuestos para tal efecto: tener capacidad contributiva y realizar el hecho generador del crédito fiscal, es decir, cuando conforme a la ley tiene el carácter de sujeto pasivo.

La uniformidad establece la igualdad para todos los contribuyentes que lo hagan de acuerdo a su capacidad contributiva, de tal suerte que a mayor ingreso, mayor aportación³⁸, es decir, todas las personas son iguales frente al tributo.

La simplicidad, se refiere a que el trámite debe ser sencillo para cualquier contribuyente,³⁹ aquí es importante considerar que hay personas con un nivel de

³⁵ Sánchez Hernández, Mayolo G., *Derecho tributario*, 3a. ed., México, Cárdenas Editores, 2003, t. I, p.141.

³⁶ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6a. ed., México, Ed. Iure, 2008, p. 180.

³⁷ Yanome Yesaki, Mauricio, *Compendio de derecho fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2009, p. 94.

³⁸ *Idem.*

³⁹ *Idem.*

estudio básico, personas ajenas a la tecnología, por lo que todo eso debe tomar en consideración el legislador al crear el proceso de entero de los tributos.

Por último, el subprincipio de claridad consiste en que la legislación fiscal debe ser redactada de la manera más simple y sencilla, evitando utilizar tecnicismos complejos.

Principio de Certidumbre. Significa que toda contribución debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

En el decir de Adam Smith:

El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacer, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolvencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos, desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir nos acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre.⁴⁰

Lo anterior ha sido tema de múltiples criterios interpretativos, en los que se establece que deberá precisarse con claridad en la ley el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, todo ello con el ánimo de evitar que por otros medios se alteren dichos elementos en perjuicio del contribuyente y de la hacienda pública y se introduzca la incertidumbre. De no cumplirse con lo

⁴⁰ Smith, Adam, citado por Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 34, p.142.

anterior, el contribuyente podrá acudir a pedir el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

Principio de Comodidad. Significa que todo impuesto debe recaudarse en la fecha o periodo más conveniente para el contribuyente, lo que se traducirá en una mayor y más eficiente recaudación y una menor evasión. Es decir, deberá regularse el pago del gravamen cuando sea más factible que el contribuyente disponga de los medios para hacerlo.

A lo anterior, el tratadista Adam Smith puntualiza que todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente para las circunstancias del contribuyente.⁴¹ Un impuesto sobre la renta de la tierra o las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar.

Principio de Economía. Significa que el impuesto debe estar ideado para que el contribuyente aporte la menor suma de dinero posible a fin de que lo pague más rápidamente a la hacienda pública y pueda el Estado obtener el mayor provecho del mismo, en beneficio de la colectividad.⁴² O en palabras de Carlos Alberto Ortega Carreón, el impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre los que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible.⁴³ Lo argumentado en esta líneas es de suma importancia para el Estado, pues el optimizar su recaudación de la manera en que lo propone Adam Smith en el principio que se analiza, ayudará a la consecución de los fines del Estado de una manera pronta, sin destinar gran parte de lo que ingresa al erario público, a la recaudación del mismo.

Adam Smith al expresarse y justificar esta máxima expone que toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se

⁴¹ *Idem.*

⁴² Yanome Yesaki, Mauricio, *op. cit.*, nota 37, p. 95.

⁴³ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2009, p. 30.

saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del Estado.⁴⁴

Por lo que hace a las causas que provocan que un gravamen sea antieconómico, el economista mencionado hace referencia a cuatro causas que se pueden resumir de la siguiente manera:

1. El empleo de gran número de personas para su recaudación y control, cuyos salarios absorben la mayor parte del impuesto.
2. Impuestos imprevistos y altos a la industria, que desaniman a los inversionistas.
3. Las sanciones que se imponen a los contribuyentes cuando pretenden evadir el pago de impuestos, las cuales suelen arruinarlos eliminando los beneficios que pudiera obtener la comunidad con el empleo de los capitales.
4. Visitas frecuentes, odiosas, arbitrarias por parte de las autoridades, a cuyos contribuyentes afectados los hacen objeto de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, las cuales lejos de favorecer la recaudación, la obstaculizan.

Como epílogo del estudio de los principios teóricos que comprenden a todos los tributos en general, Adam Smith señala que las cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosos al pueblo según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana por fatal herencia nos legaron nuestros

⁴⁴*Idem.*

primeros padres y por ello en diferentes siglos y países los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto.⁴⁵

Los principios que hemos analizado no sólo han influido y servido como punto de partida para los tratadistas contemporáneos y modernos, sino que, como atinadamente lo expresa Adolfo Arrijoa, también han influido a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales,⁴⁶ y si bien son la base de diversas legislaciones en la rama impositiva, consideramos que se complementan con los principios propuestos por Adolfo Wagner⁴⁷, Harold M. Sommers⁴⁸ y Fritz Neumark⁴⁹.

2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN.

2.2.1. ARTÍCULO 1º CONSTITUCIONAL. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD; PRINCIPIO *PRO PERSONA*.

En junio de 2011, se dio una reforma constitucional en materia de derechos humanos, que ha tenido y seguirá teniendo un impacto profundo en nuestras concepciones de los derechos fundamentales. Uno de los artículos constitucionales que más cambia es el 1º, el cual pasa de tener tres párrafos, a tener cinco. De esos cinco, cuatro fueron modificados o incorporados en la reforma en comento, de modo que son una novedad para el constitucionalismo mexicano. El artículo en comento quedó redactado de la siguiente manera:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá

⁴⁵ Sobre el tema en general, Smith, Adam, *op. cit.*, nota 33.

⁴⁶ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Ed. Themis, 2000, p. 209.

⁴⁷ En su obra *Tratado de las ciencias de las finanzas*.

⁴⁸ En su libro *Finanzas públicas e ingreso nacional*.

⁴⁹ En su obra *Principios de la imposición*.

restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

2.2.1.1. CONTROL DE CONVENCIONALIDAD.

En lo que respecta al control difuso de convencionalidad, para conocer con claridad las implicaciones ante las que nos enfrentamos al momento de su aplicación y cómo influye esta nueva tendencia en nuestro sistema normativo y por consecuencia en el desarrollo de la sociedad en general debemos iniciar por conocer cómo y para qué funciona nuestra máxima norma o ley fundamental que es la Constitución. Nuestro sistema constitucional normativo implica la existencia

de una norma suprema de la cual surge todo el sistema jurídico imperante dentro de un espacio determinado. Es decir, la Constitución es una norma vinculante, pero también es una fuente de las demás normas del sistema. Como norma fuente la Constitución determina qué contenidos pueden tener las normas inferiores, o qué contenidos no pueden contradecir, es decir, establece los parámetros materiales para la formación de las nuevas normas. De esta forma se crea una pirámide normativa siendo la Constitución la norma suprema de todo sistema jurídico. Cada norma superior dicta las reglas materiales y formales para la validez de la norma inferior y de esta forma se crea la pirámide normativa y una cadena de validez de norma a norma. Esto se conoce como principios de supremacía constitucional y de jerarquía normativa, mismos que se encuentran contenidos en los artículos 1 y 133 de la Constitución. Por consiguiente para que una norma sea válida deberá ser material y formalmente compatible con la Constitución.

Existen principalmente dos modelos de control de constitucionalidad: el control concentrado y el control difuso, mismos que también aplican para el tema de convencionalidad. El primero es aquél que concentra toda la revisión de la validez normativa en un sólo Tribunal. En el control difuso cualquier juez puede revisar la constitucionalidad de las normas, en el concentrado sólo puede hacerlo un tribunal instituido para ello.

Control de convencionalidad es un término de creación bastante reciente, surgido particularmente en el año 2006, en el caso de *Almonacid vs. Chile*⁵⁰. El control de convencionalidad se refiere a la revisión de congruencia entre las normas nacionales y la Convención Americana de Derechos Humanos que deberán realizar tanto los jueces, como las autoridades de los Estados parte de la Convención. En seguimiento a la línea interpretativa plasmada en el párrafo

⁵⁰Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, "Reflexiones sobre el control difuso de convencionalidad. A la luz del caso *Cabrera García y Montiel Flores vs México*", *Boletín mexicano de derecho comparado*, México, nueva serie, año XLIV, número 131, mayo-agosto de 2011, pp. 917-967, Consúltese: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/131/inf/inf20.pdf>.

anterior sobre el control de constitucionalidad podemos aducir que el control de convencionalidad concentrado es competencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, solo estando facultada para conocer de violaciones a la Convención y no puede resolver sobre el fondo de los asuntos presentados a su consideración o como nos comenta Ferrer Mac Gregor⁵¹, en su libro *El Control Difuso de Convencionalidad en el Estado Mexicano*, este control concentrado de convencionalidad “obedece a las facultades inherentes de la Corte Interamericana al resolver los casos contenciosos sometidos a su consideración en cuanto guardián e intérprete final de la Convención Americana.

Es en realidad un control concentrado de convencionalidad, al encomendarse a dicho órgano jurisdiccional la facultad exclusiva de garantizar al lesionado en el goce de su derecho o libertad conculcados y reparar las consecuencias de la medida o situación que ha configurado la vulneración de esos derechos y el pago de una justa indemnización a la parte lesionada”. Sin embargo, la tendencia hacia la creación de un derecho común de los Derechos Humanos en la región ha evolucionado de tal forma que en la actualidad se reconoce el control difuso de la convencionalidad. Ello implica pues que, si la Convención es derecho nacional de los Estados parte, entonces todos los jueces deberán vigilar que este sea cumplido en términos de la propia Convención, lo cual se plasma en los artículos 1 y 2 de la citada Convención. Dicho control difuso de convencionalidad, continuando con la idea del ilustre jurista Ferrer Mac-Gregor:

Es una nueva manifestación de la constitucionalización del derecho internacional. Consiste en el deber de los jueces nacionales en realizar un examen de compatibilidad entre las disposiciones y actos internos que

⁵¹ Ferrer Mac-Gregor, Eduardo, *El control difuso de convencionalidad en el estado constitucional*, México, UNAM, 2010, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2873/9.pdf>.

tiene que aplicar a un caso concreto, con los tratados internacionales y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.⁵²

Ubicándonos particularmente en el caso de México, es de mencionarse que se seguía un control concentrado de la constitucionalidad y la convencionalidad, lo que cambió en julio de 2011, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el expediente 912/2010, relativo a la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) en el caso Rosendo Radilla Pacheco *versus* los Estados Unidos Mexicanos, entre otras cosas resolvió que resultaban obligaciones para todos los jueces del Estado mexicano ejercer el control de constitucionalidad y convencionalidad.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, al resolver el caso a que hicimos referencia en el párrafo anterior mediante sentencia de 23 de noviembre de 2009, en el párrafo 339 estableció:

En relación con las prácticas judiciales, este Tribunal ha establecido en su jurisprudencia que es consciente de que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer un “control de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes. En esta tarea, el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la

⁵²*Idem.*

interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.

Lo anterior fue ratificado por mayoría de 7 votos del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de 12 de julio de 2011, esto es, se estableció que la obligación de realizar el control de convencionalidad es para todos los jueces del Estado Mexicano.

Así, el control difuso de la convencionalidad obliga a los jueces a que en su tarea no sólo tomen en cuenta la Constitución y los tratados, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana. Asimismo, debe ejercerse de oficio, es decir, con independencia de que las partes lo invoquen, lo que implica que en cualquier circunstancia los jueces deben realizar dicho control.

En la referida sesión de 12 de Julio de 2011, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió tres aspectos principales respecto al control de convencionalidad⁵³:

a) Aplicación del Principio *Pro Persona*. Ello significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

b) Se debe aplicar la interpretación conforme en sentido estricto. Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los

⁵³Tesis P. LXIX/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, Diciembre de 2011, p. 552.

que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Ello no afecta o rompe con la lógica del principio de división de poderes y del federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces, al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.

2.2.1.2. PRINCIPIO *PRO PERSONA*.

Del artículo que nos encontramos analizando se desprende, entre otras cosas, que a partir de la reforma constitucional de diez de junio de dos mil once, misma que se comentó en párrafos anteriores, se elevaron a rango constitucional los derechos humanos protegidos tanto por la Carta Magna como por los tratados internacionales en que el Estado Mexicano sea parte, cuestión que implica la creación de una especie de bloque de constitucionalidad integrado ya no sólo por la Ley Fundamental sino también por los referidos instrumentos supranacionales; asimismo, se incorporó el principio *pro persona* como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas.

El citado principio supone que, cuando existan distintas interpretaciones posibles de una norma jurídica, deberá elegirse aquella que más proteja al titular de un derecho humano. Y también significa que, cuando en un caso concreto se puedan aplicar dos o más normas jurídicas, el intérprete debe elegir aquella que, igualmente, proteja de mejor manera a los titulares de un derecho humano. En otras palabras, podemos afirmar que el principio *pro persona* tiene dos variantes, a saber:

a) Preferencia interpretativa, según la cual el intérprete ha de preferir, de las interpretaciones válidas que estén disponibles para resolver un caso concreto, la que más optimice un derecho fundamental, es decir, cuando

amplía el ámbito de los sujetos protegidos por el Derecho o cuando amplía el perímetro material protegido por el Derecho; y,

b) Preferencia de normas, de acuerdo con la cual el intérprete, si puede aplicar más e una norma al caso concreto, deberá preferir aquella que sea más favorable a la persona, con independencia del lugar que ocupe dentro de la jerarquía normativa.

En virtud de que las instituciones a que he hecho mención en el presente apartado son de reciente incorporación al sistema jurídico mexicano, será muy interesante ver el alcance y aplicación que le dan los Juzgadores nacionales, ya no sólo integrantes del Poder Judicial de la Federación, sino también los del fuero común, atendiendo a la naturaleza misma del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.

2.2.2. ARTÍCULO 8° CONSTITUCIONAL. DERECHO DE PETICIÓN.

En este apartado analizaremos el artículo 8° de la Constitución Mexicana, artículo del cual se deriva el reconocimiento por parte de la Carta Magna del llamado derecho de petición.

El contenido del artículo que trataré en este punto, es el siguiente:

Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.⁵⁴

⁵⁴ Corzo Sosa, Edgar, *et al.*, *Para entender la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Nostra Ediciones, 2008, p. 55.

Mismo que tiene relación con el numeral 35, fracción V de la misma Constitución, y que cita lo siguiente:

Artículo 35. Son prerrogativas del ciudadano:

(...)

V. Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición.⁵⁵

Para comenzar, es necesario señalar que el Derecho de Petición se ha estudiado y aplicado desde dos perspectivas, la primera, como un derecho fundamental de participación política, ya que permite a los particulares trasladar sus inquietudes, quejas, sugerencias y requerimientos a las autoridades, lo anterior puede ser aplicado en cualquier materia o asunto⁵⁶, tal y como lo señala el artículo 35 anteriormente transcrito al establecer que es prerrogativa de los mexicanos ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición. La segunda perspectiva trata al derecho de petición como una forma de libertad de expresión, pues permite a los particulares expresarse frente a las autoridades.⁵⁷

El derecho de petición es la facultad que tiene toda persona para dirigirse a cualquier autoridad pública para solicitar información, demandar su intervención o la prestación de algún servicio o trámite a cargo de la autoridad. Se fundamenta en la misión de servicio inherente a la función pública, como lo indica el nombre del servidor público. El derecho de petición también debe entenderse como un derecho de seguridad jurídica, pues constituye un puente de relación y diálogo entre los particulares y las autoridades. Atento a lo anterior debemos tomar en cuenta que el derecho de petición no puede ejercerse por un particular frente a otro particular, sino única y exclusivamente frente las autoridades.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 144.

⁵⁶ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19^a ed, México, Ed. Porrúa, 2006, t. I, p. 158.

⁵⁷ *Idem*.

Cabe señalar que no se está ejerciendo el derecho de petición cuando los particulares acuden ante las autoridades haciendo uso de los derechos o prerrogativas que les ofrece determinado ordenamiento que establece el régimen jurídico particulares de esos actos⁵⁸, por ejemplo, cuando se acude ante algún órgano jurisdiccional a interponer una demanda.

Generalmente al derecho de petición que se analiza, se le da vida como un derecho de configuración legal⁵⁹, en otras palabras, se crea como un derecho que las constituciones enuncian de forma muy general para que posteriormente el legislador concrete a través de una ley que lo regule. Sin embargo, en México es el Poder Judicial de la Federación el que, a través de los criterios Jurisprudenciales y aislados, ha delimitado los aspectos fundamentales de este derecho, tales como el plazo en el que la autoridad debe dar respuesta, así como los términos que debe observar la autoridad al responder, aspecto otros que trataremos más adelante.

Entonces tenemos que el derecho de petición es el derecho fundamental que reconoce la Constitución Mexicana a los particulares para dirigirse a las autoridades para que posteriormente la autoridad emita una respuesta atendiendo tal petición. Ahora bien, en lo que a la obligación que deriva del ejercicio del derecho de petición por parte de un particular, tenemos que es obligación de todos los servidores públicos y autoridades en general de, primero, permitir a los ciudadanos dirigirse a ellos en demanda de lo que deseen expresar o solicitar⁶⁰, es decir, las autoridades deben tener un servidor público destinado a recibir los escritos de petición que los particulares quieran presentarle, generalmente se hace mediante el servidor público que funge como oficial de partes, plasmando en

⁵⁸ Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Ed. Porrúa, 2009, p. 610.

⁵⁹ González Navarro, Francisco y Alenza García, José Francisco, *Derecho de petición. Comentarios a la ley orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*, España, Ed. Civitas, 2002, p. 143.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 159.

el escrito correspondiente el sello de la dependencia, la fecha de recibido y la firma del servidor público que recibe; y segunda obligación, responder a dicha demanda por escrito, de forma congruente y en un plazo breve.⁶¹ Al respecto, nos referimos a lo que comentamos al final del párrafo anterior, pues consideramos que los aspectos que ha establecido el Poder Judicial Federal requieren de un análisis detallado.

Al respecto, el Tribunal Constitucional Español ha estimado que el contenido del derecho de petición es mínimo, pero las obligaciones que le establece a las autoridades son muy concretas, al señalar que

El contenido de este derecho como tal es mínimo y se agota en la mera posibilidad de ejercitarlo, formulando la solicitud sin que de ello pueda derivarse perjuicio alguno al interesado, garantía o cautela que está en el origen histórico de este derecho y ha llegado a nuestros días. Ahora bien, hoy el contenido comprende algo más, aún cuando no mucho más, e incluye la exigencia de que el escrito al cual se incorpore la petición sea admitido, se le dé el curso debido o se reexpida al órgano competente si no lo fuera el receptor y se tome en consideración. Desde la perspectiva del destinatario, se configuran dos obligaciones, una al principio, al exteriorizar el hecho de la recepción, y otra al final, al comunicar al interesado la resolución que se adopte.⁶²

Este artículo protege el derecho que asiste a cualquier persona a recibir una respuesta a cualquier petición o solicitud que haga a una autoridad pública, sin que necesariamente implique una respuesta favorable a la petición.

El sujeto activo de este derecho es cualquier persona, a menos que la petición se refiera a algún asunto político, pues en ese caso, el derecho sólo asiste a los ciudadanos mexicanos. Esto se debe por un lado a que para ejercer los

⁶¹ *Idem.*

⁶² Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional Español en el expediente número 161/1968.

derechos políticos se requiere de la mayoría de edad que implica la ciudadanía y, por otro, a razones de seguridad nacional.

Los requisitos para ejercer este derecho y esperar una respuesta por parte de la autoridad los establece el numeral 8° Constitucional que nos ocupa, a saber:

- a) Que la petición se haga por escrito. Esto se debe a razones de seguridad y certeza jurídica, para que la autoridad pueda conocer bien el contenido y alcances de la petición.
- b) Que sea respetuosa y pacífica. Esto es porque se presume la buena fe tanto del peticionario como de la autoridad. Por tanto, no caben las injurias, amenazas o los actos violentos.

Según diversos criterios Jurisprudenciales, también se ha señalado que el peticionario debe señalar un domicilio para que la autoridad pueda notificarle la respuesta, y que el escrito debe señalar nombre y firma del peticionario o su huella digital; En el caso de las personas morales, quien promueva en su representación debe acreditar su carácter mediante el documento correspondiente.

El sujeto pasivo es cualquier autoridad pública. Lo primero que tiene que revisar e incluir en su respuesta es su propia competencia; en caso de que no lo sea, de todas formas debe responder por escrito señalando esta circunstancia así como la autoridad a quien debe turnarse la petición o a quien se haya turnado.

Desde luego debe entenderse que dicha garantía tiende a asegurar la emisión de una respuesta sobre lo que se pide, más no que se resuelva la petición en los términos solicitados por el peticionario. En otras palabras, el derecho de petición no es un derecho a una respuesta favorable, sino solamente a una respuesta por escrito, o sea, la autoridad no está necesariamente obligada a conceder lo que pida alguna persona con fundamento en el artículo constitucional en comento, pero la autoridad al emitir la respuesta deberá hacerlo observando los requisitos constitucionales de fundamentación y motivación y en relación a lo solicitado, es decir, de manera congruente, tal y como lo ha establecido el Poder

Judicial Federal en diversos criterios interpretativos⁶³. En este caso, si el interesado al recibir la contestación no está de acuerdo con la respuesta, vía el medio de defensa idóneo podrá invocar violación al derecho fundamental de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

A lo largo del tiempo, algunos abogados litigantes han criticado el hecho de que no se obligue a la autoridad a responder de conformidad con el fondo planteado, refiriéndose al derecho de petición como un derecho poco útil, sin embargo, los de la letra no compartimos esa opinión, pues no debemos soslayar que el derecho de petición constituye un canal de comunicación siempre abierto para los particulares hacia las autoridades, respecto a la materia que sea, respecto a la autoridad que sea. En referencia a lo anterior, el doctrinario español Bartomeu Colom señala lo siguiente:

Lo interesante del derecho de petición consiste en la posibilidad que tienen los particulares de hacer peticiones a los poderes públicos con garantía de contestación o respuesta motivada en relación con todas aquellas personas o materias en las que los ciudadanos o administrados aún no tienen reconocidos o descritos derecho subjetivos o intereses legítimos o no está reconocida la acción popular... Desde esta perspectiva, el derecho de petición es una garantía más, una técnica de cierre del sistema del Estado social y democrático de derecho.⁶⁴

Ahora bien, en lo que respecta a lo que la Constitución denomina *breve término*, se refiere al plazo en el que la autoridad deberá dar respuesta a la petición formulada por el particular y que, si en dicho término no emite y notifica la respuesta correspondiente, estará violando a dicho particular su derecho de petición, por lo que éste podrá acudir ante los órganos del Poder Judicial de la

⁶³Tesis 486, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, t. III, p. 454; *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, t. XII, p. 130.

⁶⁴ Colom Pastor, Bartomeu, *El derecho de petición*, España, Ed. Marcial Pons, 1997, pp. 17 y ss.

Federación para solicitar el amparo para el efecto de que se le restituya su derecho fundamental violentado.

Entonces la pregunta que surge es la siguiente, ¿en qué término debe dar respuesta la autoridad para respetar el derecho de petición?, algunos criterios Jurisprudenciales han establecido que dicho término no debe exceder de cuatro meses⁶⁵, por lo que dicho término se observa en la mayoría de los casos, aclarando que dicho término puede variar si la ley que rige determinada materia específica algún término diferente. Es decir, si la ley que rige la materia o la autoridad ante quien se presenta la petición correspondiente fija un plazo máximo para responder a determinadas solicitudes, la autoridad debe ajustarse a ese plazo. Así mismo, la autoridad tiene la obligación de dictar el acuerdo y notificarlo al peticionario, y la Jurisprudencia ha señalado que la autoridad debe acreditar que el peticionario se hizo sabedor del acuerdo, así como todas las fases del trámite.

Actualmente algunas leyes de procedimiento administrativo establecen plazos más cortos y efectos diversos para determinadas peticiones de los particulares, como ejemplo tenemos la negativa o la afirmativa ficta, figuras que analizaré más adelante. Como ejemplo de lo comentado en líneas recientes, el Código Fiscal de la Federación establece como plazo genérico para que las autoridades fiscales federales den respuesta a las peticiones hechas por los particulares, el término de tres meses⁶⁶, es decir, un plazo distinto a lo que ha establecido la Jurisprudencia, pero al ser menor no contraviene a aquella.

Otro aspecto importante en lo que concierne al derecho fundamental en análisis, y que tiene íntima relación con el hecho de tener por emitida la respuesta por parte de la autoridad, es que el artículo 8° prevé que es obligación de las

⁶⁵Tesis I. 4o.A 68 K, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XIII, febrero de 1994, p. 390; Tesis 470, *Apéndice de 1975*, Quinta Época, t. III, 1975, p. 767.

⁶⁶ Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente.

autoridades dar a conocer su respuesta a los particulares, mediante notificación legal. Al respecto, la Suprema Corte ha dispuesto que en caso de que exista duda respecto a si se dio a conocer la respuesta al particular o no, corresponde a la autoridad la carga de la prueba para acreditar que dicha notificación fue realizada conforme a derecho⁶⁷.

Ahora bien, como lo comentamos párrafos anteriores, este derecho fundamental se encuentra reglamentado en el primer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal Federal, mismo que establece lo siguiente:

Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Del artículo transcrito no sólo se desprende el plazo en el que las autoridades fiscales deben responder a las peticiones y consultas que les presenten los particulares, sino que se desprende también la figura de la negativa ficta en materia fiscal, es decir, que si dentro del término legal establecido las autoridades fiscales no resuelven una instancia o petición que se les formule, su silencio se considerará como resolución negativa para el peticionario y ello se traduce en que contra tal actitud de la autoridad el afectado podrá ejercitar los

⁶⁷Tesis 126, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1995*, Sexta Época, t. III, p.86.

medios de defensa a su alcance. Esta figura es un ejemplo de lo que mencionamos en líneas anteriores al señalar que algunas leyes administrativas establecen no solamente plazos distintos al considerado por la Jurisprudencia como máximo, sino que establecen efectos ante la ausencia de respuesta; entre estos efectos se encuentra la llamada negativa ficta, por medio del cual el legislador establece que si la autoridad no contesta a la petición en el plazo señalado se debe entender que el asunto se resolvió en sentido negativo⁶⁸, es decir, se debe entender que al particular se le negó lo que pedía en un escrito. Sin embargo, cabe la pena señalar que la negativa ficta en materia fiscal y el derecho de petición no son lo mismo, pues por un lado el derecho de petición señala que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito cumpliendo con específicos requisitos; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa.⁶⁹

Respecto a lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha abierto la puerta para que los particulares puedan, mediante juicio de amparo, obligar a las autoridades a que emitan una respuesta atendiendo al derecho fundamental que se analiza al señalar en criterio Jurisprudencial que cuando se reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional, no es procedente sobreseer en el juicio con base en que el silencio de la autoridad constituyó una negativa ficta, por las razones siguientes:

⁶⁸ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, nota 56, p. 166.

⁶⁹ Tesis I.1o. A. J/2, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, octubre de 1997, p. 663.

1) porque la aludida garantía constitucional no puede quedar suspendida por la creación o existencia de figuras jurídicas (como la negativa ficta) que la hagan nugatoria;

2) porque la negativa ficta es una institución que, por sus características peculiares, es optativa para los particulares, la cual, por surgir debido al transcurso del tiempo, sin respuesta específica y por escrito de la autoridad a la que se planteó la solicitud, no puede satisfacer el objeto primordial que se persigue con la garantía que tutela el artículo 8o. constitucional; y

3) porque el Juez de amparo no puede prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnado el silencio de la autoridad, cuando precisamente se le está pidiendo que obligue a esa autoridad a dar una respuesta, como lo exige el artículo constitucional invocado.⁷⁰

Es importante señalar que si el particular decide impugnar la negativa ficta queda imposibilitado de exigir una contestación expresa, pues con tal impugnación queda clausurado el derecho de petición. Como ejemplo de impugnar la negativa ficta en materia fiscal tenemos el juicio contencioso administrativo federal, cuyo trámite se rige por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y cuya procedencia de esta figura jurídica en juicio de nulidad se desprende del contenido del artículo 14 fracción XIV de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Así pues, esperamos haya quedado claro la naturaleza y alcance de aplicación del derecho humano de petición consagrado en el artículo que analizamos, así como su diferencia respecto a la figura de la negativa ficta prevista en el Código Fiscal de la Federación.

⁷⁰Tesis 2a./J. 136/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, Diciembre de 1999, p. 245.

2.2.3. ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL. LEYES PRIVATIVAS Y TRIBUNALES ESPECIALES.

El artículo 13 Constitucional contiene diversas garantías o derechos dirigidos a resguardar el derecho fundamental de igualdad. Dicho artículo cita a la letra lo siguiente:

Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley. Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo podrán extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al Ejército. Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda.

Del contenido del artículo transcrito se desprenden cuatro cuestiones, a saber, la prohibición de leyes privativas, la prohibición de los tribunales especiales, la regulación de los emolumentos, y la existencia del fuero militar y delimitación de su alcance; sin embargo, para lo que nos interesa en el presente trabajo de investigación, se abordarán las cuestiones que se señalaron en primer y segundo término por ser las que se relacionan con la materia tributaria.

Los derechos fundamentales resguardados en este artículo protegen la igualdad del ser humano ante la ley. Parte del supuesto de que todos los seres humanos poseen la misma e idéntica dignidad y por lo tanto tienen derecho a un trato justo por parte de las autoridades, es decir, que no se deben otorgar privilegios ni hacerse distinciones entre las personas, bien sea a través de las leyes que los rigen o en los momentos en los que sean sometidos a un juicio por parte de las autoridades competentes. Entonces, tenemos que como consecuencia de dicho principio de igualdad, las leyes deben ser generales y

abstractas,⁷¹ generales porque sus destinatarios deben ser indeterminados, y abstractas porque no deben referirse a los sujetos, sino a los casos a los que se va a aplicar.

Sin embargo, no se debe confundir el carácter de generalidad de una ley con el de universalidad. Ésta última tiene que ver con la forma lógica en que está redactado un mandato legislativo, es decir, una ley que se dirige a todos los individuos que pertenezcan a una determinada clase o que ocupen una determinada posición.⁷²

Ahora bien, si existe prohibición legal expresa en el sentido de que nadie podrá ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, surge la necesidad de explicar que se entiende por *ley privativa* y que por *tribunal especial*.

Resulta muy acertado el razonamiento que expone Miguel Carbonell en el sentido de que los mandatos constitucionales de igualdad en los derechos fundamentales de no discriminación y de generalidad de la ley a través de la prohibición de leyes privativas, reconocidos y resguardados por los artículos 1º y 13º Constitucionales, significan que el legislador al momento de crear una ley debe tomar en cuenta que, primero, las leyes deben utilizar cuantificadores universales para designar a sus destinatarios; segundo, los grupos de destinatarios deben ser relativamente amplios; y tercero, los criterios para distinguir entre las personas a las que la norma está regulando y a las que no entran en su regulación no deben estar prohibidos por el mandato de no discriminación⁷³, o dicho en las palabras de Francisco J. Laporta, *sea cual sea el número de seleccionados o clasificados en virtud de las condiciones de aplicación de la norma, si la determinación de éstas obedece a un criterio admitido por el*

⁷¹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 250.

⁷² Laporta, Francisco J., *El principio de igualdad: introducción a su análisis*, España, Ed. Sistema, 1985, p. 3.

⁷³ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 252.

*principio de igualdad, entonces la norma es igualitaria.*⁷⁴ Por lo que en tales casos, si bien la ley se refiere a destinatarios cuantificados universalmente y de manera amplia, y los criterios que se tomen en cuenta para posibles distinciones que haya dentro de los mismos destinatarios no son discriminatorios, la ley correspondiente no contraría lo dispuesto en el presente numeral.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que las leyes privativas se caracterizan porque se refieren a personas nominalmente designadas, atendiendo a criterios subjetivos y por el hecho de que después de aplicarse al caso previsto y determinado de antemano pierden su vigencia, encontrándose prohibidas en el artículo que se analiza, debido a que atentan contra el principio de igualdad jurídica.⁷⁵

Es importante señalar que en un principio, la prohibición de las leyes privativas se interpretó como si sólo estuviera referida a la materia tributaria,⁷⁶ pero posteriormente la propia Suprema Corte de la Nación, mediante interpretación amplió la prohibición de las leyes privativas a cualquier otro campo de aplicación del derecho.

Direccionando lo anteriormente expuesto a la materia tributaria, se debe colegir que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer de tal forma que el sujeto pasivo sea cualquier persona que realice el supuesto de la ley que prevé el tributo, o sea, aquélla cuya conducta coincida con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal. Es decir, se prohíben las leyes que obligan a una persona y pierden su vigencia una vez que son aplicadas; en otras palabras,

⁷⁴ Laporta, Francisco J., *op. cit.*, nota 72, p. 11.

⁷⁵ Tesis P./J. 18/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, marzo de 1998, p. 7.

⁷⁶ Ejecutoria pronunciada el 24 de diciembre de 1917, en el amparo administrativo en revisión interpuesto por Victoriano Ibarquén y coagraviados, *Semanario Judicial de la Federación*, tomo I, quinta época, p. 888.

las que establecen situaciones concretas que afectan a personas o casos determinados y estimados individualmente. Dicho de otra manera, si la característica de una ley es que sea de aplicación general, abstracta, impersonal y permanente, es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca con su aplicación a un caso concreto previsto y determinado de antemano y se aplique sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previene en tanto no sea sustituida por otra, aquella ley que carezca de estos requisitos será una ley privativa y por tanto contraria a mandato constitucional de igualdad resguardada en el artículo que nos ocupa.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido también que las leyes privativas son distintas de las leyes especiales, pues éstas últimas sin importar que se apliquen a una o varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, sí se encuentran investidas de las características de generalidad, abstracción y permanencia, dado que se aplican a todas las personas que se colocan dentro de las hipótesis que prevén y no están dirigidas a una persona o grupo de ellas individualmente determinado, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto para regular los casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en ellas, por lo que no transgreden el precepto constitucional que se analiza⁷⁷.

En materia tributaria, al tener su piedra angular en las leyes, que es el único medio a través del cual se pueden imponer tributos a los particulares, se observa la aplicación del principio de igualdad⁷⁸, específicamente en el artículo 31 fracción IV Constitucional, (que se tratará en un apartado especial) y que contiene la exigencia, elevada a nivel constitucional, de la equidad para las leyes tributarias.

Cabe mencionar que en virtud de que la Constitución permite la existencia de leyes especiales, en materia tributaria se da el caso de los impuestos especiales y que al igual que aquellas no son contrarios a la constitución. En

⁷⁷ *Idem.*

⁷⁸ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 256.

efecto, conforme a la doctrina jurídica, se entiende por estos a aquellos que gravan únicamente y por separado un elemento del capital del contribuyente, por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta. Esta clase de gravámenes no son violatorios de garantías individuales porque la Constitución Federal sólo obliga al legislador a que respete, cuando determina el hecho generador del impuesto, entre otros, los principios de generalidad y abstracción, pero no le prohíbe que tome como base para el tributo un elemento por separado del capital del contribuyente.

Respecto a la prohibición de las leyes privativas, cabe mencionar que en el Decreto Constitucional de fecha 22 de octubre de 1814, se preveía lo siguiente: la ley debe ser igual para todos, pues su objeto no es otro que arreglar el modo con que los ciudadanos deben conducirse en las ocasiones en que la razón exija que se guíen por esta regla común⁷⁹, por lo que podemos apreciar que la prohibición a las leyes privativas no es algo que se ha dado en tiempos recientes.

Así mismo, debemos considerar que el derecho fundamental que se resguarda sólo puede ser infringido en el momento en que se aplique o se vaya a aplicar la ley, y no antes.⁸⁰ Por lo que no se puede alegar violación a este derecho fundamental por el sólo hecho de que se estime que una ley resulta privativa, sino hasta que se vaya a aplicar a un caso en particular.

Tal y como lo señalamos al inicio de este apartado, además de las leyes privativas este artículo prohíbe los tribunales especiales. Al igual y como acontecía con las leyes privativas, los tribunales especiales se referían únicamente a la materia penal, y se consideraba que eran aquellos que se creaban exclusivamente para conocer, en un tiempo dado, de ciertos delitos o respecto de determinados delincuentes, es decir, el que se constituye después de cometidos los hechos y sólo para juzgar a un determinado individuo o a un grupo previamente individualizado de personas. Sin embargo, actualmente se considera un tribunal

⁷⁹ Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana expedido en Apatzingán, Michoacán, el 22 de octubre de 1814.

⁸⁰ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, nota 56, p. 240.

especial a todo aquel que no es creado por la ley con carácter permanente y que no ha sido establecido previamente a que ocurran los hechos materia de su competencia.⁸¹ Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha afirmado que por tribunales especiales se entiende los que son creados exclusivamente para conocer, en un tiempo dado de determinado negocio o respecto de ciertas personas, sin tener un carácter permanente y sin facultad de conocer de un número indeterminado de negocios de la misma materia.⁸²

La doctrina por su parte, ha considerado que en un estado democrático de derecho, el principio de igualdad ante la ley exige el sometimiento de todos a unos mismos tribunales, sin que quepan fueron privilegiados por razón de las condiciones personales o sociales. Ello, por supuesto no implica que el legislador está imposibilitado para crear tribunales especializados en determinadas materias porque eso no vulnera el principio de igualdad, ya que todos los litigios de una misma especie, cualesquiera que sean las partes, son resueltos por unos mismos tribunales.⁸³ El propósito es garantizar a las personas un juicio justo en un tribunal imparcial e independiente que haya sido constituido sin que se supiera de antemano a quién y por qué razón se va a juzgar.

Trasladado lo anterior al campo del derecho tributario tiene iguales consecuencias, es decir, si un tribunal no es permanente en sus funciones ejecutorias y decisorias, y no tiene injerencia válidamente en un número indeterminado de negocios que encajen dentro de la situación determinada y abstracta prevista dentro de su competencia, estaremos en presencia de un tribunal especial.

⁸¹ *Idem.*

⁸² *Tribunales especiales, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. CXI, p. 432.*

⁸³ Diez Picazo, Luis María, *Régimen constitucional del poder judicial, España, Ed. Civitas, 1991, p. 35.*

No se deben considerar como tribunales especiales los que tienen competencias determinadas, como el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su carácter de tribunal administrativo, pues está creado para conocer de un número indeterminado de asuntos, es decir, de todos aquellos que queden comprendidos dentro de la competencia que la misma ley le otorga, dotado de idénticas garantías que los tribunales competentes en otras materias.⁸⁴

2.2.4. ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. IRRETROACTIVIDAD, AUDIENCIA PREVIA Y ESTRICTA APLICACIÓN DE LA LEY.

El artículo que nos ocupa señala expresamente lo siguiente:

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

El recién transcrito artículo se encuentra dentro de las garantías de seguridad jurídica, ya que de su lectura pueden observarse un conjunto de limitaciones y requisitos al Estado en relación con los individuos, es decir,

⁸⁴ *Ídem.*

establece límites y requisitos al Estado en caso de que quiera intervenir en la esfera jurídica de los gobernados.

Este precepto es de gran importancia dentro de nuestro régimen jurídico y, para el caso que nos ocupa, dentro del ámbito fiscal, ya que a través de las garantías de seguridad jurídica que contiene, el gobernado encuentra una amplia protección a los diversos bienes que integran su esfera de derecho. Este artículo contiene principalmente tres derechos fundamentales, que son:

- a) La de irretroactividad legal (primer párrafo)
- b) La de audiencia previa (segundo párrafo)
- c) La de exacta aplicación de la ley. (tercer y cuarto párrafos)

Respecto al primero de los mencionados derechos, el principio de irretroactividad de la ley es uno de los más clásicos de todos los ordenamientos jurídicos modernos, y se conoce también como conflicto de leyes en el espacio, es decir, determinar en presencia de dos leyes, una antigua y otra nueva, cuál de las dos debe regir a un hecho, acto, fenómeno, situación, etc. La retroactividad consiste pues, en dar efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones producidos con anterioridad al momento en que la norma entra en vigor.

Como atinadamente lo señala Miguel Carbonell, la irretroactividad de la ley:

Refleja una aspiración típica de la seguridad jurídica: el hecho de que sepamos a qué leyes atenernos sin que en el futuro un cambio de las mismas pueda afectar a los actos que ya hemos realizado. En este sentido, la irretroactividad busca preservar el carácter previsible del ordenamiento y fijar temporalmente las reglas del juego, de forma que una modificación legislativa no pueda aplicar hacia el pasado.⁸⁵

⁸⁵ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 631.

Para Héctor Fix Zamudio, se puede afirmar que un ordenamiento o su aplicación, tiene carácter o efectos retroactivos cuando afectan situaciones o derechos que han surgido con apoyo en disposiciones legales anteriores, o cuando lesionan efectos posteriores de tales situaciones o derechos que están estrechamente vinculados con su fuente y no pueden apreciarse de manera independiente.⁸⁶ Es decir, este precepto prohíbe que una ley se aplique sobre hechos anteriores a su entrada en vigor, si esa aplicación implica perjuicio a alguna persona.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido mediante Jurisprudencia que la retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia, retro-obrando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior.⁸⁷ Así mismo, el Pleno de la Corte ha establecido que para que se pueda considerar que una ley tiene el carácter de retroactiva, se necesita que se le lesionen derechos adquiridos,⁸⁸ por lo que no puede alegar retroactividad quien no demuestra, primero, la existencia de esos derechos y, segundo, que esos derechos le fueron lesionados.

Ahora bien, respecto al alcance del término *ley* en el párrafo primero del artículo 14 Constitucional, según la doctrina⁸⁹ se debe considerar que la prohibición de aplicación retroactiva afecta a todo tipo de normas y no solamente a

⁸⁶Fix Zamudio, Héctor, *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed., México, Ed. Porrúa, 2006, t. I, p. 247.

⁸⁷*Retroactividad de la ley*, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXIII, p. 473.

⁸⁸ *Retroactividad de la ley*, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, p. 191.

⁸⁹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 633.

las creadas por vía parlamentaria, sin que tal criterio hermenéutico sea extendible al principio de legalidad en materia penal.

Ahora bien, surge una pregunta interesante, ¿qué pasa con las conductas que realizaban las personas sin estar reguladas por la ley y que con la entrada en vigor de una nueva ley se comienzan a regular?, esta pregunta es de suma importancia en la materia tributaria, pues actualmente es común que los gobiernos creen nuevos tributos o que los ya existentes sean incrementados, con el pretexto de lograr una mejor recaudación y con ello ofrecer a los gobernados mejores servicios públicos. Entonces, la pregunta anterior enfocada a la materia tributaria podría formularse de la siguiente manera, ¿qué pasa con los ingresos de los contribuyentes que no estaban gravados y que con la entrada en vigor de una nueva ley ya deben pagar tributos por tales ingresos?, la respuesta no se aprecia de la lectura literal del artículo que analizamos, sino que tenemos que acudir a la interpretación emitida por el Poder Judicial de la Federación.

Al respecto, el Poder Judicial ha establecido que la nueva regulación de una actividad que hasta entonces no estaba contemplada en ningún sentido por el ordenamiento jurídico no puede afectar situaciones hasta entonces existentes,⁹⁰ es decir, la autoridad en normas limitadoras de la actividad del individuo configura un derecho respetable por las autoridades, aun por el propio legislador cuya vigencia desaparecerá hasta que surja la norma legislativa al respecto. Es decir, antes de la prevención legislativa, el derecho estriba en poder obrar sin taxativas; después de ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues no debemos pasar por alto que el gobernado puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe. Aunado a lo anterior, tenemos que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, entonces tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría

⁹⁰*Retroactividad, no solamente puede presentarse como conflicto de leyes en el tiempo, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, t. LIV, p. 45.*

vulnerando el artículo que se analiza, al señalar que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.⁹¹

Expuesto lo anterior, pasamos a analizar esta garantía dentro de la materia tributaria, haciendo referencia a las doctrinas extranjeras y nacionales; acto seguido mencionando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y concluyendo con nuestro punto de vista sobre el particular.

Dentro de las doctrinas extranjeras que han influido en el criterio de nuestros tribunales jurisdiccionales sobre el problema de la retroactividad de la ley, tenemos la llamada teoría de los derechos adquiridos y la doctrina de Paul Roubier.

La primera, representada entre otros, por Merlín, sostiene que se está en presencia de una ley retroactiva cuando destruye o restringe un derecho adquirido bajo la tutela de una ley anterior. Dicho autor parte de los conceptos de *derechos adquiridos, facultades legales y expectativas*. Los derechos adquiridos se definen como aquellos que han entrado en nuestro dominio y en consecuencia forman parte de él y no pueden sernos arrebatados por aquel de quien los tenemos; por lo que hace al concepto de facultades legales se refiere a las otorgadas a los individuos en un contrato o por disposición de la ley, pero de no ejercitarse son siempre y esencialmente revocables; y respecto a las expectativas deben entenderse como las esperanzas que se tienen provenientes de un hecho ya pasado o de un estado actual de cosas, de gozar de un derecho cuando se realice.

Esta teoría tiene eco en la tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señala que el derecho adquirido se puede definir como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; la expectativa

⁹¹*Retroactividad en materia administrativa y fiscal*, Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, t. XCVIII, p. 50.

del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.⁹²

Por su parte, la teoría de Paul Roubier enseña que la base fundamental de la ciencia de los conflictos de leyes en el tiempo es la distinción entre el efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. El primero, es la aplicación al pasado, y el segundo, la aplicación al presente. Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados (*factapraesterita*), es retroactiva; mientras que si se aplica a situaciones en curso (*factapendetia*) es necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no pueden ser afectadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las que la nueva ley si debe aplicarse, no teniendo sino un efecto inmediato; en fin, frente a hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley nunca puede ser retroactiva.

Dentro de los estudiosos sobre el tema se encuentra el maestro Ernesto Flores Zavala, quien afirma que la tesis de Roubier es aplicable tanto en el derecho tributario como en el derecho administrativo y conforme a la cual la nueva ley no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia. Este principio puede ser resumido en siete proposiciones:

- a) Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que se realicen con posterioridad a su vigencia. De pretender aplicarse a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- b) Las leyes tributarias pueden gravar los efectos no producidos de un acto o contrato no obstante que cualquiera de éstos se hayan realizado antes de la expedición de aquéllas si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.

⁹²“Derechos adquiridos y expectativas de derecho, concepto de los, en materia de retroactividad de leyes, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, t. 145 – 150, p. 53.

- c) Las modificaciones a los elementos esenciales de un impuesto, sólo son aplicables a los hechos generadores realizados después de las reformas, pero no antes.
- d) Dándose cambios a las cuotas del impuesto, aún siendo más bajas, sólo serán aplicables a partir de su vigencia, no pudiéndose invocar su retroactividad por ser benéfica para el contribuyente.
- e) Las normas procesales relativas a la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económica coactiva o para la fase contenciosa, deben aplicarse desde luego a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.
- f) También son de aplicación inmediata aquellas leyes que modifiquen, aumentando o disminuyendo, los términos anteriores, para el ejercicio de un derecho.
- g) Finalmente, frente a la actividad impositiva del Estado y dentro del marco de la materia tributaria, sólo puede hablarse de hechos realizados; más no así de derechos adquiridos.⁹³

También se encuentra la doctrina de Emilio Margaín Manautou al tenor de la cual para otorgarle a una ley tributaria el calificativo de retroactiva no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar el momento en que surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva da origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor. Esta postura la recoge el artículo 6º del Código Fiscal Federal, atento al cual: las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

En lo que respecta a la Suprema Corte de Justicia, tenemos que ya consideró lo anterior al hacer referencia a la retroactividad en la materia tributaria,

⁹³ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, pp.161 - 162.

al estimar que si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas (factapendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.⁹⁴

Por nuestra parte, consideramos que atendiendo a lo expuesto por la doctrina y, particularmente, a la forma como está redactado el primer párrafo del artículo 14 Constitucional, así como a la variedad de criterios que sobre la materia han emitido nuestros tribunales federales, se desprende como caso de excepción que cuando el interés social o público lo exijan, se pueden afectar los derechos adquiridos al amparo de una ley si apareciere otra con contenido opuesto al anterior. En efecto, si tomamos en cuenta que las leyes fiscales son esencialmente de orden público y de interés general, aplicando la excepción apuntada tenemos que cuando un gobernado viene desempeñando sin restricción o normación legal o por disposición expresa de la ley una conducta y posteriormente aparece una norma jurídica consignando esa restricción o normación o desaparece la disposición que le favorecía, la nueva ley se aplicará hacia el futuro, esto es, sin afectar las situaciones jurídicas concretas acaecidas con anterioridad, ya que la conducta del gobernado únicamente deberá adecuarse al nuevo mandato legal a partir del momento en que adquiera vigencia.

⁹⁴ Tesis 2508, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, t. I, p. 1743.

A lo anterior, podemos señalar a manera de ejemplo la hipótesis normativa prevista en el artículo 15, fracción XIV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 31 de su Reglamento, que regulan la exención de dicho tributo por ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales de medicina. Entonces, si uno de esos profesionistas de la medicina viene desempeñando dicha actividad y el legislador mediante una nueva ley deja sin efectos la exención y en consecuencia lo considera un contribuyente gravado por los ingresos derivados de la referida actividad, el interesado no podrá alegar retroactividad de la ley al tener que cubrir el gravamen correspondiente a partir de que entre en vigencia la nueva ley, argumentando para tal efecto un derecho adquirido como sería la exención de un tributo conforme a la ley anterior, ya que en primer lugar, la ley fiscal es de orden público y seguidamente porque el contribuyente al realizar el supuesto de la nueva ley, se convierte en un contribuyente gravado, pero desde luego debe entenderse que la ley posterior no podrá afectar situaciones concretas que se hayan presentado con anterioridad.

Como apoyo a lo anterior el Poder Judicial Federal ha emitido tesis en las que señala, que si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio.⁹⁵ Así mismo, ha señalado que cuando el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que le confiere la Constitución, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violaciones a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31 fracción IV, constitucional, y no un bien

⁹⁵ Tesis IV.3o.A.T.38 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 29.

que ingrese al patrimonio del contribuyente.⁹⁶ Así pues, es claro que el hecho de que en determinado ejercicio fiscal se establezca una base o tasa, no implica en momento alguno que con ellos los contribuyentes adquieran un derecho, por lo que si en el siguiente ejercicio fiscal el legislador aumenta dicha base o tasa, no es motivo para la concesión del amparo alegando violación al artículo 14 por retroactividad de la ley.

Por otro lado, en lo que respecta a las multas fiscales, consideramos que el criterio que debe seguirse es en el sentido de que si una ley posterior beneficia al infractor, esta disposición debe aplicarse con preferencia a la vigente en el momento en que se cometió la infracción, ya que tal situación encuadra en el supuesto genérico del artículo a estudio interpretado a *contrario sensu*, al ser de observancia obligatoria en la materia fiscal-penal, criterio que ha sido acogido por los Tribunales Colegiados de Circuito al señalar que el artículo constitucional en comento permite sostener que la aplicación retroactiva de una norma jurídica sí está permitida cuando con ella se beneficie a los particulares, principio que, siendo de observancia obligatoria en la materia penal, debe hacerse extensivo al ámbito fiscal tratándose de sanciones, por aplicación analógica de la norma respectiva, vista la identidad sustancial existente entre ambas materias.⁹⁷

Por lo que hace a la retroactividad de las leyes procesales, debe tenerse presente que ha sido criterio reiterado por diversos Tribunales Colegiados de Circuito considerar que la misma es inexistente ya que los actos procesales se rigen por las disposiciones vigentes en el momento de su realización, pues de no ser así se cometería el error de exigir con base en nuevos mandatos legales, determinados requisitos a actos procedimentales que no estuvieron previstos en leyes anteriores.

⁹⁶ Tesis P./J. 105/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 27.

⁹⁷ Tesis 2a./J. 8/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. VII, marzo de 1998, p. 333.

Dejando atrás lo relativo a la garantía de irretroactividad de la ley, procedemos al análisis de la garantía de audiencia, también conocida como de audiencia previa, la cual se contiene en el segundo párrafo del precepto Constitucional que nos ocupa y que, como bien lo comenta Miguel Carbonell, tiene un alcance subjetivo universal, es decir, es aplicable a todas las personas que se encuentren en el territorio nacional, ya que las palabras *nadie podrá ser privado* significan, a contrario sensu, que todos están protegidos en contra de los actos privativos que se pretendan llevar a cabo sin apegarse a lo que dispone el resto del párrafo en cuestión.⁹⁸

Dicho párrafo establece la garantía de audiencia, entendida como el derecho que tiene todo ciudadano a que la autoridad cumpla con determinados requisitos para poder afectar su esfera jurídica mediante un acto de privación. Esta garantía de audiencia puede subdividirse en cuatro subgarantías que se refieren a los requisitos previos que deben cumplirse para que la autoridad pueda realizar un acto de privación, es decir, afecta a los particulares en su vida, su libertad, sus posesiones o sus derechos. Si la autoridad no cumple con las subgarantías que a continuación se enumeran, ese acto carece de validez y puede ser recurrido por el particular vía juicio de amparo; las cuales a decir son:

- a) El acto de privación que la autoridad pretenda llevar a cabo debe ser precedido por un juicio.
- b) El juicio debe desarrollarse ante tribunales previamente establecidos, es decir, ante tribunales que no se creen específicamente para conocer de ese acto en particular.
- c) Durante el juicio se deben seguir las formalidades esenciales del procedimiento, entendiéndolas como los elementos procesales que permiten una defensa adecuada durante un juicio.

⁹⁸ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 647.

d) El juicio debe seguirse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. (Esta subgarantía tiene relación con la irretroactividad de la ley).⁹⁹

Por lo que refiere a los derechos protegidos por este párrafo, el derecho fundamental comprende la vida, la libertad, propiedades, posesiones y derechos, con lo cual se abarca toda clase de privación.

Respecto a acto privativo, la Jurisprudencia lo ha definido oponiéndolo al concepto de acto de molestia que está previsto en el artículo 16 Constitucional, al señalar que la Constitución federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, mientras que los actos de molestia no producen los mismos efectos que los actos privativos que sólo restringen de manera provisional o preventiva determinados bienes jurídicos. Entonces, continúa el texto de la Jurisprudencia que se menciona, para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.¹⁰⁰ Entonces, podemos advertir que por interpretación del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estaremos ante la presencia de un acto privativo cuando la actuación de la autoridad produzca una disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, pero si dicho menoscabo es provisional, estaremos entonces ante la presencia de un acto de molestia.

⁹⁹ Corzo Sosa, Edgar *et al.*, *op. cit.*, nota 54, p. 68.

¹⁰⁰ Tesis P./J. 40/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, julio de 1996, p. 5.

En lo que refiere a las *formalidades esenciales del procedimiento*, tenemos que la Constitución hace referencia a lo que otros sistemas jurídicos extranjeros denominan *debido proceso* o *debido proceso legal*, y son indispensables satisfacer para garantizar una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha expresado que por formalidades esenciales del procedimiento debe entenderse el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.¹⁰¹

En México, de acuerdo con diversos criterios, tenemos que, de manera genérica, las formalidades esenciales del procedimiento se traducen en los siguientes requisitos:

- a) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.
- b) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa.
- c) La oportunidad de alegar.
- d) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.¹⁰²

Entonces, tenemos que la primera formalidad de todo procedimiento es que la parte afectada sea llamada ante el órgano de la autoridad a fin de que pueda defenderse correctamente; el ser llamado no solamente comprende la posibilidad de que el particular sea avisado de que se pretende ejecutar un acto privativo en su contra o de que existe un procedimiento que pudiera culminar con la emisión de un acto privativo, sino que exige poner a su disposición todos los

¹⁰¹ Corte Interamericana de Derechos Humanos, varios pronunciamientos, entre ellos, caso Ivcher Bronstein, sentencia de 06 de febrero de 2001, párrafo 102.

¹⁰² Tesis P./J. 47/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, p. 133.

elementos que le permitan tener una noticia completa, tanto de una demanda interpuesta en su contra, incluyendo los documentos anexos, como en su caso del acto privativo que pretende realizar la autoridad.¹⁰³ Además de ser llamado, el particular debe tener la oportunidad de ofrecer pruebas y que esas pruebas sean valoradas y desahogadas. En tercer lugar, el particular debe tener el derecho de ofrecer alegatos y de que esos alegatos sean tomados en cuenta por la autoridad,¹⁰⁴ y por alegatos debe entenderse la exposición oral o escrita de los argumentos de las partes sobre el fundamento de sus respectivas pretensiones una vez agotada la etapa probatoria y con anterioridad al dictado de la sentencia de fondo.¹⁰⁵ Y por último, el derecho de audiencia consiste también en la obligación del órgano gubernamental de dictar una resolución que dirima todas las cuestiones planteadas por las partes, y es muy importante que en la resolución se atiendan todos los argumentos hechos valer por las partes al exponer su pretensión, pues de lo contrario dicha resolución deviene contraria a derecho.

En tal sentido, podemos colegir que las formalidades esenciales del procedimiento enlistadas anteriormente protegen en México el llamado *derecho o garantía de audiencia*.

Existe diversidad de criterios que tratan el tema de la garantía de audiencia,¹⁰⁶ pero en general hacen referencia a que todo gobernado frente a cualquier acto de autoridad que importe privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el precepto Constitucional en análisis, tiene el derecho de que se le

¹⁰³ Ovalle Favela, José, *Garantías constitucionales del proceso*, 2ª ed., México, Ed. Oxford, 2002, p. 117.

¹⁰⁴ Miguel Carbonell, *op. cit.*, nota 58, p. 652.

¹⁰⁵ Fix-Zamudio, Héctor, "Alegatos", *Enciclopedia jurídica mexicana*, México, UNAM, Ed. Porrúa, 2002, t. I, p. 215.

¹⁰⁶ Tesis 82, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice de 1975*, Séptima Época, t. VI, 1995, p. 54. *Audiencia, garantía de*, *Semanario Judicial de la Federación*, tomo VII, enero de 1991, p. 153.

brinden las oportunidades de defenderse y aportar pruebas antes de que se realice en su perjuicio algún acto privativo.

Es importante mencionar que este derecho no solamente deriva de la actuación de las autoridades responsables, sino también abarca a la autoridad legislativa que está obligada a consignar en las leyes los procedimientos para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en aquellos casos en que sus derechos resulten afectados. Así también es de suma trascendencia hacer saber que invariablemente debe tenerse presente que la garantía de audiencia, dada la existencia del precepto Constitucional referido, debe ser respetada aunque la ley en que cobre apoyo el acto de autoridad no prevea el procedimiento para tal efecto, pues dicha garantía existe a favor de todos los gobernados, sin excepción alguna.

No obstante lo anterior, debe saberse que la garantía de audiencia no opera en forma absoluta dada la existencia de diversas razones de interés general, y así tenemos que una de sus excepciones se observa en materia tributaria, en cuanto que antes del acto que fije un impuesto la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al contribuyente. Lo anterior, pues se estima que el cobro de contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, estima la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.¹⁰⁷ Respecto a la excepción anterior, la Segunda Sala de la Corte, estima que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el

¹⁰⁷Tesis 110, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, 2000, t. I, p. 141.

cobro de contribuciones y accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que son establecidas por el propio Estado dotado de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas, y se hace énfasis en que la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 4° del Código Fiscal Federal, también da lugar a la generación de créditos fiscales.¹⁰⁸

También se ha estimado que las leyes fiscales no tienen por qué consignar procedimiento alguno con base en el cual se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir las contribuciones antes de que estas prestaciones se apliquen en cada caso, lo que obedece a la existencia de consideraciones de política fiscal basadas en la naturaleza misma de las prestaciones mencionadas.

Dado lo expuesto, podemos colegir que basta que la ley conceda a los contribuyentes el derecho de combatir la fijación del gravamen una vez que se ha determinado, bien sea a través de algún recurso administrativo, un juicio fiscal o el juicio de amparo, para que de esa manera se respete la garantía que nos ocupa y de esa manera impere el régimen de derecho que nos rige.

Por lo que hace al cobro de contribuciones que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo cuando un contribuyente no paga oportunamente un crédito fiscal a su cargo, también surge la interrogante de si el procedimiento económico coactivo es violatorio de las garantías de audiencia y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 17 Constitucionales, con apoyo en las cuales nadie puede hacerse justicia por sí mismo. Sobre el particular, los argumentos

¹⁰⁸ Tesis 2a LXXII/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 446.

jurídicos y doctrinarios que se manejan para justificar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución son los siguientes:

- a) El pago de los impuestos, no es una deuda proveniente de una deuda sancionada por la ley civil, sino el resultado de una necesidad política como lo es la de atender los servicios públicos y para que éstos sean efectivos, el Poder Ejecutivo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin tener que pedir auxilio a otros poderes.
- b) Existen tres preceptos constitucionales que apoyan la legalidad del procedimiento de ejecución: la contenida en el artículo 22 segundo párrafo, y en las fracciones VII y XXX del artículo 73 de nuestra Carta Magna.
- c) El primero de los preceptos puntualiza que: no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilegítimo en los términos del artículo 109.
- d) La fracción VII del artículo 73 faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Por su parte la fracción XXX del mismo artículo, faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la unión.

En este contexto se autoriza al Congreso de la Unión para crear las leyes necesarias tendientes a cobrar los ingresos de la Hacienda Pública Federal y de ahí la razón de existir del ordenamiento legal que regula la forma de hacer efectiva la facultad económica coactiva en materia fiscal federal, esto es, el Código Fiscal de la Federación.

A su vez, el artículo 89, fracción I Constitucional, sirve como apoyo de la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, ya que a través

de su expresión de que el Presidente de la República tiene la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, *proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia*, se le autoriza a expedir disposiciones reglamentarias relacionadas con el procedimiento de ejecución, como es el caso del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en cuyo título IV, que comprende de los numerales 89 a 120, establece las normas que deben cumplirse en todo lo relativo a dicho procedimiento, empezando por la garantía del interés fiscal, siguiendo con el procedimiento administrativo de ejecución, después con el renglón de los honorarios y gastos de ejecución, y finalizando con el embargo, intervención y remate de bienes.

Ahora bien, en lo que respecta a los tribunales previamente establecidos, cabe señalar que son los órganos jurisdiccionales competentes para conocer de los juicios en los que, observando las formalidades esenciales del procedimiento que se han analizado en líneas anteriores, se puede llevar a cabo un acto de privación de la vida, la libertad, la propiedad, la posesión o los derechos, o como atinadamente lo señala Miguel Carbonell, en realidad lo que está prescribiendo es el derecho que tenemos a ser juzgados por el juez predeterminado por la ley.¹⁰⁹ Pero, ¿qué debe entenderse por un juez predeterminado por la ley?, al respecto Luis Alfredo Diego señala que es un concepto técnico-jurídico que va más allá del simple aspecto competencial y que se resuelve en una serie de mecanismos de seguridad jurídica en favor de los particulares.¹¹⁰

La expresión *tribunales previamente establecidos* también debe entenderse en un sentido lato, es decir, abarca no sólo a los órganos del Poder Judicial, sino a todos aquellos que tengan la facultad de decidir controversias de

¹⁰⁹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 664.

¹¹⁰ Diego Díez, Luis Alfredo, *El derecho al juez ordinario predeterminado por la ley*, España, Ed. Tecnos, 1998, pp. 27 y ss.

manera imparcial.¹¹¹ Como ejemplo podemos señalar al Servicio de Administración Tributaria, que tiene la facultad de tramitar y resolver los recursos administrativos de revocación que son interpuestos en contra de las resoluciones que él mismo determina.

Podemos relacionar la disposición que estamos estudiando como un reforzamiento al mandato del artículo 13 constitucional cuando se refiere a la prohibición de que existan tribunales especiales, pues si bien los mismos resguardan distintas cuestiones, pienso que bien sirven de complemento uno al otro para la debida preservación del Estado de Derecho moderno.

El derecho restante que resguarda el artículo Constitucional en estudio, es el principio de legalidad, mismo que se regula en sus párrafos tercero y cuarto.

El tercer párrafo establece el principio de legalidad en materia penal, conocido también como de exacta aplicación de la ley y, como puede observarse, el campo de aplicación de esta manifestación de la garantía de legalidad lo es, preponderantemente, el derecho procesal penal, sin embargo, también tiene repercusión en el derecho fiscal al contenerse en el Código Fiscal Federal preceptos que se ocupan de tipificar infracciones y delitos, así como las sanciones correspondientes, bien de contenido económico o de privación de la libertad. El antecedente de esta garantía se encuentra en el principio de derecho "*nullum crimen nula pena sine lege*" (No hay crimen si no hay pena establecida en la ley para sancionarlo), lo que significa que si no existe establecida en ley la sanción aplicable a la infracción o delito que se configura no prosperará aquella, ya que de lo contrario se estará conculcando la garantía que se analiza. Así mismo, se refiere también a que si la conducta de un gobernado no encuadra exactamente en la hipótesis normativa que prevé una infracción o un delito, no le será imputable ilícito alguno. También debe entenderse que la autoridad fiscal

¹¹¹ Ovalle Favela, José, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed, México, Ed. Porrúa, 2006, t. I, p. 248.

constitucionalmente está impedida para aplicar una sanción por simple analogía o aun por mayoría de razón.

Para la jurista Ana Laura Gordo López, la garantía de legalidad consiste en que tanto las contribuciones como sus elementos deben estar establecidos en ley, respetando el aforismo a que hicimos referencia en renglones anteriores pero enfocado a la materia tributaria se puede establecer como *nullum tributum sine lege*.¹¹² Sólo cumpliéndose a cabalidad lo anterior, se le da la seguridad jurídica al contribuyente de que el actuar de la autoridad fiscal no será con base en arbitrariedades, y si llegare a suceder, podrá acudir a solicitar el amparo correspondiente.

En relación con esta materia, señalamos que al ser la ley fiscal de aplicación estricta, se le permite al contribuyente con solo acudir a la ley y a su situación particular, conocer su obligación y la manera de cumplir con ella, sin lugar a ambigüedades.

Consideramos que existe una violación a la garantía en análisis, en lo estipulado por el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación al establecer: *La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de \$230.00 a \$2,240.00*, pues claramente se advierte que regula lo que en la doctrina se conoce como una *infracción indeterminada* que choca con la exigencia constitucional de que toda infracción debe estar exactamente tipificada en un mandato legal y tal vicio no puede considerarse subsanado aunque se regule la sanción correspondiente.

En otras palabras, podemos decir que estos dos últimos párrafos se refieren a los requisitos de fondo de las resoluciones judiciales, tanto en materia penal, como en los procesos civiles, administrativos y del trabajo. En lo que refiere a la materia penal, se prohíbe a las autoridades competentes imponer pena alguna que no esté establecida por una ley exactamente aplicable al delito que se trate.

¹¹²Gordo López, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2000, pp. 35 y ss.

Por lo que refiere a las otras materias, de conformidad con el párrafo cuarto, la sentencia que decida el proceso se debe pronunciar de acuerdo con la letra o su interpretación jurídica, y a falta de ésta, debe fundarse en los principios generales del derecho.¹¹³

Esta garantía es enfocada al ámbito del derecho civil pero también es aplicable dentro del derecho tributario, pues en materia fiscal las resoluciones que se emitan deben ser con base en la ley exactamente aplicable al caso o a la interpretación de la misma, en la forma y términos previstos en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación y de no darse tales supuestos podrá recurrirse a las disposiciones del derecho federal común, en las que se incluye la aplicación de los principios generales de derecho, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

¹¹³ Esa disposición se reitera en el artículo 158 de la Ley de Amparo.

CAPÍTULO 3. ESTUDIO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES EN MATERIA TRIBUTARIA CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SEGUNDA PARTE.

3.1. ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

Este artículo, junto con el 14 anteriormente analizado, son los preceptos legales que reportan mayor protección a cualquier gobernado, sea persona física o moral, y forman parte de las garantía de seguridad jurídica. Para el tema sobre el que estoy investigando, con el afán de lograr una mejor comprensión de lo que el artículo 16 constitucional representa, vamos a dividir su estudio en dos tangentes; la primera, relacionada con el derecho resguardado por la garantía de legalidad que se establece en el párrafo primero y, la segunda, en relación con el antepenúltimo párrafo, que es el que autoriza a las autoridades – en resumidas cuentas – a practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes.

A través de la garantía de legalidad que consagra, dada su extensión y efectividad, pone a la persona a salvo de todo acto que afecte su esfera jurídica, bien porque sea arbitrario al no tener sustento jurídico, o porque resulte contrario a algún precepto legal, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que pertenezca.

Creemos oportuno hacer una diferenciación respecto al campo de aplicación de la garantía de legalidad que nos ocupa, y distinguirla del que corresponde a la garantía de audiencia previa, a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que ésta última es exigible sólo a los actos de autoridad que priven de sus derechos a los particulares (actos privativos); en tanto que la garantía de legalidad es aplicable a cualquier acto de autoridad que afecte o infrinja alguna molestia a los particulares, pero sin privarlos de sus derechos (actos de molestia). A lo anterior, atinadamente añade José Ovalle Favela, si bien los actos de molestia están sujetos sólo a la garantía de legalidad establecida en el artículo que se analiza, los actos privativos deben someterse tanto a las garantías de audiencia y legalidad contenidas en el artículo 14 Constitucional

como a la legalidad del precepto 16, ya que todo acto privativo es necesariamente, además, un acto de molestia.¹¹⁴ Así pues, consideramos ha quedado plenamente entendible la diferencia entre las garantías que resguardan los derechos reconocidos por la Constitución en sus artículos 14 y 16, que constantemente son confundidas por los estudiantes del derecho, y procederemos al análisis del segundo de los artículos mencionados en las partes que se relacionan con la materia tributaria.

3.1.1. PÁRRAFO PRIMERO. DERECHO RESGUARDADO POR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.

El párrafo en estudio cita lo siguiente: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Dicho párrafo se refiere a los actos de molestia, que como ya lo aclaramos anteriormente, son distintos a los actos de privación que son regulados por el precepto 14, estableciendo que para que el Estado pueda molestar a las personas debe observar sin demora los siguientes requisitos:

- a) Que sea expresada mediante una orden escrita.
- b) Que esa orden provenga de autoridad competente para realizarla.
- c) Que esa autoridad funde y motive la causa legal del procedimiento.

Los requisitos anteriores son los que han inspirado el surgimiento del Estado de derecho,¹¹⁵ y actualmente son los que otorgan mayor protección a los gobernados frente al actuar de las autoridades, tanto en juicio de amparo como en medios de defensa ordinarios.

Ahora bien, para comenzar el análisis del primer párrafo en comento y antes de entrar al estudio y alcance de los tres puntos señalados con anterioridad,

¹¹⁴ Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 110, p. 283.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 282.

debe destacarse que la palabra *nadie* equivale a ninguna persona o gobernado y desde luego sin distingo, lo que interpretado *a contrario sensu* se traduce en que esta garantía se otorga a todo gobernado, es decir, a todo sujeto cuya esfera jurídica sea susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad.

Por lo que hace a los valores que protege, debe entenderse que en el fondo el punto de partida es el ser humano y el resto de los señalamientos deben considerarse como meras extensiones de él, partiendo evidentemente de un principio según el cual a la persona no se le debe definir en relación a su físico, sino a una serie de situaciones materiales y espirituales que le son tan necesarias al individuo, como su integridad física para realizarse socialmente.

Ahora bien, dejando claro el alcance de la palabra *nadie*, en primer lugar tenemos la expresión *mandamiento escrito*, es decir, ser mostrado gráficamente al destinatario, para que éste pueda constatar que la orden proviene de una autoridad competente y que se encuentra debidamente fundada y motivada.¹¹⁶ Dicho requisito hace referencia a la forma del acto autoritario de molestia, lo que refiere que toda autoridad debe obrar, sin excepción, con base en una orden escrita y por tanto será ilegal su actuación cuando sea verbal. Así pues, el hecho de que el actuar de la autoridad deba contenerse en un mandamiento escrito, es una condición esencial para que pueda haber certeza sobre la existencia del acto y para que el afectado pueda conocer con precisión el contenido del acto,¹¹⁷ es decir, la autoridad emisora, su contenido, sus consecuencias, en resumidas cuentas su fundamentación y motivación, y con ello, si considera dicho acto contrario a derecho, poder acudir ante los órganos competentes a defenderse.

Así mismo, es necesario que la resolución que contiene el acto de molestia esté firmada personalmente de puño y letra por el funcionario facultado para tal efecto, y si no se cumple con este requisito, sea porque no contiene la firma autógrafa o aparezca pero en facsímil, la resolución carece de autenticidad y

¹¹⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 22, p. 90.

¹¹⁷ Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 111, p. 284.

por ende se considera inconstitucional, tal y como lo ha establecido el Poder Judicial mediante diversos criterios interpretativos.¹¹⁸ Cabe señalar que la materia fiscal fue en la que la Segunda Sala estableció por vez primera que el documento que se notifique debe tener firma autógrafa, pero atendiendo a la congruencia debe concluirse que dicho criterio debe aplicarse en general a la notificación de cualquier mandamiento escrito.

Por otra parte, en relación a la expresión *autoridad competente*, es necesario distinguir sobre las diversas clases de competencia y precisar los medios de defensa que se pueden hacer valer ante la ausencia de alguna de ellas.

En primer lugar tenemos la denominada *competencia constitucional*, que es a la que se refiere el artículo en análisis y se conforma por el conjunto de facultades que la misma Ley Suprema otorga a determinado órgano del Estado, de modo que una autoridad será competente para dictar o realizar un acto si su proceder se ajusta a las atribuciones que le confiere la ley, en tanto que carecerá de competencia si al actuar rebasa los límites que se derivan de las indicadas facultades, situación en la cual el gobernado se encuentra en aptitud de solicitar el amparo y protección de la Justicia de la Unión. En segundo lugar tenemos la *competencia de origen o legitimidad* de las autoridades, que está referida al nombramiento de una persona para desempeñar determinado cargo público y se relaciona sólo con la entidad moral que se denomina autoridad, y sólo hace referencia a las atribuciones que el órgano puede ejercer.

Sobre este tema de competencia y referida a la materia fiscal federal, ni los tribunales de amparo, ni los ordinarios de jurisdicción contenciosa-administrativa federal, por estar vinculados al concepto de competencia del artículo 16 Constitucional, pueden conocer de la legitimidad de los funcionarios públicos cualesquiera que sea la causa de irregularidad alegada; lo anterior sin

¹¹⁸Tesis 511, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, 2000, t. VI, p. 448.

perjuicio de la posible responsabilidad administrativa o penal exigible a la persona dotada de una *investidura* irregular o incluso *sin investidura* alguna.

En tercer lugar se encuentra la *competencia jurisdiccional* que está integrada por el conjunto de facultades que la ley secundaria u ordinaria confiere a determinada autoridad cuya violación no puede ser sometida al análisis del juzgador de amparo si previamente no se ha estudiado por la autoridad común, es decir, si no se han agotado los medios ordinarios de defensa, caso en el cual la decisión por éstos pronunciada podrá ser impugnada a través del juicio de garantías, donde el estudio versará sobre la ilegalidad de la resolución que en cuanto a ella haya pronunciado la autoridad secundaria.

En materia administrativa, en que la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la eficacia del acto, es manifiesta la necesidad de aclarar la distinción entre competencia constitucional y competencia jurisdiccional, al respecto nos señala José Ovalle Favela¹¹⁹ citando a la interpretación formulada por el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, que la competencia de las autoridades estatales es uno de los elementos esenciales del acto administrativo, que encuentra su fundamento constitucional en el artículo 16 de la Carta Magna y que, entre otras cosas, requiere siempre de un texto expreso de la ley para poder existir, por lo que no puede derivar de un contrato por no ser un objeto que esté dentro del comercio.

Por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹²⁰, la competencia de las autoridades administrativas, se fija siguiendo básicamente tres criterios, por materia, grado y territorio, a saber:

- a) Materia, atiende a la naturaleza del acto y a las cuestiones jurídicas que constituyen el objeto de aquél, se ubican dentro del campo de acción de cada órgano, que se distingue de los demás.

¹¹⁹ Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 111, p. 287.

¹²⁰ Tesis 2a./J. 57/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, noviembre 2001, p. 31.

b) Grado, también llamada funcional o vertical y se refiere a la competencia estructurada piramidalmente, que deriva de la organización jerárquica de la Administración Pública, en la que las funciones se ordenan por grados (escalas) y los órganos inferiores no pueden desarrollar materias reservadas a los superiores o viceversa.

c) Territorio, ésta hace alusión a las circunscripciones administrativas. El Estado por la extensión de territorio y complejidad de las funciones que ha de realizar, eventualmente se encuentra en necesidad de dividir su actividad entre órganos situados en distintas partes del territorio, cada uno de los cuales tiene un campo de acción limitada localmente; por tanto, dos órganos que tengan idéntica competencia en cuanto a la materia, se pueden distinguir, sin embargo, por razón de territorio.

d) Aunado a los criterios anteriores, en ocasiones se fija en base a la cuantía del acto, y atiende al mayor o menor quantum, se determina por el valor jurídico o económico del objeto del acto que ha de realizar el órgano correspondiente.

Dentro del mismo primer párrafo del artículo 16 Constitucional, se contiene la expresión *que funde y motive la causa legal del procedimiento*, misma que representa la garantía de mayor protección al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional y su eficacia jurídica reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo en México, desde la Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso.

Creemos necesario señalar que por causa legal del procedimiento se entiende que todo acto de molestia en la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de un gobernado que lleve a cabo una autoridad competente, debe tener una causa que además sea legal, esto quiere decir, que el acto esté *fundado y motivado* en una ley en su aspecto material, esto es, en una disposición normativa general e impersonal creadora y reguladora de situaciones abstractas.

Una de las acepciones de la palabra *fundar*, que proviene del latín *fundare*, es apoyar algo con motivos y razones eficaces y con discursos; por su

parte *motivar* implica, entre otras cosas, dar o explicar la razón o motivo que se ha tenido para hacer algo.¹²¹ Lo que se intenta evitar es la arbitrariedad de los poderes públicos, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando: cumplan con el respaldo legal para hacerlo (fundamentación); y se haya producido algún motivo para dictarlos (motivación).¹²² Cualquier acto emitido por determinada autoridad, que no cumpla con los requisitos señalados es, por ese motivo, arbitrario. Por lo que el contribuyente puede acudir ante el órgano jurisdiccional que corresponda a buscar se declare la ilegalidad de tal acto y por ende se deje sin efecto.

Ahora bien, respecto a la fundamentación a la que se hace referencia en el párrafo en estudio es el deber a cargo de la autoridad de citar con exactitud y precisión la ley, el ordenamiento, el precepto legal o reglamentario o conjunto de ellos, que le den competencia o facultades para emitir el acto de molestia de que se trate y que sean aplicables al caso concreto, otorgándole certeza y seguridad jurídica al particular frente a esos actos, a fin de cumplir con el principio de legalidad emanado del artículo en análisis. De lo anterior podemos deducir que la garantía en estudio le impone a la autoridad, al momento de actuar, diversas obligaciones que se traducen en las siguientes:

- a) Que el órgano del Estado del que provenga el acto tenga facultades expresas y que estén reconocidas en la norma jurídica aplicable al caso.
- b) Que el propio acto se prevea en dicha norma jurídica.
- c) Que el sentido y alcance del acto se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.
- d) Que el acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, donde se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

En cuanto a la fundamentación de la competencia de la autoridad para emitir un acto de molestia se refiere, descansa en el principio de legalidad,

¹²¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 22, p. 96.

¹²² Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 695.

consistente en que los órganos o autoridades estatales sólo pueden hacer aquello que expresamente les permita la ley, por lo que tienen que fundar en derecho su competencia y, por tanto, no basta la cita global del ordenamiento jurídico que se la confiere, sino que es necesario citar en el cuerpo mismo del documento que lo contenga el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación, es decir, la garantía de fundamentación de la competencia en comento lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, atendiendo al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que considere afectan o lesionan su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de defensa de aquéllos, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

En materia administrativa, para poder considerar un acto de autoridad como correctamente fundado, es necesario que en él se citen¹²³:

- a) Los cuerpos legales y preceptos que se están aplicando al caso concreto, que contengan los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones, párrafos y preceptos aplicables, y,
- b) Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

En lo que concierne a la motivación de la causa legal del procedimiento, significa que la situación jurídica concreta en que se encuentra una persona o sus extensiones, sea precisamente a la que en forma abstracta alude o prevé la ley que funda la actuación de la autoridad. Es decir, la motivación implica que deben

¹²³Tesis VI 2o J/248, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. LXIV, abril de 1993, p. 43.

señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto.

Así pues, la motivación implica que las circunstancias y modalidades del caso particular del gobernado encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley que aplica la autoridad dentro de su mandamiento escrito, ya que de no ser así el acto de autoridad resultará violatorio de esta exigencia constitucional, aunque cumpla cabalmente con el requisito de fundamentación.

En materia tributaria es importante señalar que la fundamentación y motivación debe darse incluso en los actos discrecionales, que son aquellos en los que la ley reconoce en favor de la autoridad que los emita un espacio importante de apreciación sobre el momento en que deben ser emitidos y los alcances que puedan tener,¹²⁴ como son las facultades de comprobación que se enlistan en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. La fundamentación y motivación en un acto de esa naturaleza debe tener por objeto, primero, hacer del conocimiento de la persona afectada las razones en las que se apoya el acto; segundo, aportar la justificación fáctica del acto en razón del objetivo para el cual la norma otorga la potestad que se ejerce en el caso concreto y, tercero, permitir al afectado interponer los medios de defensa existentes, si lo considera oportuno.¹²⁵ Al respecto, la Jurisprudencia señala que cuando la autoridad ejerce sus facultades discrecionales debe sujetarse a determinados principios o límites, como lo son la razonabilidad que sólo puede estar basada en una adecuada fundamentación y la motivación.¹²⁶ Así pues, podemos afirmar que no hay excepciones para que los actos administrativos no tengan la obligación Constitucional de estar debidamente

¹²⁴ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 696.

¹²⁵ Fernández Rodríguez, Tomás Ramón, *Arbitrariedad y discrecionalidad*, España, Ed. Civitas, 1994, pp. 81 y ss.

¹²⁶ *Facultades discrecionales, obligaciones que debe cumplir la autoridad, cuando actúa en ejercicio de*, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VIII, octubre de 1991, p. 181.

fundados y motivado, pues el artículo en análisis no señala excepciones de ningún tipo.

Satisfechos estos dos requisitos legales, tenemos que de acuerdo a las interpretaciones que han realizado tanto nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, como nuestros Tribunales Colegiados de Circuito, para que un acto de autoridad se considere plenamente válido y apegado a derecho, además se requiere que haya la correspondiente adecuación de tales requisitos, lo que debe entenderse en el sentido de que la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, mismos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias o modalidades objetivas del caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente y esos motivos deben plasmarse en el mandamiento escrito, para que el afectado pueda conocerlos y en su caso promover el medio de defensa procedente, es decir, para no dejarlo en estado de indefensión.

Múltiples son los criterios emitidos por los órganos del Poder Judicial de la Federación en relación a la fundamentación y motivación, pero todos ellos apuntan en el sentido que he venido señalando.

En este orden de ideas, podemos colegir que si un acto de autoridad no señala con precisión los fundamentos legales o de derecho aplicables al caso concreto o los mismos son indebidos, deja de satisfacerse la exigencia de satisfacción legal; así mismo, si no se precisan las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en cuenta para la emisión del acto o simplemente se mencionan expresiones generales o abstractas que ni si quiera se acreditan, se omite el debido cumplimiento del requisito de motivación legal. Por último, como ha quedado demostrado con las tesis de Jurisprudencia transcritas con anterioridad, si no se da la correspondiente adecuación entre estas dos exigencias legales, el acto es contrario a la garantía de legalidad tutelada por el artículo 16 Constitucional que estoy analizando.

3.1.2. ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO. VISITAS DOMICILIARIAS.

Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.¹²⁷ La más común de ella es la visita domiciliaria, en la cual la autoridad administrativa se introduce al domicilio del contribuyente visitado a efectos de revisar su contabilidad.

El párrafo en análisis faculta a la autoridad administrativa para realizar las referidas visitas domiciliarias, el cual a su letra versa lo siguiente:

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

El derecho que resguarda el párrafo en mención es el de la inviolabilidad del domicilio, y tiene plena relación con el artículo 4º Constitucional que establece el derecho a la vivienda digna y decorosa. Para que ese derecho sea pleno, es necesario que el Estado proteja el uso y goce de la vivienda, situación que requiere que ni los particulares ni los órganos públicos que no ostenten la propiedad o la posesión puedan acceder a ella¹²⁸, a menos, a través de una autorización con pleno soporte legal, tal y como lo prevé el párrafo que nos ocupa, al otorgarle reconocimiento constitucional a las visitas domiciliarias que podrán ejercer las autoridades administrativas con el objeto de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

¹²⁷ Margáin Manautou, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, 4ta ed., México, Ed. Porrúa, 2011, p. 1.

¹²⁸ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 711.

Si bien el artículo en comento no estipula requisitos para las visitas domiciliarias, el párrafo que analizamos refiere expresamente que aquellas se deben sujetar a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, mismas que se establecen en el párrafo onceavo¹²⁹ del mismo artículo 16, por lo que, atendiendo a lo anterior, las visitas domiciliarias deben, a grandes rasgos, ser expedidas por escrito por autoridad administrativa, señalar el contribuyente que ha de visitarse, expresar tanto el lugar como los impuestos y periodos que han de inspeccionarse, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o quien atienda la diligencia, o en su negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las visitas domiciliarias pueden considerarse como la facultad más importante de las autoridades fiscales y la que causa más intranquilidad en quienes la padecen, aun cuando cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales, primero, por las molestias que causa el tener un personal ajeno al propio que anda escudriñando todo, y, segundo, porque no es raro que surjan problemas entre dicho personal sobre una errónea aplicación o interpretación de los ordenamientos tributarios aplicables,¹³⁰ lo anterior seguramente quien ha sido sujeto de una visita domiciliaria podrá confirmar, pues muchas veces de una revisión derivan multas, requerimientos y hasta determinación de créditos fiscales que se reflejan en fuertes desembolsos por parte de los contribuyentes, aún y cuando estén al corriente con sus obligaciones fiscales, pues los funcionarios que

¹²⁹ Artículo 16 Constitucional, párrafo onceavo.- (...) En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia (...).

¹³⁰ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, nota 127, p. 6.

intervienen, en ocasiones por su inexperiencia o falta de preparación, interpretan de manera errónea la aplicación de la legislación tributaria.

En nuestra legislación fiscal federal, el fundamento legal y las formalidades a las que deben sujetarse las visitas domiciliarias están previstas en los artículos 42, 46 y 46-A del Código Fiscal de la Federación, en el primero de ellos se le otorga la facultad discrecional¹³¹ a las autoridades fiscales de llevar a cabo visitas domiciliarias para efectos de:

- a) Verificar que se han cumplido las disposiciones fiscales, cualesquiera que éstas sean;
- b) En su caso determinar las contribuciones omitidas, o bien, los créditos fiscales;
- c) Comprobar la comisión de delitos fiscales; y
- d) Proporcionar información a otras autoridades fiscales.¹³²

Aunado a los artículos señalados con anterioridad, el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación determina las obligaciones de los visitados; todo lo anterior concatenado conduce al hecho innegable de que las autoridades administrativas en general y por supuesto fiscales, gozan de la facultad de visitarnos para efecto de comprobar el cumplimiento de nuestras obligaciones en el ámbito de su competencia.

Respecto a lo anterior, la abogada fiscalista Magaly Juárez Arellano menciona que:

¹³¹ Se trata de una facultad discrecional en virtud de que el artículo 42 señala que las autoridades “*estarán facultadas para...*”, es decir, a juicio de la autoridad, ésta podrá ejercerlas o no, pues no se señala en el párrafo en comento que la autoridad fiscal “*deberá*”.

¹³² Juárez Arellano, Magaly, *Visitas domiciliarias*, México, Estrategia Tributaria, 2005, p. 26.

Nada más que debido a esas alquimias legales que son tan frecuentes en nuestra legislación, por un lado la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de contribuir a sufragar los gastos público y por otro lado el artículo 73 fracción VII de la misma, nos informa que el congreso tiene facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; lo que traducido al español significa que el Congreso posee el poder o derecho para obligarnos a aceptar el dar, de “manera voluntaria” la cantidad necesaria para cubrir el presupuesto. Y para no quedarse atrás, el Código Fiscal de la Federación toma la obligación de contribuir proporcional y equitativamente que marca la Constitución y con la ayuda de la piedra filosofal (que representa el Congreso), la convierte en impuestos para personas físicas y morales, según se desprende de su artículo 2º.¹³³

El hecho de que se encuentre prevista en una ley la facultad consistente en la práctica de visitas domiciliarias, así como la correlativa obligación de parte de los contribuyentes de permitir las, la misma se encuentra constreñida al cumplimiento de determinados requisitos legales, mismos que de no cumplirse por parte de la autoridad actuante, le convierte en un acto ilegal, y de conformidad con el principio general de derecho de frutos de actos viciados, todo lo que de ella derive queda necesariamente afectado de ilegalidad. Haciendo una relación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con el Código Fiscal Federal, tenemos que los requisitos que debe contener toda orden de visita, son los siguientes¹³⁴:

- a) Debe ser emitida por autoridad competente.
- b) Estar fundada y motivada; y exponer en su texto la causa legal, así como su objeto o propósito.
- c) Constar por escrito.
- d) Señalar la autoridad que lo emite.

¹³³ *Ibidem*, p. 25.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 28.

- e) Ostentar la firma del funcionario competente para signarlo.
- f) Contener el nombre de la persona a quien vaya dirigido, o cuando éste se ignore deberán señalarse los datos que permitan su identificación.
- g) Indicar el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita y si hay un aumento de lugares a visitar, deberá notificarse dicha situación al visitado.
- h) Expresar el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, teniendo la autoridad la facultad para sustituirlas, aumentarlas o reducir las en su número.

Cada uno de los elementos citados con antelación constituyen un todo, es decir, por el hecho de que la orden de visita no contenga alguno de ellos, la misma debe ser declarada ilegal y por ende dejarse sin efectos, así como todo lo que de ella derive.

Con lo anterior cerramos el punto relativo al análisis del artículo 16 Constitucional en lo que respecta a la parte que se relaciona con la materia tributaria.

3.2. ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL. ACCESO A LA JUSTICIA.

El artículo 17 Constitucional contiene varias cuestiones que en resumidas cuentas se reflejan en un acceso total a la justicia de manera gratuita y efectiva, es un derecho fundamental de amplio contenido, pero en síntesis significa que cuando una persona enfrente una controversia ante un juez o tribunal se le haga justicia en todos los aspectos relacionados con ese juicio¹³⁵; el texto del artículo en comento es el siguiente:

Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las

¹³⁵ González Pérez, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, España, Ed. Civitas, 1984, p. 29.

leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación, los Estados y el Distrito Federal garantizarán la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y asegurarán las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del Ministerio Público.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

Del texto del artículo que se analiza se desprende lo siguiente:

- a) Prohibición de hacerse justicia por sí mismo.
- b) Derecho a la administración de justicia de manera gratuita.
- c) Obligación del Congreso de la Unión para expedir leyes que regulen las acciones colectivas.

- d) La obligación de que en las leyes se prevea la existencia de mecanismos alternativos de solución de controversias.
- e) La obligación de que la sentencia dictada en los juicios orales sea explicada en audiencia pública.
- f) Independencia de los tribunales.
- g) Obligación del Estado de garantizar la existencia de una defensoría pública.
- h) Prohibición de ser sancionado con prisión por deudas de carácter civil.

Es importante hacer notar tres puntos que encierran derechos fundamentales que se traducen en una prohibición impuesta tanto a los gobernados como a las autoridades; en un derecho para los gobernados de que se les administre justicia, pero prohibición para hacer justicia por su propia cuenta, y la correlativa obligación de la autoridad competente para impartirla; y en un subjetivo derecho público individual propiamente dicho, que viene a corroborar el principio jurídico de que solamente un hecho reputado por la ley como delito puede ser considerado como tal y, en consecuencia, susceptible de sancionarse penalmente.

En relación a lo que señalamos en el párrafo anterior, hay que recalcar que si bien es cierto que se establece una prohibición para los gobernados, también es cierto que dicha prohibición implica una obligación para el Estado, ya que para evitar que los particulares hagan justicia por su propia mano, éste debe administrarle justicia efectiva y eficaz.

La garantía contenida en el primer párrafo del artículo en análisis opera en su integridad en materia fiscal, encontrando su apoyo en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación al señalar que las resoluciones administrativas de carácter individual que hayan sido emitidas a favor de un particular sólo podrán ser

modificadas mediante juicio iniciado a instancia de la autoridad fiscal correspondiente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.¹³⁶

Conforme al artículo recién transcrito, se faculta a las autoridades fiscales a revocar sus propias resoluciones cuando sean favorables a un particular, pero observándose en todo momento lo dispuesto por el orden legal mexicano, pues todo actuar de la autoridad debe llevarse a cabo dentro del marco de respeto a los derechos de los particulares, máxime cuando es la propia autoridad quien ha dictado una resolución anterior que ha creado derechos a favor de un particular, por lo que en este orden de ideas, la autoridad fiscal no puede revocar un acto administrativo propio que haya sido dictado a favor de un particular actuando de forma unilateral como sucedió cuando emitió dicho acto, sino que tiene que seguir el procedimiento que indica el transcrito artículo 36 del Código tributario federal, pues también deben tomarse en cuenta las facultades que la ley otorga a la autoridad administrativa para realizar sus atribuciones, ya que la carencia de esas facultades implicaría la incompetencia propiamente dicha, lo cual significa que no podría revocar una resolución favorable a un particular si no se cumplen cabalmente las atribuciones contenidas en la ley de la materia.

En lo que respecta al segundo párrafo del artículo que nos ocupa, éste representa la base constitucional de la labor que realiza el Poder Judicial a través de los jueces y los tribunales en nuestro país, ya que en atención a la Carta Magna, el Estado es el único facultado para impartir justicia, lo que hace a través de los tribunales legalmente establecidos.

¹³⁶ “Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.”

En materia fiscal, el derecho fundamental de acceso a la justicia de manera gratuita se refleja en el artículo 6° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuyo contenido estaba plasmado anteriormente en el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra versa, en la parte que nos interesa: en los juicios que se tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

Hay quienes consideran que la fracción V del artículo 43¹³⁷ de la misma Ley contenciosa viola el derecho previsto en el artículo 17 Constitucional, pues argumentan por prohibición de costas judiciales debe entenderse que ninguna cantidad le será exigida a los particulares que acudan a un tribunal sea por el servicio que éste preste directamente, como por los servicios que presten terceras personas cuando se requieran como consecuencia para un mejor proveer del Tribunal. Sin embargo, en nuestra opinión consideramos que esos gastos no están comprendidos dentro de la prohibición a que hace referencia el artículo 17 en estudio, en virtud de que son derivados de pruebas periciales que desahogarán por terceras personas, pero en el caso de que los dictámenes periciales sean contradictorios, el Tribunal designará perito tercero y cubrirá sus honorarios, para efectos de tomar una posición respecto al dictamen.

Respecto al acceso a la justicia, cabe señalar que es uno de los mayores retos pendientes del Estado mexicano no solamente desde la perspectiva de los derechos fundamentales, sino también desde la más amplia temática de la reforma de los aparatos de justicia.¹³⁸ Lo anterior nos parece muy atinado por el

¹³⁷ Artículo 43, fracción V: “Cuando haya lugar a designar perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer en una institución de crédito, debiendo cubrirse sus honorarios por las partes. En los demás casos los cubrirá el Tribunal.”

¹³⁸ Fix-Fierro, Héctor, y López Ayllón, Sergio, *El acceso a la justicia en México. Una reflexión multidisciplinaria*, en Valadés, Diego y Gutiérrez, Rodrigo (coords.), *Justicia. Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2001, tomo I, pp. 111 y ss.

hecho de que la situación económica del país, muy marcada por las condiciones de desigualdad social, hace que la justicia no sea realmente accesible sin costo alguno para toda la población, tanto para iniciar una instancia judicial, como para el procedimiento mismo, que tiende a ser más lento cuando se trata de personas de bajos recursos. Al respecto hay académicos del derecho que estiman que un primer obstáculo para la justicia es de carácter geográfico pues a la fecha no se tiene una presencia efectiva del aparato de justicia en México; otro obstáculo se considera que es el costo de una buena asistencia jurídica.¹³⁹ Respecto a lo señalado en primer término, tenemos el caso de las comunidades o ciudades que se encuentran en la sierra, donde simplemente el acceso a esos lugares es bastante difícil, más difícil aún el allegarles algún tribunal que imparta justicia; respecto al segundo punto, está el caso de que si bien es cierto existe la defensoría de oficio, una institución muy noble y creada por el Estado con muy buena causa, también es cierto que existe el caso de persona que forma parte de ella sin estar debidamente preparado, lo que pone en riesgo el patrimonio, libertad, familia de las personas que acuden a ellos, razón por la que mucha gente prefiere acudir a algún abogado cuya asesoría puede llegar a ser muy costosa, pero que por su preparación se tiene la certeza de que será una buena asistencia jurídica y que el porcentaje de probabilidades de obtener una sentencia favorable es mayor.

Respecto a este principio, nos comenta Gonzalo Armienta Calderón, depende no sólo la existencia del derecho a la tutela judicial efectiva, sino la existencia de todo el sistema de derechos fundamentales, ya que si se ha llegado a afirmar que *un derecho no es justiciable es un derecho inexistente*,¹⁴⁰ aunado a lo anterior, consideramos que se puede afirmar que si dicho acceso no es completamente gratuito, o si no llega a todos los rincones territoriales y sociales del país, los derechos fundamentales se reducen.

¹³⁹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 723.

¹⁴⁰ Armienta Calderón, Gonzalo M., *Teoría general del proceso*, México, Ed. Porrúa, 2003, p. 26.

Otro de los aspectos importantes que se deriva del texto del artículo en análisis, es que los tribunales estarán expeditos para impartir justicia *en los plazos y términos que fijan las leyes* y que sus resoluciones deberán ser *prontas*. Partiendo de lo recién señalado, debemos colegir que la Constitución reconoce y establece el derecho a un proceso jurisdiccional sin dilaciones, respetando los plazos que fije la ley correspondiente.

En lo que atañe a la materia fiscal, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece los plazos que deberán regir los juicios que se ventilen ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señalando el plazo que se tiene para interponer la demanda, hasta el plazo que tiene el propio Tribunal para dictar la sentencia correspondiente. Sin embargo, en la práctica estos plazos no siempre se cumplen por una serie de razones imputables tanto a la falta de diligencia y pericia de los juzgadores como a las prácticas de obstrucción del proceso que a veces utilizan las partes,¹⁴¹ entre las que podemos señalar, incidentes de previo y especial pronunciamiento, recursos de reclamación, quejas, todos ellos sin argumentos que realmente tiendan a obtener un resultado favorable, sino únicamente para retrasar el dictado o el cumplimiento de una sentencia.

Así mismo, en el tercer párrafo de este precepto Constitucional, se le imprime la obligación a los poderes legislativos, tanto federal como local, de dictar leyes que garanticen dos aspectos:

- a) La independencia de los jueces.
- b) La plena ejecución de sus resoluciones o sentencias.

En otras palabras, las leyes deben procurar que los jueces no dependan de ninguna otra autoridad ya que su única función es la aplicación del derecho para conseguir la justicia, razón por la cual también debe garantizarse que las decisiones que tomen para solucionar una controversia sean respetadas a

¹⁴¹ Pastor, Daniel R., *El plazo razonable en el proceso del estado de derecho*, Argentina, Fundación Konrad Adenauer, 2002, p. 64.

cabalidad.¹⁴² La independencia de los tribunales significa que éstos se encuentran sujetos únicamente a la Constitución y las leyes, por lo que ningún otro órgano o funcionario del Estado, así como tampoco los particulares, pueden influir en el sentido de sus fallos¹⁴³, es decir, al momento de emitir sus fallos, deberán atender, por mandato constitucional, a lo que disponga la misma, o las leyes y sus reglamentos, así como a los tratados internacionales y los principios generales de derecho, por lo que un juzgador no puede resolver un caso basándose en su propio criterio, sino que dicho criterio debe tener un soporte legal, pues sólo así se tiene la certeza de que el fallo fue dictado conforme a derecho y no está violando derecho fundamental alguno de las partes afectadas.

Al respecto, la recién referida Ley adjetiva, dispone los mecanismos con los que cuenta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para dictar con plena independencia y autonomía sus fallos, debiendo estar fundadas en derecho y resolviendo sobre la pretensión del actor en relación con la resolución impugnada,¹⁴⁴ así mismo tiene facultades para hacer cumplir los fallos que dicte.¹⁴⁵ Es fundamental el carácter de la ejecución, pues el derecho a la tutela judicial supone el derecho público subjetivo a acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o defenderse de ella, para que a través del debido proceso legal, se dicte en tiempo razonable una decisión judicial sustentada en los hechos del caso y conforme a derecho y sobre todo y fundamental, que en su caso, se ejecute esa decisión, pues si se dicta una decisión por parte de un tribunal pero no se ejecuta, podría decirse que todo el proceso no sirvió de nada, pues no hay manera de garantizar que el derecho que fue afectado al contribuyente le sea reparado.

¹⁴² Corzo Sosa, Edgar, *et al.*, *op. cit.*, nota 54, p. 75.

¹⁴³ Fix-Fierro, Héctor, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed, México, Ed. Porrúa, 2006, t. I, p. 330.

¹⁴⁴ Artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹⁴⁵ Capítulos VIII y IX de la citada Ley.

El artículo Constitucional que se analiza, al puntualizar en su última parte que: *nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil*, admite que el legislador pueda establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal. Así pues, si bien es cierto que de conformidad con el párrafo en análisis no podrá aplicarse una sanción que implique la privación de la libertad por el incumplimiento de una deuda civil, del mismo modo tampoco podrá crearse una figura delictiva que tenga por objeto garantizar una obligación puramente civil.¹⁴⁶ En relación a la materia tributaria, el delito de fraude o de evasión fiscal no caen dentro de esta prohibición, a pesar de que está de por medio una deuda pecuniaria, porque no se sanciona el mero incumplimiento en el pago, sino la intención de causar un daño a un patrimonio ajeno, por lo que el hecho de que el Código Fiscal Federal establezca en el Capítulo II del Título Cuarto, tipifique los denominados delitos fiscales, no contraviene lo dispuesto en el artículo que analizo.

Al respecto creemos importante destacar que por razones más políticas que jurídicas, desde hace algunos años y en la actualidad, se ha dado publicidad a la existencia de dichos delitos, particularmente a los de defraudación fiscal y contrabando, no con el ánimo de hacer conciencia en los contribuyentes y público en general sobre su regulación legal y las penas aplicables por la comisión de los mismos, sino con la intención de crear en los contribuyentes un *terrorismo fiscal*.

La anterior es una conducta desde luego insana por intimidatoria, llegando al extremo de ser revanchista por la incompatibilidad de criterios de ciertos gobernados con algún proceder de las autoridades fiscales, incluso porque aquéllos al reclamar sus derechos, ejerciendo los medios de defensa a su alcance, obtienen resoluciones favorables.

Respecto al terrorismo fiscal al que nos hemos referido, cabe señalar que en los último años las autoridades fiscales han iniciado una campaña con el afán de acrecentarlo, sobre todo respecto a las firmas que ofrecen servicios de planeación fiscal o economía de opción, y que reducen la carga impositiva de los

¹⁴⁶Fix-Fierro, Hector, *op. cit.*, nota 143, p. 334.

contribuyentes pero dentro del margen de la ley, mediante asesoría y aplicación de esquemas creados por parte de abogados y contadores con amplia experiencia y preparación. Las autoridades arremeten de manera ilegal contra tales firmas, publicando noticias en diarios y noticieros para que los clientes de tales firmas se *espanten* y prefieran cumplir *tradicionalmente* con sus obligaciones fiscales. Consideramos que más que llevar a cabo esa clase de prácticas, las autoridades fiscales junto con el gobierno, deberían aplicar ese tiempo y esfuerzo en capacitar a sus servidores públicos y con ello obtener una mejor recaudación e invertir los impuestos recaudados en servicios públicos de calidad.

Antes de terminar con el análisis del presente artículo, plasmaremos palabras de Valeria Zayat, que creemos muy oportunas para describir lo que debe entenderse realmente por tutela judicial efectiva, pues señala que dicha tutela no se agota con la posibilidad de acceder al órgano jurisdiccional. Implica la obligación del Estado de constituir los órganos (tribunales) y asignarles competencia; como así también, de establecer un debido proceso, cuya principal característica será la de posibilitar una real defensa en juicio;¹⁴⁷ es importantísimo lo que señala la autora recién citada, pues una cosa es el acceso a un órgano jurisdiccional, es decir, que exista un órgano que reciba las demanda a interponer, y otra muy distinta y mucho más compleja y de mayor importancia en un estado de derecho moderno, el derecho a que el proceso que deriva por la interposición de dicha demanda se ventile conforme a las leyes que al efecto se creen y que la sentencia con que culmine dicho proceso, sea dictada soportada jurídicamente y atendiendo a la pretensión de las partes.

3.3. ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL. LIMITE A LAS SANCIONES.

De este precepto Constitucional lo que interesa para el análisis que nos ocupa, es lo siguiente:

¹⁴⁷Zayat, Valeria E., *La suspensión del acto administrativo impugnado en la administración: ¿regla o excepción?*, Argentina, Ed. La Ley, 2001, p. 6.

Artículo 21. ... La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

El primer párrafo se refiere a que la imposición de penas es exclusiva de la autoridad judicial, es decir, sólo los jueces y tribunales del Poder Judicial están facultados para declarar culpable a un acusado y para imponerle la pena establecida en la ley, es decir, el órgano del Estado que integra o forma parte del Poder Judicial de acuerdo a la Carta Magna y a la Ley Orgánica correspondiente, así de la Federación como de las entidades federativas.

Aunado a lo anterior, creemos necesario precisar que el acto impositivo de una determinada pena debe ser la consecuencia del ejercicio de la función jurisdiccional llevada a cabo por dicho órgano y traducido en *decir el derecho*, mediante la resolución de un conflicto previo producido por el hecho delictivo.

Respecto a las penas, son aquellas que como tales están reputadas en el artículo 24 del Código Penal Federal, así como en los distintos cuerpos de leyes aplicables en las diferentes entidades federativas sobre esa materia.

En materia tributaria, esta garantía cobra apoyo en los artículos 70 y del 92 al 115 Bis del Código Tributario Federal, de los que se desprende que es facultad de las autoridades judiciales imponer las penas correspondientes cuando se incurra en responsabilidad penal y cuando se tipifique la comisión de un delito fiscal. También serán dichas autoridades las facultadas para seguir un proceso, cuya sentencia que lo culmine decidirá, en su caso, sobre la imposición de la pena corporal respectiva.

El segundo de los párrafos que conforma el artículo que analizo, establece los requisitos constitucionales que deberá llenar la autoridad administrativa en caso de que quiera imponer sanciones por las infracciones a las que hace referencia el aludido párrafo, los cuales son: que las sanciones solo consistirán en multa, y en caso de que el infractor no pague la multa podrá imponérsele como sanción un arresto de hasta por 36 horas.

De acuerdo al mismo párrafo segundo, en relación con los 2 párrafos posteriores, si la multa va dirigida a un trabajador, obrero o jornalero, el importe de la misma no excederá la cantidad que gane por un día o jornada de trabajo. Si son trabajadores no asalariados, la multa no podrá ser superior al equivalente de un día de ingreso.

Como se observa, esta garantía de seguridad jurídica es una excepción a la mencionada en el sentido de que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, y lo primero a que nos lleva es a referirnos a los llamados y controvertidos reglamentos gubernativos y de policía.

El concepto de buen gobierno debe entenderse como la acción o la potestad de guiar o dirigir a la población de la entidad federativa de la que se trate, para obtener su bienestar, fundamentalmente, a través de la satisfacción de sus necesidades.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, p.221.

Así, la acción gubernativa debe tender a evitar o reprimir cualquier acto o situación que altere la paz o tranquilidad pública, a velar por la salud colectiva, a procurar la seguridad común en diferentes aspectos, y, en general, a impedir la causación de un daño público, a calmar urgencias colectivas o a procurar un bienestar común.

Por lo que hace a las sanciones que puede imponer una autoridad administrativa para castigar las infracciones a los reglamentos multicitados, son las indicadas, esto es, sanciones pecuniarias (multas), o corporales (arresto hasta por 36 horas), por tanto cualquier reglamento de esta naturaleza que prevea una sanción distinta de las expresadas, será inconstitucional.

Sobre esta garantía de seguridad jurídica debe hacerse notar que en virtud de las reglas imperantes en el Código Fiscal de la Federación, las multas aplicables a un trabajador que se rige por una relación laboral o a un trabajador no asalariado, cuando incurre en violación a una ley fiscal, invariablemente son superiores al importe de un día de salario o de su ingreso, por lo que consideramos que las disposiciones fiscales que establecen penas pecuniarias, particularmente, las contenidas en el aludido Código Tributario que señalan multas fijas e incrementos a ellas atendiendo a las variaciones del salario mínimo, a la infracción y según exista reincidencia o agravantes en las infracciones cometidas, si la cuantía excede del límite apuntado, resultan violatorias de la garantía consagrada en el artículo en análisis.

3.4. ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. MULTAS EXCESIVAS.

Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la

decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito...

En este precepto encontramos que sus dos primeros párrafos (el segundo párrafo específicamente en su parte inicial), son los que tienen repercusión en el ámbito del Derecho Fiscal y consagran sendas garantías de seguridad jurídica que procedo a analizar.

El artículo que nos ocupa, establece también garantía de Seguridad Jurídica, pues en su primer párrafo determina cuales son las penas que se encuentran prohibidas dentro de nuestro sistema jurídico.

El primer párrafo hace referencia a la prohibición de las multas excesivas y la confiscación de bienes.

Por multa excesiva podemos entender, según criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su acepción genérica cómo aquella que se presenta cuando alguien es sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió inspirar a la autoridad administrativa o fiscal que la impuso.

El concepto se encuentra regulado por diversos criterios jurisprudenciales y tesis aisladas emitidas por nuestros Tribunales Federales y Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido¹⁴⁹ que para conceptualizar las multas excesivas es necesario atender a los siguientes elementos:

- a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito;

¹⁴⁹ Tesis P./J. 9/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 5.

- b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y
- c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

Entonces, podemos colegir para que se pueda considerar que una multa no es contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

Cabe mencionar que es inexacto que la *multa excesiva*, incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales, sino también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan. Al respecto, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia ha establecido¹⁵⁰ que de una interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales.

¹⁵⁰Tesis P./J. 7/95, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 18.

De lo anterior podemos conocer lo que nuestros Tribunales consideran como multa excesiva, sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adopta la teoría que consiste en dejar el criterio prudencial del juzgador, en cada caso particular, la calificación de si una multa es excesiva o no, debido a que este criterio es el más jurídico y justo, dado a que no es posible establecer una norma general que atienda las condiciones económicas de cada infractor que, en definitiva, es la única circunstancia que puede tenerse en cuenta para valorar con equidad el carácter de la multa aplicada; sin que pueda admitirse la tesis de que el criterio para juzgar si una multa es excesiva o no, depende de la aplicación del máximo o mínimo que fije la ley, en correspondencia con la gravedad de la infracción, pues aún en el caso de que se aplique el mínimo, la multa podría ser excesiva para una persona, por el reducido valor de su patrimonio, y para otra no, por la cuantía de sus bienes, por lo que, para imponerla, debe tenerse presente en cada caso, dos elementos fundamentales: que exista correspondencia entre la cuantía de la multa y la fortuna y condiciones económicas del infractor, y que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga.

En este contexto tenemos que para individualizar una multa que en los términos de ley aplicable oscila entre un mínimo y un máximo, deben tomarse en cuenta por la autoridad sancionadora y desde luego acreditarlos con datos reales y concretos, los siguientes elementos:

- a) La capacidad económica del infractor.
- b) La gravedad o levedad de la infracción.
- c) Si existe o no dolo del infractor.
- d) La reincidencia del infractor en la comisión de la infracción.
- e) Los perjuicios ocasionados a la colectividad y al fisco.

Es importante señalar que, dado que en la legislación fiscal que rige en materia federal y en muchas de naturaleza local, las multas se establecen en porcentajes o cantidades fijas, lo que impide determinarlas razonablemente en cada caso concreto, tomando en cuenta los elementos apuntados, la Suprema

Corte de Justicia de la Nación ha resuelto¹⁵¹ que dicho sistema es violatorio de los artículos 22 que nos ocupa y 31 fracción IV, de la misma Constitución, por estar en presencia de multas excesivas, lo anterior pues mientras el primero de ellos prohíbe las multas excesivas, el segundo aporta la proporcionalidad, y al momento de aplicarse una multa fija se está aplicando a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propiciando con ello excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Por otro lado, en referencia a las *penas inusitadas* a que hace referencia el párrafo en estudio, cabe mencionar que se consideran como tal aquellas que su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo. También se dice que es aquella que ha sido abolida por inhumana, cruel, infamante y excesiva, ya que no corresponde a los fines que persigue la función punitiva del Estado o aquella que, aún cuando no haya existido, sea de la misma naturaleza.

Expresado de otra manera, es la sanción que no está prevista en la ley para aplicarse a un ilícito determinado, la cual es ilegal a desatenderse el principio *nula pena sine lege*, mismo que analizamos al momento de estudiar el artículo 14 Constitucional.

En lo que respecta a la *pena trascendental*, se presenta cuando pretende sancionarse a una persona por una infracción respecto la cual es ajena. A nivel Código Fiscal de la Federación, la prohibición de las penas trascendentales se desprende de lo establecido en el último párrafo de su artículo 26, donde dispone que: *La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.*

Ahora bien, enfocándonos a lo establecido en la parte inicial del párrafo segundo del precepto Constitucional en estudio, creemos necesario mencionar que la autorización de la confiscación de bienes para el pago de impuestos y

¹⁵¹Tesis P./J. 10/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, julio de 1995, p. 19.

multas que se establecen en este párrafo, es una excepción a la regla establecida en el párrafo primero que prohíbe la confiscación de bienes, por tanto no puede decirse que es violatoria de ésta, pues ambas disposiciones tienen la misma jerarquía al estar consagradas en la Ley Fundamental y por tanto son válidas. Para la adjudicación de los bienes de una persona a favor del fisco, derivada del pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, las autoridades administrativas o fiscales están provistas de la llamada facultad económica-coactiva que se ejerce a través del procedimiento administrativo de ejecución regulado por el Código Fiscal de la Federación, luego entonces, el fundamento constitucional de dicha facultad es el que estamos analizando.

Creemos necesario mencionar que por confiscación de bienes debe entenderse la aplicación o el apoderamiento a favor del Estado de una parte importante o de todos los bienes que posee quien sufre el acto, es decir, la adjudicación al Estado de las propiedades de un gobernado con motivo de una sentencia condenatoria.

Sin embargo, no se debe confundir con el decomiso, que debe entenderse como una sanción que conlleva la pérdida definitiva de un bien a favor del Estado, o sea, la privación coactiva de una parte de los bienes del infractor de una norma jurídica y precisamente de aquellos que fueron utilizados para cometer la contravención o sobre los que ésta versa, así como de los frutos o productos obtenidos por el responsable, con motivo de la falta cometida. En palabras de la Suprema Corte¹⁵², el decomiso puede recaer también sobre bienes que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.

¹⁵²Tesis P.LXXIV/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, mayo 1996, p. 55.

3.5. ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL. NON BIS IN ÍDEM.

Artículo 23. ... Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene...

Antes de entrar al estudio del presente artículo, consideramos oportuno hacer una aclaración conceptual respecto a su contenido literario. Como podemos advertir, el precepto establece que: *nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito*, sin embargo, tal y como lo señaló el Dr. Enrique Díaz Aranda,¹⁵³ lo correcto sería que el artículo señalara que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos, ya que una persona si puede ser juzgada en dos ocasiones por el mismo delito, verbigracia, en el caso de que una persona cometa un homicidio, sea juzgado, condenado o absuelto, y posteriormente cometa de nuevo el delito referido, en ese caso una misma persona está siendo juzgada por un mismo delito, pero por hechos distintos.

En relación con lo anterior, se presenta el problema de determinar si un contribuyente al realizar un hecho ilícito que se configure como delito e infracción fiscales, como sucede por ejemplo con el contrabando o la defraudación fiscal, se le está sancionando dos veces por la misma falta cuando, independientemente de hacerle efectivo las contribuciones omitidas y sus accesorios también se le sanciona con una pena privativa de la libertad, siguiéndose para tal efecto dos procedimientos distintos: uno administrativo y otro judicial, teniendo como apoyo legal el artículo 70 del Código Fiscal Federal¹⁵⁴, es decir, independientemente del procedimiento administrativo-fiscal que le practique la autoridad hacendaria al infractor, también se le sigue otro procedimiento judicial por la misma falta, en el cual, después de juzgarlo y en el entendido de encontrarlo culpable, se le castiga con una pena privativa de libertad.

¹⁵³ En su ponencia titulada *Problemas Teóricos Prácticos de los Juicios Orales*, presentada el día 20 de febrero de 2013, dentro del XV Jornada de Actualización Jurídica, de la Escuela Libre de Derecho de Sinaloa.

¹⁵⁴ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, p. 233.

En el precepto que se analiza, mismo que forma parte también de las garantías de seguridad jurídica al expresar el principio *non bis in ídem*, en virtud del cual una persona no puede ser juzgada dos veces por el mismo delito, el Constituyente de 1917, proponiéndoselo o no, plasmó el principio de unicidad de la sentencia que atañe a la esencia misma del derecho, en ausencia del cual éste deja de ser un derecho.¹⁵⁵ Este principio produjo en el Derecho Romano la creación de la excepción de la autoridad de cosa juzgada, la cual opera cuando se reúnen los elementos de identificación de las acciones que son: las mismas partes, el mismo objeto y la misma causa.

Lo anterior referido a la garantía constitucional en estudio, responde en materia penal a la excepción de cosa juzgada porque se refiere a las mismas partes: sujeto pasivo y sujeto activo; proscribire la dualidad de acciones idénticas en las que, por tratarse del mismo delito hay el mismo objeto, constituido por la aplicación de la pena; y existe la identidad de causa, es decir, la coincidencia del hecho del particular con el supuesto jurídico que juntos forman la idéntica controversia en la causa.

Por lo expuesto, estimamos que el Código Tributario Federal al consagrar la dualidad de procedimientos en el caso del mismo ilícito, contraviene lo dispuesto por el artículo 23 Constitucional y al principio que consagra, pues como podemos ver, en estos procedimientos existen dualidad de juicios, idéntica naturaleza de los juicios, identidad de partes e identidad de delitos, sin embargo el infractor es juzgado por dos autoridades, la hacendaria y la judicial, y por ende recibe dos penas distintas, pecuniaria y corporal.

3.6. ARTÍCULO 28 CONSTITUCIONAL. EXENCIÓN DE IMPUESTOS.

La parte que interesa para el análisis enfocado a la materia tributaria es el primer párrafo de este artículo, el cual a la letra versa:

¹⁵⁵ *Idem.*

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria...

Para iniciar, es necesario hacer referencia a lo que debe entenderse por *exentar*. La Real Academia de la Lengua Española¹⁵⁶, define el vocablo *exentar*, como *dejar exento*, por lo que es necesario remitirnos al significado que dicha Institución arroja del vocablo *exento*, y señala que es aquel que está *libre o desembarazado de algo*, por lo que al enfocar tal definición a la materia tributaria, bien podemos colegir que la exención en esta materia se refiere a liberar a alguien del pago de alguna contribución.

Aunque resulte de cierta manera obvio, es importante recalcar que para hablar de una exención, es necesaria la existencia de dos normas, la primera debe establecer el tributo y la segunda debe establecer una exención respecto al pago del tributo impuesto por la primera de ellas.

Para Sainz de Bujanda, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de determinado hecho. La exención, pues, supone: 1. La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible, que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria, y 2. La existencia de una norma de exención, que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.¹⁵⁷ Así pues, podemos colegir que tanto la norma impositiva como la

¹⁵⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª Edición, España, 2012, consultado en internet <http://lema.rae.es/drae/?val=exentar>.

¹⁵⁷ Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, 10ª ed., España, Ed. de la Universidad Complutense de Madrid, 1993, p. 211.

norma de exención forman una sola unidad normativa, en la que esta última es un desarrollo o complemento de la primera, y la norma de exención a su vez completa el contenido y los alcances del hecho imponible fijado por la impositiva.

Respecto al tema de la formación de una sola unidad normativa por parte de la norma impositiva y la norma de exención, Juan Martín Queralt, señala que la exención constituye una previsión más detallada del alcance de la imposición en ciertos supuestos concretos o, dicho de otro modo, una proyección específica para supuestos determinados del contenido del deber de contribuir. Y, donde luego, el hecho exento no aparece como antitético o envés del hecho imponible, sino como parte integrante del mismo, como una de las múltiples modalidades en que éste puede llevarse a cabo, y que no en todas ellas ha de tener los mismos efectos ni las mismas consecuencias.¹⁵⁸

El hecho de que se establezcan exenciones en el pago de las contribuciones, sean federales o locales, es un tema que no puede surgir sin provocar infinidad de discusiones tanto en los doctrinarios como en órganos que integran el Poder Judicial de la Federación. Lo anterior, no provocado únicamente por la justificación de sus fines parafiscales o extrafiscales, sino que las discusiones surgen por la relación que guarda una exención con el principio de generalidad de los tributos previstos en el artículo 31 fracción IV Constitucional que se analizará en el capítulo sucesivo, principio conforme al cual el gasto público del Estado debe sufragarse por los contribuyentes, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Tanto la doctrina como la Jurisprudencia reconocen la necesidad de que las leyes tributarias establezcan excepciones a la obligación genérica de contribuir al gasto público del Estado, mediante el establecimiento de exenciones sobre la realización de determinados actos o actividades, o bien atendiendo a características especiales de los sujetos beneficiados, pero siempre que tales

¹⁵⁸ Martín Queralt, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 2ª ed, España, Ed. Tecnos, 1990, p. 319.

exenciones en ningún caso obedezcan a criterios arbitrarios o caprichosos de las normas legales que correspondan.¹⁵⁹ Así pues, atendiendo a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, las exenciones serán aceptadas en el sistema tributario mexicano siempre y cuando no conlleven un tratamiento inequitativo en perjuicio de los sujetos que queden exceptuados de tal beneficio, es decir, de aquellos que continúen obligados al pago de los tributos.

Según las leyes, se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados.

Al respecto, es necesario mencionar que en algunos preceptos secundarios como el Código Fiscal Federal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado permiten y regulan la exención de impuestos; por lo que me surge la pregunta ¿es eso contrario a lo dispuesto por la Constitución?

Al respecto se dice que nadie debe estar exento del pago de impuestos ya que se violaría el principio de generalidad de la ley que los establece, además de que si todo individuo participa en la cosa pública tiene la obligación de contribuir al gasto público. Así mismo, se argumenta a favor de la corriente que acepta la prohibición de exención de impuestos, que con ello se evita que determinadas o específicas personas se coloquen en una posición ventajosa o privilegiada al liberarlas de pagar impuestos frente a otras que realizando el supuesto de ley sí los cubren.

En contra de lo argumentado anteriormente, la corriente que defiende la exención de impuestos apuntan que no se rompe el principio de generalidad al eximir del pago de impuestos a quienes carecen de capacidad contributiva, entendiéndose que cuentan con esta según Adam Smith, toda persona que

¹⁵⁹ Pérez de Acha, Luis Manuel y Revilla Martínez, Eduardo, *Estudios tributarios*, México, Ed. Laguna, 2001, p. 63.

percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.¹⁶⁰ Lo anterior, en virtud de que al exigir el pago de impuestos a personas que no perciben lo suficiente para vivir decorosamente, significaría empobrecerlos más, lo que a la larga se traduciría en una carga más gravosa para el Estado, no solamente desde el punto de vista económico, sino también sociológico.

Desde nuestro punto de vista, consideramos acertado el hecho de que la Constitución Política de la República no prohíba las exenciones de impuestos por leyes secundarias, sin embargo igual coincidimos en que para gozar de ella, el interesado debe reunir diversos requisitos. Lo anterior ha sido soportado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que de la interpretación que se haga del artículo 28 en comento y el artículo 13 de su Reglamento, se colige que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, pero lo anterior no se actualiza cuando la exención se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.¹⁶¹ El hecho anterior, tan es así que es el propio Legislador quien en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación faculta al Jefe del Ejecutivo para¹⁶², a través de resoluciones de

¹⁶⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *“Derecho Fiscal”*, 2da ed., México, Oxford, 1998, p.62.

¹⁶¹ Tesis 245, Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000, Séptima Época, t. I, p. 291.

¹⁶² Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización

carácter general, condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios a los contribuyentes, así como diversas facultades relacionadas con el tema.

Ahora bien, procedemos a exponer las 3 exigencias que, a criterio de Mayolo Sánchez,¹⁶³ se deben reunir para estar en presencia de una auténtica exención:

- a) Entendiendo como un privilegio que se otorga al sujeto del gravamen, la exención debe estar expresamente regulada por la ley, es decir, debe ser clara y precisa a fin de no dar lugar a confusión respecto de la situación que favorece.
- b) Su aplicación debe ser para el futuro y por lo tanto no pretender darle efectos retroactivos, pues con ello se daría origen a la inseguridad o falta

de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”

¹⁶³ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, p. 238.

de firmeza de las disposiciones que ahora gravan a situaciones que posiblemente después quedarán expuestas.

c) La exención es personal y temporal. Personal en virtud de que sólo favorece al sujeto que realice el supuesto de la exención; temporal por cuanto subsiste hasta en tanto no se modifique la situación legal que la otorgue.

Así pues, si se presenta el caso de que un gravamen se establece en una ley a favor de una persona o de un grupo de personas determinado individualmente, es evidente que se está ante la ausencia de los requisitos de abstracción e impersonalidad que toda ley debe cumplir, por lo que una exención en estas condiciones sería a toda luz inconstitucional. Por otro lado, si en la ley que establece la exención se señala que gozarán de ella todas las personas que encuadren en la hipótesis normativa que determine, dicha exención será constitucional.

En palabras de la Magistrada Aguirre Soria, se puede decir que las exenciones no prohibidas por la Constitución, son aquellas que conceden las leyes de manera general, impersonal y abstracta acotadas por una razón de interés social o de equidad y prohíbe aquellas que se otorgan en forma de preferencias individuales y discriminatorias.¹⁶⁴

Aplicando lo anterior en *contrario sensu*, tenemos que las exenciones no se podrán dar en los siguientes casos¹⁶⁵:

¹⁶⁴ Aguirre Soria, María Guadalupe, *Cuaderno de análisis y divulgación, principios materiales de justicia fiscal en el ordenamiento constitucional mexicano*, México, Universidad Juárez Autónoma Tabasco, 2000, p. 23.

¹⁶⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *“La impugnación de los decretos de exención de impuestos del ejecutivo federal mediante la controversia constitucional*, en Ferrer MacGregor, Eduardo, *Derecho Procesal Constitucional*, 4ª ed., México, Porrúa, 2003, t. I, p. 830.

- a) Cuando bajo la denominación de exenciones se oculten verdaderos casos de privilegios o prerrogativas tributarias.
- b) Cuando las exenciones sean tales que permitan instaurar regímenes de monopolio o vulneren la libre competencia.
- c) Cuando las exenciones no se fijen bajo las directrices de proporcionalidad o equidad tributarias.

Consideramos lo anterior completamente entendible y atinado, pues la Constitución permite que se otorguen exenciones para apoyar o promover diversas actividades o profesiones, y por otro lado prohíbe los favoritismos políticos y económicos con intereses personales de los legisladores que son quienes tienen la potestad de otorgar exenciones mediante las leyes.

CAPÍTULO 4. ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. RESERVA DE LEY; CAPACIDAD CONTRIBUTIVA; PROPORCIONALIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIA; MÍNIMO EXENTO; CONTROL DE PROPORCIONALIDAD.

A lo largo de la historia, las respectivas Constituciones han establecido diversos principios y criterios de justicia tributaria, con lo que, como atinadamente lo señala Sainz de Bujanda¹⁶⁶, limitan el establecimiento de tributos en un doble sentido, uno formal, en cuanto a que tales normas han de exteriorizarse como leyes, y un sentido material, pues al regular los elementos estructurales y de cuantificación de las relaciones tributarias, han de acomodarse a criterios directivos de justicia fiscal, que la propia Constitución señala. Así pues, los principios a que hicimos referencia no pueden quedar como un simple enunciado constitucional, sino que han de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y han de operar en la esfera aplicativa de las normas, en otras palabras, esos principios constitucionales de justicia tributaria deben operar tanto en el ordenamiento tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario.

Hemos comentado a lo largo del presente trabajo investigativo que la Constitución de un Estado es la representación en texto del orden jurídico fundamental del mismo, en ella no sólo se establece la forma en cómo los órganos constitucionales o poderes públicos ejercen las facultades que les son atribuidas, sino también el ámbito de libertad reservado a los ciudadanos.

La doctrina ha señalado que una Constitución no es en rigor una norma, sino más bien un conjunto de ellas, pues su carácter abierto y general, hace que contenga normas que antes de ser reglas de aplicación directa, se traten de principios generales, jurídicamente indeterminados.¹⁶⁷ Cómo un claro ejemplo de

¹⁶⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho. Vol. III*, España, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 332.

¹⁶⁷ Aragón Reyes, Manuel (Coordinador), *Temas básicos de derecho constitucional*, España, Civitas, 2001, t. I, p. 23 y ss.

lo anterior, se encuentran el artículo 31 fracción IV Constitucional a cuyo análisis nos estamos adentrando, pues los principios constitucionales tributarios contenido en él, no devienen directamente de su texto, sino que encuentran referente en la doctrina y la jurisprudencia Constitucional, adquiriendo vinculación para todo el ordenamiento jurídico en virtud de la interpretación que realizan de dicho texto los Órganos que integran el Poder Judicial de la Federación, especialmente la realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Constitución, como norma suprema del orden jurídico del país, establece deberes constitucionales¹⁶⁸ tanto a los poderes públicos como a los gobernados; en materia tributaria no es la excepción, al establecer el deber de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicha obligación se deriva del contenido del artículo 31 fracción IV Constitucional, que establece lo siguiente:

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.

El hecho de que el artículo en estudio se encuentre fuera del título primero, no es óbice para que de su texto se desprendan diversos derechos fundamentales, pues no debemos olvidar que aunque se encuentre fuera del título primero, ello no es obstáculo para reconocer derechos fundamentales que de él se desprendan, lo anterior ya que la caracterización de un derecho fundamental se debe hacer de acuerdo con el significado literal que tenga un artículo Constitucional, con independencia del lugar que ese artículo ocupe dentro de la propia constitución. Es decir, un derecho fundamental existe siempre y cuando así

¹⁶⁸ Así se le conoce a las obligaciones que impone la Constitución por los doctrinarios más autorizados como Miguel Carbonell, Rubio Llorente, entre otros.

pueda desprenderse de un mandato constitucional.¹⁶⁹ O sea que, como atinadamente lo señala el jurista citado, el lugar que ocupe un determinado mandato en la Constitución no es relevante al momento de considerar si el contiene algún derecho fundamental o no, sino que lo importante es que de la lectura de su texto se desprendan posiciones subjetivas a favor de los gobernados, que sean oponibles a la autoridad o a cualquier otro individuo, tal y como acontece con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues establece límites que debe observar la autoridad hacendaria al momento de crear cualquier contribución, lo que sin duda alguna es una prerrogativa en favor del gobernado.

El numeral constitucional que nos ocupa consagra en nuestro ordenamiento jurídico, al máximo nivel normativo, el deber de tributar, es decir, el deber constitucional de prestación tributaria a favor del Estado,¹⁷⁰ para el sostenimiento de los gastos públicos, obligación que deriva de la necesidad del Estado de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento y para la consecución por el mismo del bienestar y progreso sociales. Es evidente que el sostenimiento de las instituciones y servicios públicos de cada país tiene un costo, el cual tiene que ser cubierto por sus ciudadanos mediante las contribuciones, impuestos y derechos que el Estado les exige.

Si bien es cierto que el artículo en análisis faculta a los órganos del Estado a imponer y exigir a los gobernados el pago de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos e impone la correlativa obligación a los gobernados de contribuir en los términos que fijen las leyes tributarias, también es cierto que se otorga a éstos últimos diversos derechos fundamentales que debe respetar el Estado en su relación tributaria con los gobernados. Así pues, de este precepto se deriva un complejo de derechos, obligaciones y atribuciones, que forman el

¹⁶⁹ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 793.

¹⁷⁰ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed, Ed. Porrúa, México, 2006, t. II, p. 44.

contenido del derecho tributario.¹⁷¹ Estos derechos fundamentales son, a saber, reserva de ley, capacidad contributiva, proporcionalidad e igualdad tributaria, mínimo exento y el control de proporcionalidad.

Cabe señalar que los derechos de los contribuyentes frente a la capacidad recaudatoria que tiene el Estado, aparecen desde las primeras declaraciones de derecho, tal es el caso de los artículos 13 y 14 de la Declaración Francesa de 1789,¹⁷² que hacían referencia a que todos los ciudadanos debían contribuir al sostén de la fuerza pública, de acuerdo a sus posibilidades, así como a vigilar el correcto empleo de sus contribuciones. Para Miguel Carbonell, la aparición temprana de los derechos en materia tributaria se debe a que la arbitrariedad por parte del Estado se consumaba mayormente sobre la libertad de las personas (derecho penal) y sobre su patrimonio (derecho tributario)¹⁷³.

En primer lugar, al mencionar el enunciado del artículo que es una *obligación*, significa que toda persona que se ubique en el supuesto de una Ley fiscal expedida conforme a derecho y que establezca un gravamen, tiene la obligación de cubrirlo en la forma y términos que la misma ley señale. Este principio de obligatoriedad en materia fiscal debe entenderse en el sentido de que cubrir las contribuciones por la persona que legalmente tiene que hacerlo no es un simple deber, sino una auténtica obligación pública, cuyo incumplimiento puede ocasionar para el obligado severas consecuencias tanto jurídicas como económicas.

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 47.

¹⁷² Art. 13.- Para el mantenimiento de la fuerza pública, y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades.

Art. 14.- Los ciudadanos tienen derecho a comprobar, por sí mismos o por su representantes, las necesidades de la contribución pública, a consentir en ella libremente, a vigilar su empleo, y a determinar su cuota, su base, su recaudación y su duración.

¹⁷³ Carbonell, Miguel, *op. cit.*, nota 58, p. 791.

El concepto *contribuir* que utiliza el precepto Constitucional que nos ocupa, debe entenderse en su acepción más amplia, o sea abarcando con ello no solamente a los impuestos sino también a cualquier otro tipo de contribuciones que el Estado puede establecer; es decir, el término contribución representa el género y el término impuesto la especie, luego entonces la expresión usada por el Constituyente de 1917 resulta atinada.

Ahora bien, en relación a la expresión que se refiere a que los tributos deben destinarse *para los gastos públicos*, significa que es con la finalidad de costear los servicios públicos que el Estado proporciona, mismo que se traducen para los gobernados en un beneficio equivalente a las contribuciones cubiertas, pues sería ilógico e injusto que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos sin entregarles nada a cambio.

Cabe precisar que la expresión gasto público a nivel nacional debe entenderse como la erogación hecha por la Federación con sustento en los artículos 73, fracción VII, 74, fracción IV y 126 Constitucionales y además debe reunir los siguientes requisitos:¹⁷⁴

- a) Que se efectúe a través de la Administración Pública Federal, es decir, por las Secretarías de Estado o Departamento Administrativo.
- b) Que la erogación se destine al cumplimiento de las funciones de los entes que integran la Administración Pública Federal según la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- c) Que el gasto esté previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación, pues de lo contrario se violaría lo dispuesto en el aludido artículo 126 Constitucional.
- d) Que el gasto se haga con cargo a la partida respectiva.

En lo que concierne a la expresión de que la contribución sea para la *Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan*, significa el reconocimiento por parte de la Constitución de los diversos poderes

¹⁷⁴ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, p. 247.

tributarios mexicanos como son el de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios, otorgándosele a los tres primeros la facultad de establecer, cobrar y administrar sus impuestos y en el caso de los Municipios solamente para cobrarlos y administrarlos.

En cuanto a la expresión de que las contribuciones deben ser *proporcionales y equitativas*, al respecto es justo el mencionar que aquí se reguardan los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, lo que ha sido causa de que en diversas ocasiones la Suprema Corte de Justicia declare la inconstitucionalidad de contribuciones, por contrariar a estos, es decir, éstas dos exigencias esenciales que toda contribución debe satisfacer es uno de los tópicos más debatidos dentro de nuestro sistema tributario.

No cabe duda que los redactores de este precepto Constitucional fueron influenciados por la teoría de Adam Smith, quien en su tratado *Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones* de 1776, en el que considera que los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.

Respecto a lo anterior, en la doctrina del impuesto que se aplica en México, podemos llegar a estas conclusiones:

- a) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos.
- b) Los impuestos deben ser proporcionales a los haberes del obligado a satisfacerlos, y
- c) Las contribuciones están destinadas a los gastos públicos del Estado y si éstos son mayores, de igual forma tendrán que ser esas contribuciones.

Lo que se refiere en el primer inciso, implica un deber que se incluye entre los deberes de solidaridad y de carácter de solidaridad y de carácter universal, al constituir la norma en estudio un llamado a todos los mexicanos.

La proporcionalidad es un principio que consiste en que las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular. Por su parte la equidad, es un principio consistente en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad. Lo que también es conocido como que las leyes fiscales deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

El hecho de que las contribuciones pagadas por los contribuyentes se deban destinar al gasto público, implica que lo recaudado por el fisco mediante el ejercicio de la primera fase de la actividad económica del Estado, se debe destinar a la satisfacción de las atribuciones del Estado, atribuciones que deben tener relación con las necesidades colectivas o sociales.¹⁷⁵ Es importante señalar que todo gasto público debe estar determinado en el Presupuesto de Egresos del año que corresponda. Interpretando lo anterior en *contrario sensu*, el Estado tiene prohibido que lo recaudado por las contribuciones percibidas no estén destinados a satisfacer las necesidades de la colectividad por las cuales el Estado debe velar. Así entonces, si se da el caso de que en la Ley a través de la cual se impone algún impuesto se prevé que lo que se recaude por tal concepto va a ser destinado a algo que no sea para sufragar los gastos públicos, dicho impuesto estaría revestido de inconstitucionalidad por violación al referido principio.

A continuación, procedemos a analizar cada uno de los principios tributarios constitucionales que tienen origen en la tan interpretada y polémica fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

¹⁷⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, nota 170, p. 50.

4.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

En el presente apartado analizaremos el derecho fundamental de reserva de ley y haremos mención también al de legalidad tributaria por la estrecha relación que tienen entre sí y la incesante confusión que se da entre ellos, comenzando por aclarar que dichos derechos fundamentales, aunque con frecuencia se consideran el mismo pero con distinto nombre, son dos diferentes, y es el de reserva de ley el que expresa la necesidad de que sea mediante ley que se regulen determinados aspectos esenciales del tributo, es decir, el objetivo de la reserva de Ley es oponerse a toda delegación.

En principio cabe señalar que la reserva de ley debe considerarse una cuestión de confianza, en virtud de que los gobernados depositan su confianza en el poder Legislativo para que cree en leyes formales y materiales todos los elementos esenciales del tributo. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 72, inciso h) de la Constitución, las leyes tributarias se discuten primeramente en la Cámara de Diputados.

Considerando que las cargas tributarias significan un sacrificio económico, es decir, un detrimento en el patrimonio de los contribuyentes, las leyes que las impongan deben ser producto de un proceso legislativo, que como lo comentamos líneas arriba debe iniciar en la Cámara de Diputados como facultad exclusiva, lo anterior de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31, fracción IV, 39, 41, párrafo primero, 72, inciso h), de la Constitución.

Para el jurista español Alejandro Nieto, la reserva de ley puede considerarse un elemento o corolario del principio de legalidad que exige la existencia de una norma jurídica previa reguladora de infracciones y sanciones, y no de una norma positiva cualquiera sino cabalmente de una norma con rango de Ley¹⁷⁶. Criticamos su postura pues consideramos que el hecho de que haga referencia específicamente a infracciones y sanciones limita de manera excesiva

¹⁷⁶ Nieto, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 4ta ed., España, Ed. Tecnos, 2005, p. 251.

el alcance de dicho principio, consideramos que atendiendo a la naturaleza del principio se debe delimitar a *determinadas materias*.

En materia tributaria, estos principios responden a la auto imposición, visto en la medida de que todo tributo debe ser consentido por los propios contribuyentes; y en tal sentido, un tributo podría exigirse válidamente, en tanto y en cuando, sea creado por sus representantes, de ahí el aforismo inglés *no taxation without representation* y la expresión latina *nullum tributum sine lege*, que son principios de consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes. Con lo cual la reserva de ley es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.¹⁷⁷

El principio de reserva de ley se desprende de la parte final de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, a saber:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos... de la manera... que dispongan las leyes.

El principio en comento está referido a que el actuar de la autoridad debe estar soportado en alguna disposición legal, es el que establece las relaciones entre la norma general y el acto administrativo. El principio de legalidad, en palabras de González García, se formula en dos versiones diferentes que se denominan respectivamente principio de vinculación negativa de la administración, es decir, que la administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general, aunque no tenga autorización expresa para hacerlo. O como lo señala García de Enterría, la administración puede hacer uso de su discrecionalidad, esto es, de su libre

¹⁷⁷ Alguacil Mari, Pilar, *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*, España, Ed. Diálogo, 1999, p. 27.

autonomía, en todos aquellos extremos que la ley no ha regulado.¹⁷⁸ Y, continuando en palabras de González García, el principio de vinculación positiva implica que la administración sólo puede actuar en las materias para las que cuenta con autorización específica de la ley, es decir, todo acto administrativo debe tener amparo en una norma general que autorice su emanación.¹⁷⁹ Así, podemos advertir que el principio de legalidad establece que la autoridad solo puede actuar dentro de los términos de la ley, y toda actuación contraria a alguna disposición debe considerarse inconstitucional y por ende no puede surtir efectos en la esfera jurídica de los gobernados.

A diferencia de lo plasmado con antelación, el principio de reserva de ley se refiere a las relaciones entre la ley y las distintas normas jurídicas que no tienen el rango de ley, a saber, reglamentos, acuerdos, decretos, entre otros. Para efectos de nuestro estudio, este principio es el que mayor interés nos provoca y es al que nos vamos a referir en el presente apartado.

Así pues, puede colegirse que el principio de legalidad significa que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante, y el principio de reserva de ley refiere de manera primaria que una materia, para el caso que nos ocupa, la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento.¹⁸⁰ Este segundo principio se refiere a que la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de sus elementos esenciales, debe estar en el plano de ley, es decir, tales materias en momento alguno deben ser parte ni de la legislación delegada, ni de la facultad reglamentaria del ejecutivo. Es decir, conforme dicho principio es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que

¹⁷⁸ García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomas Ramón, *Curso de derecho administrativo*, España, Ed. Civitas, 1981, t. I, p. 367.

¹⁷⁹ González García, Eusebio, *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*, España, Ed. Edersa, 1980, p.70.

¹⁸⁰ Simón Acosta, Eugenio, en González García, Eusebio, *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993, p. 149.

satisface el hecho de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales, para que no haya margen a la arbitrariedad. Como señala Eva Aliaga, la función más significativa de este principio es la de garantizar la participación de los contribuyentes en elaboración de las normas tributarias.¹⁸¹

Cabe señalar que el principio de reserva de ley sólo tiene aforo en los Estados que se rigen por una Constitución rígida, que no pueda ser derogable por otra ley ordinaria. De lo contrario, el referido principio tendría un valor casi nulo pues el propio legislador tendría facultades de hacer y deshacer con la naturaleza del principio.

Bajo la denominación de reserva de Ley se comprende un problema que pertenece al ámbito de las fuentes de Derecho Constitucional. El tema concierne a la delimitación de los ámbitos de influencia del Poder Legislativo y del Ejecutivo, es decir, del Congreso y de la Administración, en definitiva, el problema de la reserva de Ley es una cuestión central de la división o separación de poderes y, a la postre, una garantía esencial del Estado de Derecho.¹⁸² Del principio de reserva de Ley derivan 2 aspectos, a saber, un aspecto positivo y uno negativo. El positivo, pues con dicho principio se definen materias que están reservadas exclusiva y completamente a la ley; y el aspecto negativo, pues las referidas materias quedan excluidas de una regulación por parte de la Administración, de las fuentes subordinadas, al menos de una regulación autónoma.

Los Órganos del Poder Judicial de la Federación han adoptado lo señalado por la doctrina en el sentido de que el principio de reserva de ley tiene dos clasificaciones, la reserva de ley absoluta y la relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma

¹⁸¹ Aliaga Agulló, Eva *et al.*, *Introducción al derecho tributario*, 3a ed., España, Ed. Compas, 2007, p. 8.

¹⁸² Villacorta Mancebo, Luis, *Reserva de ley y constitución*, España, Ed. Dykinson, 1994, p. 32.

exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse,¹⁸³ tal y como sucede con los reglamentos que vienen a complementar o a aclarar diversas cuestiones que la ley no explica detalladamente, pero la ley debe ser la que contenga los elementos esenciales de los tributos, siendo esto último un requisito *sine qua non* para considerar a un tributo Constitucional.

En relación con lo señalado en el párrafo que antecede, cabe señalar que los elementos esenciales del tributo, según criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los constituyen el sujeto, objeto, base, tasa, época de pago,¹⁸⁴ exenciones, entre otros, lo anterior, en palabras del mismo Tribunal Supremo, por las siguientes razones¹⁸⁵:

- a) Que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, la fijación del tributo, quienes solo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria distadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente.
- b) Para evitar el cobro de los impuestos imprevisibles.
- c) Para evitar el cobro de impuestos a título particular.
- d) Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

¹⁸³P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

¹⁸⁴Tesis 243, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, t. I, 2000,p. 165.

¹⁸⁵Tesis 252, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 2000*, Séptima Época, t. I, 2000, p. 297.

Según el Tribunal Constitucional Peruano, el principio de legalidad, en sentido general se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio cuya observancia se halla sometida al control de legitimidad por los jueces. En cambio, la reserva de ley, está referida a la regulación de determinadas materias, solo por ley¹⁸⁶, como la materia que nos ocupa.

El ya citado autor Alejandro Nieto, manifiesta que existen diversas clases de reservas de Ley, y señala que el sistema Constitucional Español comprende como mínimos las siguientes¹⁸⁷:

- a) Reserva por el rango, según que se exija en ley orgánica o ley ordinaria.
- b) Reserva por naturaleza, atendiendo a la distinción entre reserva material o formal.
- c) Reserva por la materia, según se trate de derechos fundamentales y libertades públicas o no.
- d) Por la intensidad de la reserva, desde cuya perspectiva se distingue entre reserva absoluta o relativa, y
- e) Por la formulación constitucional, cuando aparecen expresiones como *sólo por ley, de acuerdo con la ley*, etc. Tal y como acontece con la Constitución Mexicana que señala *que dispongan las leyes*.

4.2. DERECHO FUNDAMENTAL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La intención a lo largo del presente acápite es explicar el contenido y alcance del derecho de capacidad contributiva. Para iniciar cabe señalar que es un criterio legitimador que exige al legislador crear tributos apegados a la aptitud

¹⁸⁶ Valencia Vargas, Arellí, "Los principios constitucionales tributarios en la jurisprudencia del tribunal constitucional", *Revista Peruana de Derecho Público*, Perú, año 6, número 11, Julio-Diciembre de 2005.

¹⁸⁷ Nieto, Alejandro, *op. cit.*, nota 176, p. 252.

contributiva de los particulares.¹⁸⁸ Es decir, que las contribuciones no sólo afecten a los contribuyentes en base a criterios cuantitativos, sino que es indispensable que observen también elementos de carácter cualitativo, para así estar en condiciones de conocer la verdadera aptitud del sujeto.

Si bien es cierto este derecho fundamental no está expresamente señalado como tal en el precepto legal que atendemos, el mismo se ha introducido por interpretación jurisprudencial. Consideramos que el hecho de que la fracción IV del artículo en estudio no señale expresamente que los tributos deberán pagarse conforme a la capacidad contributiva es incorrecto, considerando las actuales tendencias que se enfocan en que las leyes, y sobre todo las constituciones sean precisas en reconocer los derechos fundamentales, en este caso de los contribuyentes, por lo que una de las propuestas que surgen del presente trabajo de investigación es precisamente una reforma en la que lo anterior se señale expresamente y no se deje en manos de los intérpretes del derecho, ya que consideramos un derecho fundamental, más aún con la trascendencia que tiene este, no puede ser reconocido por interpretación de los órganos competentes.

Es en las tesis P/J. 10/2003 y P/J. 11/2003, derivadas del amparo en revisión 235/2002, que la interpretación le da a la capacidad contributiva la investidura de derecho fundamental al señalar que:

No sólo las erogaciones que se realicen por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también por un elemento completamente ajeno a su capacidad contributiva (monto de las erogaciones) como lo es el crédito al salario que en efectivo se deben entregar sus trabajadores, ya que este último no depende del causante, sino de los sueldos que en

¹⁸⁸ García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, México, Junio 2007, p. 3.

forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto Sobre la Renta para su determinación.¹⁸⁹

Con este criterio la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirma lo señalado por la doctrina más autorizada, que destacaba que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, deben de reflejar la capacidad contributiva relativa del contribuyente, de tal manera que la base imponible y la cuota tributaria deben contener ese índice de riqueza del patrón.

Señala el recién citado autor que un impuesto apegado exclusivamente a elementos cuantitativos, está en posición de afectar la capacidad contributiva del sujeto pasivo. El derecho fundamental resguarda el hecho de que no basta la expresión de riqueza para legitimar la existencia de cada tributo, sino que es necesario ajustar la carga tributaria a las posibilidades de cada contribuyente. Primero vivir y después contribuir, esto es un factor lógico.

Para Musgrave¹⁹⁰, la capacidad contributiva tiene las siguientes funciones:

- a) Conseguir ajustes en la distribución de recursos;
- b) Conseguir ajustes en la distribución de la riqueza y de la renta;
- c) Conseguir la estabilización económica.

Herrera Molina fue de los primeros doctrinarios en calificar, hace aproximadamente quince años, a la capacidad contributiva como derecho fundamental,¹⁹¹ y aunque en aquel tiempo su aportación fue criticada por la doctrina en aquel entonces autorizada señalando que su aportación era poco

¹⁸⁹ En la página 339.

¹⁹⁰ Musgrave, Richard A., *Teoría de la hacienda pública*, traducción al español, España, Ed. Aguilar, 1967, p. 94.

¹⁹¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, España, Marcial Pons, 1998, p. 24.

acorde con la realidad, consideramos que su aportación fue muy novedosa y atinada, que actualmente su postura es un hecho.

El legislador, al momento de crear el tributo y delimitar sus elementos debe observar la condición familiar y personal del contribuyente, esto es, observar y respetar el derecho fundamental de capacidad contributiva, es decir, los elementos de un tributo no deben ser creados atendiendo únicamente al criterio recaudatorio, pues recordemos que a lo largo del presente trabajo investigativo ha quedado claro que las necesidades presupuestarias no pueden primar sobre los preceptos constitucionales. No es suficiente identificar la riqueza gravable, sino que es necesario además que debe equilibrarla con la aptitud contributiva del contribuyente.

El contenido esencial de este derecho fundamental es el de que la contribución por parte de los contribuyentes será en función de la riqueza de los mismos. Se ha señalado por la doctrina que entre las diversas funciones que cumple el derecho en análisis resaltan las siguientes¹⁹²:

- a) En primer lugar, es presupuesto de la imposición, pues el impuesto se establece porque hay una capacidad contributiva.
- b) En segundo lugar, es límite porque el impuesto no puede sobrepasar el límite de la capacidad contributiva.
- c) En tercer lugar, es la medida de la imposición porque se pagará más o menos ante un mismo impuesto teniendo en cuenta la capacidad contributiva.
- d) En cuarto lugar, es una garantía del contribuyente frente al poder de la imposición.

La capacidad contributiva opera como un criterio idóneo tras la búsqueda de lo justo tributario, o sea, tras la idea de justicia tributaria que el derecho Constitucional y tributario debe tutelar, proteger y garantizar.

¹⁹² Aliaga Agulló Eva *et al.*, *op. cit.*, nota 182, pp. 10 y 11.

Es de la íntima relación que guarda la figura que se analiza con la justicia tributaria, lo que hace relevante a la primera como un criterio material. Es decir, sin la figura de la capacidad contributiva, jamás se pudiera hablar de la existencia, ni de la justicia, ni de la igualdad tributaria.

Es importante señalar que en nuestro sistema tributario no es lo mismo referirse a capacidad contributiva que a capacidad económica, lo anterior pues la capacidad contributiva contiene capacidad económica, pero no toda capacidad económica revela capacidad contributiva.

Para cerrar lo relativo a la capacidad contributiva, no podemos olvidar que ese es un concepto que, como lo mencionamos anteriormente, va de la mano con la justicia tributaria y que ha de adaptarse a cada época, pues lo que pudo ser acorde a la justicia hace cuarenta años, probablemente hoy en día no sea justo y por ende contrario a lo que busca salvaguardar el presente principio constitucional.

4.3. DERECHOS FUNDAMENTALES DE GENERALIDAD, DE IGUALDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La generalidad tributaria tiene su origen partiendo de la razón de que todos los ciudadanos son iguales ante la ley y por ende deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Este principio busca tutelar la parcela de la justicia tributaria que veda los privilegios y las inmunidades, extendiendo el deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Entonces, podemos colegir que la generalidad tributaria tiene como fin primordial eliminar o evitar la distinción en el pago de los tributos, o inclusive, la exoneración arbitraria.

Coincidimos con el criterio de Sainz de Bujanda¹⁹³ al enfatizar que el principio de generalidad tributaria es comprensible únicamente en relación con el recién analizado principio de capacidad contributiva, pues es obvio que no hay

¹⁹³ Sainz de Bujanda, Fernando, *Notas de derecho financiero*, España, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 1967, p. 184.

exoneraciones, no hay privilegios y no hay distinciones, cuando la efectiva participación no se realiza por carencia de capacidad contributiva.

Por la íntima relación que guardan los principios en análisis con el concepto de generalidad y fuente de imposición de un tributo, cabe señalar que el primero de ellos significa que todos los gobernados tienen la obligación de pagar impuestos cuando poseen capacidad contributiva y realizan el hecho generador del crédito fiscal, esto es, el objeto del impuesto. Mientras que por lo que hace al segundo concepto, es decir, a la fuente de imposición del tributo, podemos definirla como el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos del rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Este es otro derecho fundamental que reconoce la Constitución mexicana en el artículo cuyo análisis nos ocupa como criterio que indubitablemente debe observar el legislador al momento de repartir las cargas públicas en apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra.

Señala García Bueno que el legislador observa dicho derecho fundamental cuando evalúa la situación personal y familiar del contribuyente; y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida¹⁹⁴, por ejemplo, los ingresos de uno y otro contribuyente pueden ser similares en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir.

El principio de igualdad tributaria es la expresión lógica del valor de la justicia en los tributos. Bien pudiera decirse que este principio debe considerarse como criterio central al momento de distribuir la carga tributaria y de él deben partir todos lo demás; este principio supone que el reparto de los tributos se haga con un trato igual para los contribuyentes.

¹⁹⁴ García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, nota 188, p. 7.

A través del derecho fundamental de igualdad tributaria adquieren relevancia los elementos cualitativos y no solo los cuantitativos, es decir, se evita que el impuesto se rijan única y exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo. En palabras del mismo García Bueno, lo importante no es la representación que de la riqueza haga el sujeto obligado al pago del tributo, por lo menos como un único índice de cuantificación, sino que la carga tributaria se sujete a la situación específica que vive cada contribuyente.

Este derecho fundamental en comento, claro está, aplicado en el ámbito tributario, exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales, sus postulados son inmutables. A través de este derecho fundamental se justifican que se trate de manera diferente a dos o más contribuyentes, considerando que sus condiciones así lo exijan; el referido trato preferencial debe estar sustentado en el contenido del derecho fundamental de capacidad contributiva.

Los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación no han sido omisos en pronunciarse al respecto, como es el caso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que este derecho exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales,¹⁹⁵ es decir, todo trato desigual que se dé

¹⁹⁵Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35.

entre dos o más contribuyentes debe ser fundada y motivada, atendiendo a la situación de los contribuyentes, creando distintas categorías que se sustenten cuestiones que justifiquen la distinción. Con ello se busca erradicar privilegios arbitrarios, que tengan un sentido negativo para los contribuyentes no privilegiados.

La interpretación del derecho fundamental de igualdad tributaria refleja el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes, derecho de carácter esencial en todo Estado democrático.

En ocasiones, el derecho fundamental de igualdad motiva situaciones de discriminación¹⁹⁶ con el fin de resolver conflictos de equidad, como ejemplos podemos citar la exención, deducción, etc., que son utilizados para coadyuvar al cumplimiento de los valores exigidos por la Constitución.

Para que quede más clara la diferencia entre proporcionalidad y equidad, procedemos a señalar estas siete diferencias que expone el Licenciado Mayolo G. Sánchez Hernández en su obra Derecho Tributario¹⁹⁷:

- a) Mientras que la proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal entre las fuentes de riquezas existentes y una nación; la igualdad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley.
- b) La proporcionalidad está vinculada con la economía de un país; la igualdad se relaciona con la postura del contribuyente frente a una ley fiscal.
- c) La proporcionalidad atiende, fundamentalmente, a las cuotas, tasas o tarifas tributarias; la igualdad a los demás elementos del tributo.
- d) La proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad; la igualdad en equidad.

¹⁹⁶ Al aplicar el término “discriminación” debe entenderse que se utiliza con fines positivos.

¹⁹⁷ Sánchez Hernández, Mayolo G., *op. cit.*, nota 35, pp. 249 - 250.

e) La proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a quienes obtienen mayores ingresos en comparación con aquellos que los obtengan en menor escala; la igualdad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

f) La proporcionalidad se vincula al pago de las contribuciones para sufragar los gastos públicos; la equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada de la recaudación de las contribuciones.

g) La proporcionalidad regula la capacidad contributiva de las personas; la igualdad atiende, fundamentalmente, a los supuestos establecidos en la ley relativos al nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

Tal y como lo habíamos mencionado anteriormente, Ríos Granados¹⁹⁸ afirma que el principio de proporcionalidad tributaria se identifica plenamente con el de capacidad contributiva.

4.4. DERECHO FUNDAMENTAL AL MÍNIMO EXENTO.

Este derecho fundamental se construyó a partir del derecho de los individuos a tener una vida digna y la correlativa obligación que hacia aquellos guarda el Estado de darle los elementos necesarios para ellos y nunca mermar ese derecho, principio de todo Estado de Derecho.

El mínimo exento, en palabras de Giardina¹⁹⁹, representa la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella parte de la riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de fuentes productivas.

¹⁹⁸ Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, Ed. Porrúa, 2009, pp. 3 y ss.

¹⁹⁹ Citado por García Bueno, Marco César, en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, 2002, p. 63.

Para Benvenuto Griziotti, que por cierto denomina a este derecho como el mínimo para la existencia, no representa si quiera una capacidad contributiva, sino el costo de vivir.²⁰⁰

El derecho fundamental del mínimo exento, resguarda el derecho de los contribuyentes que perciben pocos ingresos a no pagar tributos por dicha cantidad, es decir, delimita una cantidad por la que no se pagarán tributos y, entonces, al superar los ingresos dicha cantidad nace la obligación de pago. El mínimo exento tiene su fundamento en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, atiende a razones de equidad y proporcionalidad fiscal, en base a lo que la doctrina ha denominado “estado de necesidad”. Así pues, en palabras de García Bueno, cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva).²⁰¹ Entonces, podemos colegir también que el mínimo exento sirve para determinar el momento en que surge la capacidad contributiva.

Abundando en el tema, el estudioso español Emilio Cencerrado, manifiesta que el mínimo exento constituye el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.²⁰² Por lo anterior es fácil advertir que este derecho fundamental es de suma importancia para el desarrollo de un país, pues en un Estado de Derecho el legislador, al crear tributos, debe tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales que son garantía de la

²⁰⁰ Citado por Revilla de la Torre, Jorge Luis, en su artículo *La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana*.

²⁰¹ García Bueno, Marco César, *op. cit.*, nota 199, p. 60.

²⁰² Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, España, Ed. Marcial Pons, 1999, p. 63.

captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo, las urgencias presupuestales no deben ni pueden primar sobre los preceptos constitucionales. No debemos soslayar que una de las finalidades de un Estado de Derecho es la de lograr el desarrollo del país, tal y como lo ordena el artículo 25 Constitucional, por lo que sistema tributario nacional no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio cualesquiera que sean sus efectos sobre la actividad general; de manera que atienda sólo a la necesidad perentoria de obtención de fondos sin tener en cuenta al mismo tiempo su posible incidencia en el cumplimiento de los objetivos económicos encomendados por la Constitución al Estado, en particular, estabilidad y pleno empleo.²⁰³ En consecuencia, la creación de tributos ha quedado subsumida en el conjunto de instrumentos públicos cuya utilización, de una manera u otra, está condicionada por esos objetivos.

Respecto a la cuantificación del mínimo exento, hay quienes han sostenido que es imposible y hay quienes aseguran lo contrario. Respecto a los críticos de esta corriente, en la década de los años 70's Mafezzoni desconoció el valor equitativo del mínimo exento al señalar que no existe ningún criterio objetivo para fijar su cuantía²⁰⁴. Sin embargo, otra parte de la doctrina, que es la gran mayoría y con la cual coincidimos plenamente, afirma que el valor del mínimo exento sí puede fijarse, y se logra atendiendo a tres criterios: la aptitud contributiva del sujeto, la situación política de un país y, la situación económica del mismo.

Como sustento de la segunda postura, Herrera Molina opina que al momento de cuantificar el mínimo exento repercuten diversos factores de hecho y de derecho, pues señala que: a) Por un lado, influyen circunstancias como el coste de la vida que varían no sólo a lo largo del tiempo, sino en las diversas localidades

²⁰³ Álvarez Lasarte, Javier, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, España, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993, p. 31.

²⁰⁴ Mafezzoni, Federico, *Il principio di capacità contributiva n el diritto finanziario*, Italia, UTET, 1970, pp. 301 y 302.

de un determinado país. b) Por otra, parte, el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana. c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas.²⁰⁵

El legislador tiene el deber de observar todo lo anterior para establecer el valor del mínimo exento, por lo que necesita allegarse de la información suficiente para clarificar la situación económica y política, incluso social, del país; Pues atendiendo a todo lo anterior, se podrá manipular el sistema fiscal para ampliar o disminuir el contenido del mínimo exento.

Lo anterior debe ser analizado en conjunto pero sin perder de vista que el mínimo exento comprende aquellos ingresos destinados a la satisfacción de necesidades esenciales de los individuos, sin que esos ingresos formen parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva, es decir, el fin fundamental del derecho del mínimo exento, en palabras de Cencerrado Millán, consiste en que a determinados sujetos se les respete su capacidad económica, en tanto no sea calificada como apta para la contribución, por parte del diverso derecho fundamental de capacidad contributiva.²⁰⁶ Sin embargo, consideramos importante señalar que para aplicar de manera ideal este derecho fundamental es necesario desgravar no sólo el mínimo vital, sino que además es necesario que corra con la misma suerte la riqueza que permita el acceso a la cultura, arte, deporte, etc., aspectos que son de suma importancia para el desarrollo del país, en otras palabras, este derecho no debe limitarse a la cantidad necesaria para garantizar la supervivencia de los individuos, considerada desde un aspecto meramente biológico, sino que debe ser suficiente para que abarque toda necesidad básica del ser humano, y con ello asegurar el goce efectivo de todo derecho fundamental.

²⁰⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, nota 191, p. 121.

²⁰⁶ Cencerrado Millán, Emilio, *op. cit.*, nota 202, pp. 103 y 104.

Un claro ejemplo de lo recién referido lo encontramos en el concepto que da la Ley de Contrato de Trabajo de Argentina, al señalar que el Salario mínimo vital, es la menor remuneración que debe percibir en efectivo el trabajador sin cargas de familia, en su jornada legal de trabajo, de modo que le asegure alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario, asistencia sanitaria, transporte y esparcimiento, vacaciones y previsión.²⁰⁷ En este concepto es claro que se enlistan la mayoría de los más importantes derechos fundamentales que resguarda nuestra Constitución.

En el caso de México, el artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo señala, haciendo de cierta manera referencia a lo que es el mínimo exento, que salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo. El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Por su parte, el artículo 97 del mismo ordenamiento legal, señala que el salario mínimo no podrá ser objeto de compensación, descuento o reducción salvo en los casos²⁰⁸ que en él se enlistan.

²⁰⁷ Artículo 116 de la Ley de Contrato de Trabajo, mediante Decreto 390, publicado en el Boletín Oficial del 27 de septiembre de 1974, en Argentina.

²⁰⁸I. Pensiones alimenticias decretadas por la autoridad competente en favor de las personas mencionadas en el artículo 110, fracción V; y

II. Pago de rentas a que se refiere el artículo 151. Este descuento no podrá exceder del diez por ciento del salario.

III. Pago de abonos para cubrir préstamos provenientes del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores destinados a la adquisición, construcción, reparación, ampliación o mejoras de casas habitación o al pago de pasivos adquiridos por estos conceptos. Asimismo, a aquellos trabajadores que se les haya otorgado un crédito para la adquisición de viviendas ubicadas en conjuntos habitacionales financiados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se les descontará el 1% del salario a que se refiere el artículo

Como podemos ver, el concepto que se encuentra en el ordenamiento legal argentino es mucho más amplio y atinado que el que da la Ley Federal del Trabajo de nuestro país, sin embargo son los órganos que integran el Poder Judicial Federal, los que han extendido el alcance de ese concepto, situación que se analizará más adelante.

El mínimo exento puede ser personal o familiar. Respecto al primero, es necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente; los recursos con los que éste satisface sus necesidades primarias no deben ser gravados por impuestos, independientemente de la cuantía que representen. Ésta clase de mínimo exento se mueve en el ámbito de la justicia vertical. Por su parte, el mínimo exento familiar busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no puede ser resuelta mediante la progresividad y se manifiesta en el ámbito de la justicia horizontal, que busca dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.²⁰⁹

Una vez evidenciada la obligación que tiene el legislador de observar y reconocer este derecho fundamental al momento de crear tributos, tenemos que actualmente puede dar cumplimiento a lo anterior de dos maneras, una es gravando únicamente la parte de los ingresos que no se encuentren destinados a la subsistencia del individuo o de sus familiares, o en palabras de García Bueno, desgravando una parte de la tarifa a fin de garantizar la presencia de un índice de

143 de esta Ley, que se destinará a cubrir los gastos que se eroguen por concepto de administración, operación y mantenimiento del conjunto habitacional de que se trate. Estos descuentos deberán haber sido aceptados libremente por el trabajador y no podrán exceder el 20% del salario.

IV. Pago de abonos para cubrir créditos otorgados o garantizados por el Fondo a que se refiere el artículo 103 Bis de esta Ley, destinados a la adquisición de bienes de consumo duradero o al pago de servicios. Estos descuentos estarán precedidos de la aceptación que libremente haya hecho el trabajador y no podrán exceder del 10% del salario.

²⁰⁹ García Bueno, Marco César, *op. cit.*, nota 199, p. 65.

riqueza suficiente para satisfacer las necesidades básicas²¹⁰. La otra manera es previendo la posibilidad de obtener la base gravable, una vez que se hayan disminuido aquellos gastos que hubiera efectuado el contribuyente para poder subsistir, es decir, mediante deducciones, mismas que, para cumplir con el derecho fundamental de proporcionalidad, deben disminuir o eliminarse conforme la riqueza aumenta.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha sido omisa en pronunciarse respecto al derecho fundamental en análisis, al precisar que el mismo deriva de la relación que existe entre los principios de la dignidad humana y la solidaridad social, con los derechos fundamentales a la vida, a la igualdad tributaria y al trato preferencial que se debe dar a las personas en situación de necesidad.

4.5. CONTROL DE PROPORCIONALIDAD.

Al igual que el derecho fundamental de capacidad contributiva, el control de proporcionalidad no se encuentra expresamente señalado en la Constitución, sin embargo, consideramos se puede deducir de la interpretación de los artículos 1º y 16. En otros países el control de proporcionalidad surge también a raíz de la interpretación, tal y como lo señala Giménez Glück²¹¹, como en el caso de Alemania, España, Francia, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Fundamentales y las Libertades Fundamentales, etc; y por otro lado, este mismo autor expone casos en los que si se encuentra expresamente señalado como en el Tratado de la Unión Europea (en su actual artículo 5) y en el Tratado de Ámsterdam que incluye el Protocolo sobre la Aplicación de los Principios de Subsidiaridad y Proporcionalidad.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 66.

²¹¹ Giménez Glück, David, *Juicio de igualdad y tribunal constitucional*, España, Ed. Bosch, 2004, pp. 92 y ss.

En los casos anteriores el control de proporcionalidad se invoca como límite al poder legislativo frente a los derechos fundamentales de los contribuyentes. Atendiendo a lo anterior, tal y como lo señala Ríos Granados²¹², la Suprema Corte no puede ignorar esta tendencia.

Continúa argumentando la citada autora que en el control de proporcionalidad el tema que destaca es la argumentación como juicio de razonabilidad que debe revestir todo acto que emane del poder público. Es de explorado derecho que las autoridades deben motivar sus actos, es decir, debe contener razonamientos lógico-jurídicos, lo que se traduce en una exigencia de buenos argumentos. El juicio de razonabilidad se debe entender como una concepción valorativa de la igualdad que obliga no tanto una paridad absoluta de trato, como a la justificación de las desigualdades e incluso de las igualdades de trato que puedan establecerse.

Cabe señalar que en el presente trabajo de investigación el control de proporcionalidad está siendo analizado desde la perspectiva tributaria, sin embargo, este tema va más allá del ámbito tributario, e influido en la dogmática constitucional. La doctrina integra este principio por la ponderación, la racionalidad y la proporcionalidad.

El control de proporcionalidad tiene una gran trascendencia en nuestro sistema tributario, ya que observando este principio se permite establecer impuestos extrafiscales con el fin supremo de proteger los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución. Para esclarecer lo anterior proponemos el siguiente ejemplo: en el caso de que el legislador establezca beneficios fiscales a determinadas empresas, es decir, un trato de discriminación fiscal, siempre que estas contraten como empleados con todas las prestaciones de ley a personas con capacidades diferentes, entonces, por un lado se da un trato discriminatorio, pero por otro lado se busca lograr la igualdad material a que hace referencia el artículo 1° de la Constitución.

²¹² Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, nota 198, pp. 25 y ss.

En nuestro país, se habla de principios sinónimos entre la capacidad contributiva y la proporcionalidad, pero en el extranjero ambos principios se encuentran plenamente diferenciados. Lo que en México conocemos como proporcionalidad, en Europa se entiende por control de proporcionalidad. Este último consiste en:

- a) Examinar si un trato desigual resulta adecuado al fin que persigue;
- b) Si es tan necesario que no pueda ser sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad; y
- c) Si el bien perseguido es proporcional a la desigualdad que se produce.²¹³

No puede hablarse del control de proporcionalidad fuera del ámbito de los derechos fundamentales, pues como lo hemos mencionado anteriormente, éste se aplica cuando se ponderan dos bienes jurídicos protegidos por la Constitución en el supuesto de conflictividad entre ellos.

El jurista alemán Huster²¹⁴ ha manifestado que el principio de proporcionalidad está integrado por el control de adecuación medio-fin, de que la medida utilizada sea la menos lesiva del derecho fundamental en pugna, y como ejemplo de su aportación señala el derecho a la igualdad entre las posibles, y de que la lesión del derecho a la igualdad sea proporcionada con los beneficios que a cambio de obtienen.

Con lo anterior consideramos que es clara la distinción entre el control de proporcionalidad y los impuestos proporcionales, ya que estos últimos son aquéllos en los que se establecen tasas proporcionales con la base imponible.

²¹³ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, nota 191, p.85.

²¹⁴Huster, Rechte und Ziele, *Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Duncker and Humbolt, Alemania, 1993, p. 219 citado por Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, nota 191, p. 87.

Para realizar un análisis más a fondo del control de proporcionalidad es necesario recurrir a las ilustrísimas aportaciones que realiza Sánchez Gil²¹⁵ que señala que para que se pueda aceptar la intervención legislativa en algún derecho fundamental es necesario el estudio de tres subprincipios que integran al control de proporcionalidad, a saber: la idoneidad, la necesidad y la ponderación vista desde un punto de vista de proporcionalidad en sentido estricto.

El referido doctrinario define los tres subprincipios. La idoneidad la divide en dos aspectos, uno en el sentido de que la medida legislativa debe tener un fin legítimo y otro en el que la medida debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella su consecuencia natural.²¹⁶

Por su parte la necesidad implica que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin a aquellos que se intenta oponer. Para poder estimar lo anterior, argumenta, se debe tener la certeza de que esa medida sea la menos gravosa para el derecho afectado; o, porque no existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afectan el derecho intervenido en una medida mayor.²¹⁷

El último de los subprincipios, es decir, la ponderación o proporcionalidad en sentido estricto, supone un valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, para lo cual es necesario hacer un examen de los gravámenes que se imponen recíprocamente y con ellos establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo justifica la intensidad en que se menoscaban los derechos fundamentales en pugna.²¹⁸

²¹⁵ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007, p. 38.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 40.

²¹⁷ *Ibidem*, p. 45.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 48.

Consideramos muy atinada la postura de Sánchez Gil, sin embargo, estimamos pertinente agregar que los tres subprincipios no deben ser observados únicamente por los legisladores ante una intervención en un derecho fundamental, sino todas las autoridades, tal y como lo señala el artículo 1° Constitucional. Como ejemplo a lo argumentado, enfocándonos a la materia que nos ocupa, tenemos que el Servicio de Administración Tributaria debe observar los tres subprincipios del control de proporcionalidad en todas sus vertientes y de no ser así, en caso de que el contribuyente cuyos derechos fundamentales se vean afectados acuda a alguna instancia jurisdiccional a reclamar tal afectación, el juzgador debe resolver atendiendo a la observancia de tales principios.

En nuestro país el control de proporcionalidad no ha sido aplicado de manera consistente por los órganos del Poder Judicial de la Federación, pues estos se han limitado a invocar razones objetivas, que a fin de cuentas se convierten en subjetivas, y manteniéndose al margen del análisis de fondo del control de proporcionalidad, sobre todo cuando se ponen en tela de juicio los fines extrafiscales del sistema tributario.

Un caso que tuve la oportunidad de defender fue el de un contribuyente al que se le habían asegurado sus cuentas bancarias por parte del Servicio de Administración Tributaria, so pretexto de garantizar la continuidad y en su momento la culminación de una visita domiciliaria, y soportó su actuar en el artículo 40, fracción III del Código Fiscal de la Federación. Ante tal hecho, el contribuyente afectado interpuso amparo indirecto en contra de la orden de aseguramiento, amparo que fue radicado bajo el número 488/2011 del índice del Juzgado Noveno de Distrito en el Estado de Sinaloa. Al momento de dictar sentencia, el Juez de Distrito competente declaró la inconstitucionalidad del recién citado artículo del Código Fiscal en virtud de que el aseguramiento de las cuentas bancarias no es idóneo, ni razonable, ni necesario para cumplir con el propósito de culminar una visita domiciliaria y conocer la correcta situación fiscal del contribuyente. Continúa resolviendo el juzgador que distinto sería si el aseguramiento recayera sobre la contabilidad del contribuyente, pues por ese

medio si se puede conocer su verdadera situación fiscal al evitar que destruya u oculte papeles.

El razonamiento anterior fue soportado en diversos criterios jurisprudenciales, sin embargo llama la atención la aplicación de la Jurisprudencia P./J. 130/2007²¹⁹ en la que se establece por el Pleno de la Suprema Corte que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales.

²¹⁹P./J. 130/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 8.

CONCLUSIONES.

Nos atrevemos a señalar que los derechos fundamentales en materia tributaria que mayor trascendencia tienen en la relación que día a día tienen los contribuyentes con las autoridades fiscales son los resguardados en los artículos 14 y 16 Constitucionales, es decir, los derechos fundamentales de audiencia, fundamentación y motivación, legalidad, y de aplicación específica en materia tributaria los contenido en el artículo 31 fracción IV, que fueron analizados en el capítulo IV del trabajo de investigación que está por concluir.

En resumen, el derecho fundamental de audiencia consiste en que para que un individuo sea privado de sus derechos, se requiere que sea escuchado conforme a un procedimiento previamente establecido. Así mismo, el derecho fundamental de fundamentación y motivación consiste en que todo acto que repercuta en la esfera jurídica de los contribuyentes debe constar por escrito y en él deben citarse los artículos que faculden a la autoridad fiscal a actuar de la manera en que lo hace, así como se deben contener también las razones lógico-jurídicas por las que la autoridad optó por actuar de esa manera. A su vez, la garantía de legalidad consiste en que debe existir una norma que faculte a la autoridad a determinar de la manera en que lo hace. Lo anterior respecto al actuar de la autoridad fiscal, pues en lo que a la imposición y aplicación de tributos se refiere, el legislador, al momento de crearlos, debe observar en todo momento lo resguardado por los derechos fundamentales que derivan del texto de la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Desde hace muchos años, la doctrina y los criterios jurisprudenciales hacían referencia generalmente a que del artículo 31 fracción IV Constitucional se desprendían los principios de reserva de ley, capacidad contributiva, proporcionalidad y equidad. Posteriormente dieron entrada a lo que es el mínimo exento, y en los últimos años han comenzado a hacer referencia y a aplicar lo concerniente al control de proporcionalidad.

Espero el trabajo de investigación sea de utilidad para todo aquel que acuda a él con la inquietud de conocer en qué consisten los derechos fundamentales y los principios constitucionales que consideramos de mayor trascendencia al momento de realizar la investigación.

Somos conscientes de que después de leer el trabajo, el lector pudiera quedar con algunas dudas o vacíos, pero de cada uno de los temas que se tratan bien podrían escribirse libros e inclusive varios tomos, pero el objetivo del presente trabajo es dar una semblanza de las bases de los derechos fundamentales y principios que tienen relación con la materia tributaria, y en caso de que se interese analizar más a fondo algún apartado en específico, bien se puede acudir a la valiosísima bibliografía en la que fue soportado este trabajo.

PROPUESTAS

Primera.- Reforma artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues consideramos que debe señalar expresamente que la contribución debe ser atendiendo a la capacidad contributiva en virtud de las tendencias actuales sobre derechos fundamentales.

Lo anterior, en virtud de que el derecho fundamental de capacidad contributiva que fue desarrollado en el presente trabajo de investigación fue introducido al sistema jurídico fiscal de México mediante criterios emanados de los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, y lo anterior a nuestro criterio no es correcto atendiendo a las actuales tendencias relativas a los derechos fundamentales encabezadas por los doctrinarios más autorizados en el tema como lo son Miguel Carbonell, Luigi Ferrajoli, entre otros autores que fueron la base del presente trabajo de investigación, y que coinciden al señalar que los derechos fundamentales deben ser expresamente reconocidos por la Constitución o, en su defecto, por alguna ley secundaria, pero consideramos incorrecto que sea mediante interpretación jurídica.

En virtud de lo anterior, proponemos una reforma al texto de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo contenido literal actualmente es el siguiente:

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.

Se propone la reforma a su texto para quedar como sigue:

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, y en atención a su capacidad contributiva.

Consideramos que con la referida reforma el orden jurídico de nuestro país se pondría al nivel de las actuales tendencias referentes a derechos fundamentales, reconociéndose al derecho de capacidad contributiva en el texto de la Carta Magna, y proponiéndose también que su alcance y aplicación se siga rigiendo conforme a lo establecido mediante criterios interpretativos.

Segunda.- Reforma al artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo, pues es muy reducida y escueta al hacer referencia al salario mínimo o mínimo exento, en comparación con otros ordenamientos extranjeros como el caso del artículo 116 de la Ley de Contrato de Trabajo de Argentina.

Proponemos la reforma referida en el párrafo anterior en virtud de que, considerando la naturaleza del derecho fundamental del mínimo exento que, en palabras de Cencerrado Millán, consiste en que a determinados sujetos se les respete su capacidad económica, en tanto no sea calificada como apta para la contribución, por parte del diverso derecho fundamental de capacidad contributiva, arribamos a la conclusión de que este derecho no debe limitarse a la cantidad necesaria para garantizar la supervivencia de los individuos, considerada desde un aspecto meramente biológico, sino que debe ser suficiente para que abarque toda necesidad básica del ser humano, y con ello asegurar el goce efectivo de todo derecho fundamental.

Ahora bien, el artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo establece a la letra, lo siguiente:

Artículo 90.- Salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos.

Se considera de utilidad social el establecimiento de instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores.

Como es evidente, se señala que el salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, y se hace referencia a las necesidades de orden material, social, cultural y para proveer

educación obligatoria de los hijos. El panorama no suena mal de entrada, sin embargo, comparando el texto de nuestra legislación con el de otros países, como Argentina, el nuestro queda muy pobre y corto, ya que en aquel país, el artículo 116 de la Ley de Contrato de Trabajo, establece lo siguiente:

A 116.- Salario mínimo vital, es la menor remuneración que debe percibir en efectivo el trabajador sin cargas de familia, en su jornada legal de trabajo, de modo que le asegure alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario, asistencia sanitaria, transporte y esparcimiento, vacaciones y previsión.

Es notable que la legislación de Argentina es más completa, atinada y apegada a las corrientes actuales que refieren a derechos fundamentales, por lo que proponemos la reforma al artículo 90 de la Ley Federal del Trabajo para quedar como sigue:

Artículo 90.- Salario mínimo es la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

El salario mínimo deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia en lo que respecta a alimentación adecuada, vivienda digna, educación, vestuario, asistencia sanitaria, transporte y esparcimiento, vacaciones y previsión, social y cultural.

Se considera de utilidad social el establecimiento de instituciones y medidas que protejan la capacidad adquisitiva del salario y faciliten el acceso de los trabajadores a la obtención de satisfactores.

Como se observa, la reforma que proponemos adhiere al texto del artículos cuestiones de suma importancia para que las personas gocen plenamente de los derechos fundamentales que les son reconocidos. Así mismo, se elimina la parte relativa a que el salario mínimo debe ser suficiente para la educación de los hijos, pues creemos contrario a la Constitución que se limite a

ello, por lo que al referirse la propuesta a educación en general, deberá entenderse que se refiere, aparte de los hijos, al cónyuge o incluso a la misma persona.

FUENTES CONSULTADAS.

BIBLIOGRAFÍA.

AGUIRRE SORIA, María Guadalupe, *Cuaderno de análisis y divulgación, principios materiales de justicia fiscal en el ordenamiento constitucional mexicano*, México, Universidad Juárez Autónoma Tabasco, 2000.

ALGUACIL MARI, Pilar, *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*, España, Ed. Diálogo, 1999.

ALIAGA AGULLÓ, Eva *et al.*, *Introducción al derecho tributario*, 3a ed., España, Ed. Compas, 2007.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed, México, Ed. Porrúa, 2006.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “*La impugnación de los decretos de exención de impuestos del ejecutivo federal mediante la controversia constitucional*”, en Ferrer MacGregor, Eduardo, *Derecho Procesal Constitucional*, 4ª ed., México, Porrúa, 2003.

ÁLVAREZ LASARTE, Javier, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, España, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993.

ARAGÓN REYES, Manuel (Coordinador), *Temas básicos de derecho constitucional*, España, Civitas, 2001.

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. y Armienta Hernández, Gonzalo, *Justicia fiscal y administrativa. Una visión procesal*, México, Porrúa, 2010.

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M., *Teoría general del proceso*, México, Ed. Porrúa, 2003.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Ed. Themis, 2000.

- BLANCO VALDÉS, Roberto, *El valor de la constitución*, España, Alianza, 1994.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 41a ed., México, Ed. Porrúa, 2009.
- CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2004.
- CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Ed. Porrúa, 2009.
- CARBONELL, Miguel y Salazar, Pedro, *Garantismo, estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*, México, Trotta, 2005.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal I*, 6a. ed., México, Ed. Iure, 2008.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, España, Ed. Marcial Pons, 1999.
- COLOM PASTOR, Bartomeu, *El derecho de petición*, España, Ed. Marcial Pons, 1997.
- CORZO SOSA, Edgar, *et al., Para entender la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Nostra Ediciones, 2008.
- DÉCIMO JUNIO, Juvenal, *Libro IV: Sátira X*, s.a., Roma.
- DELGADO CANTÚ, Gloria M., *Historia de México legado histórico y pasado reciente*, 2a ed., México, Ed. Pearson, 2008.
- DIEGO DÍEZ, Luis Alfredo, *El derecho al juez ordinario predeterminado por la ley*, España, Ed. Tecnos, 1998.
- DIEZ PICAZO, Luis María, *Régimen constitucional del poder judicial*, España, Ed. Civitas, 1991.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón, *Arbitrariedad y discrecionalidad*, España, Ed. Civitas, 1994.

FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías, la ley del más débil*, España, Ed. Trotta, 1999.

FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón*, 5a ed., España, Trotta, 2000.

FERRAJOLI, Luigi, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Ed. Trotta, España, 2008.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, *El control difuso de convencionalidad en el estado constitucional*, México, UNAM, 2010, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2873/9.pdf>.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, "Reflexiones sobre el control difuso de convencionalidad. A la luz del caso Cabrera García y Montiel Flores vs México", *Boletín mexicano de derecho comparado*, México, nueva serie, año XLIV, número 131, mayo-agosto de 2011, Consúltese: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/131/inf/inf20.pdf>.

FIX-FIERRO, Héctor, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 19ª ed, Ed. Porrúa, México, 2006.

FIX-FIERRO, Héctor, y López Ayllón, Sergio, *El acceso a la justicia en México. Una reflexión multidisciplinaria*", en Valadés, Diego y Gutiérrez, Rodrigo (coords.), *Justicia. Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2001.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, *Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed., México, Ed. Porrúa, 2006.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, "Alegatos", *Enciclopedia jurídica mexicana*, México, UNAM, Ed. Porrúa, 2002.

FIX-ZAMUDIO, Héctor, *El juicio de amparo*, México, Porrúa, s.a.

- GARCÍA BUENO, Marco César, en Ríos Granados, Gabriela (Coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM, 2002.
- GARCÍA BUENO, Marco César y Otro, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano”*, México, Junio 2007.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomas Ramón, *Curso de derecho administrativo*, España, Ed. Civitas, 1981.
- GARZÓN VALDÉS, Ernesto, *Derecho, ética y política*, España, Centro de estudios constitucionales, 1993.
- GIMÉNEZ GLÜCK, David, *Juicio de igualdad y tribunal constitucional*, España, Ed. Bosch, 2004.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*, España, Ed. Edersa, 1980.
- GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco y Alenza García, José Francisco, *Derecho de petición. Comentarios a la ley orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*, España, Ed. Civitas, 2002.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El derecho a la tutela jurisdiccional*, España, Ed. Civitas, 1984.
- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2000.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, España, Marcial Pons, 1998.
- HUSTER, Rechte und Ziele, *Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Alemania, Duncker and Humbolt, 1993.

- JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel, *El juicio en línea*, México, Dofiscal, 2009.
- JUÁREZ ARELLANO, Magaly, *Visitas domiciliarias*, México, Estrategia Tributaria, 2005.
- LAPORTA, Francisco J., *El principio de igualdad: introducción a su análisis*, España, Ed. Sistema, 1985.
- MAFEZZONI, Federico, *Il principio di capacità contributiva n el dirittofinanziario*, Italia, UTET, 1970.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Facultades de comprobación fiscal*, 4ta ed., México, Ed. Porrúa, 2011.
- MARTÍN QUERALT, Juan *et al.*, *Curso de derecho financiero y tributario*, 2ª ed, España, Ed. Tecnos, 1990.
- MONJE SANTILLANA, Juan Cruz, *Las Leyes de Burgos de 1512, Precedente del Derecho Internacional y del Reconocimiento de los Derechos Humanos*, consultado en internet http://dspace.ubu.es:8080/trabajosacademicos/bitstream/10259.1/85/1/Monje_Santillana.pdf
- MUSGRAVE, Richard A., *Teoría de la hacienda pública*, traducción al español, España, Ed. Aguilar, 1967.
- NIETO, Alejandro, *Derecho administrativo sancionador*, 4ta ed., España, Ed. Tecnos, 2005.
- ORELLANA WIARCO, Octavio A., *Derecho procesal fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2007.
- ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2009.
- OVALLE FAVELA, José, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 19ª ed, México, Ed. Porrúa, 2006.

- OVALLE FAVELA, José, *Garantías constitucionales del proceso*, 2ª ed., México, Ed. Oxford, 2002.
- PASTOR, Daniel R., *El plazo razonable en el proceso del estado de derecho*, Argentina, Fundación Konrad Adenauer, 2002.
- PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel y Revilla Martínez, Eduardo, *Estudios tributarios*, México, Ed. Laguna, 2001.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22º ed., España, 2001, <http://www.lema.rae.es>.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (Coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, México, Ed. Porrúa, 2009.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *"Derecho Fiscal"*, 2da ed., México, Oxford, 1998.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y derecho. Vol. III*, España, Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de derecho financiero*, 10ª ed., España, Ed. de la Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de derecho financiero*, España, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, 1967.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G., *Derecho tributario*, 3a. ed., México, Cárdenas Editores, 2003, t. I.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, en González García, Eusebio, *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.

SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Fondo de cultura económica, México, 2000.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías de seguridad jurídica*, México, 2003, colección Garantías Individuales.

VERGARA TEJADA, José Moises, *El Juicio de Amparo en Materia Fiscal*, Angel Editor, Segunda Edición, México, 2008.

VILLACORTA MANCEBO, Luis, *Reserva de ley y constitución*, España, Ed. Dykinson, 1994.

YANOME YESAKI, Mauricio, *Compendio de derecho fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2009.

ZAYAT, Valeria E., *La suspensión del acto administrativo impugnado en la administración: ¿regla o excepción?*, Argentina, Ed. La Ley, 2001.

HEMEROGRAFÍA.

GARCÍA BUENO, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano", *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, México, Junio 2007.

VALENCIA VARGAS, Arellí, "Los principios constitucionales tributarios en la jurisprudencia del tribunal constitucional", *Revista Peruana de Derecho Público*, Perú, año 6, número 11, Julio-Diciembre de 2005.

LEGISLACIÓN.

Carta de derechos o Declaración de derechos (en inglés *Bill of Rights*).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Declaración Francesa de 1789.

Ley de Contrato de Trabajo. (Argentina)

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Federal de Trabajo.

PÁGINAS DE INTERNET.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/131/inf/inf20.pdf>

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2873/9.pdf>

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2873/9.pdf>

DISCOS ÓPTICOS.

Disco óptico *IUS* de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Disco óptico *Justicia fiscal y administrativa* del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.