UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DERECHO CON OPCIÓN TERMINAL EN PROCESAL CONSTITUCIONAL

PRESENTA:
FRANCISCO SÁNCHEZ TINAJERO

ASESOR:
DR. HÉCTOR PÉREZ PINTOR

CONACYT

MORELIA MICHOACÁN, NOVIEMBRE DE 2012

A mi entrañable hermano Gabriel, grandioso ser humano que fue conmigo.

Í N D I C E

		Pág.
INTRODUCCIÓN……		**1**
	CAPÍTULO I **EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO**	
1.1.	Las primeras sociedades políticas……	**3**
1.2.	La Edad Media……..	**10**
1.3.	El Estado Moderno……..	**12**
1.4.	Concepto moderno de Estado……	**16**
1.5.	Elementos que integran el Estado……	**17**
1.6.	El origen, justificación y fines del Estado…….	**22**
1.7.	Tipos de Estado……	**25**
1.7.1	El Estado constitucional de Derecho …….....	**27**
1.7.2.	El Estado social de Derecho ……..	**28**
1.8.	La Constitución como límite al poder del Estado …….	**30**
1.9.	La vida constitucional de México …….	**36**
1.10.	Los órganos del Estado y los administrados…….	**38**
1.11.	Los derechos del gobernado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos……..	**45**
	CAPÍTULO II **LAS MATERIA TRIBUTARIA Y SUS NORMAS**	
2.1.	La materia fiscal y la materia tributaria……	**68**
2.2.	Las contribuciones……..	**73**
2.3.	Facultad impositiva del Estado mexicano……	**89**
2.4.	La ley como fuente principal de la materia tributaria…….	**92**
2.5.	La resolución de la autoridad tributaria como norma individualizada…	**105**
2.6.	La jurisprudencia como segunda fuente principal de la materia tributaria……	**107**
2.7.	Los principios constitucionales de los tributos……..	**110**

CAPÍTULO III
JUSTICIA ADMINISTRATIVA Y CONTROL CONSTITUCIONAL

		Pág.
3.1.	La justicia tributaria en México …….	**121**
3.2.	Naturaleza jurídica del tribunal fiscal ……..	**129**
3.3.	El fundamento constitucional de la autonomía del tribunal fiscal ……..	**135**
3.4.	La integración del tribunal fiscal ……..	**137**
3.5.	Competencia material del tribunal fiscal …….	**139**
3.6.	La impugnación de normas tributarias en la legislación federal …….	**143**
3.7.	Improcedencia de la impugnación de leyes y reglamentos en la legislación tributaria…….	**150**
3.8.	La defensa de la Constitución y los medios de control constitucional ..	**152**
3.9.	La Constitución como norma jurídica suprema ……..	**157**
3.10.	Modelos de control constitucional ……	**163**
3.11.	La presunción de constitucionalidad……	**171**

CAPÍTULO IV
EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD EN SEDE ADMINISTRATIVA

4.1.	La reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos ..	**174**
4.2.	Los Derechos Humanos……	**177**
4.3.	Clasificación de derechos humanos……	**184**
4.4.	La eficacia de los derechos humanos……..	**186**
4.5.	Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y Progresividad……..	**188**
4.6.	El control difuso de constitucionalidad autorizado por la Constitución. Análisis del tercer párrafo del artículo 1° Constitucional …….	**190**
4.7.	Normas tributarias susceptibles de control difuso de constitucionalidad	**207**
4.8.	Sujetos legitimados para solicitar control difuso de normas tributarias.	**204**
4.9.	La justificación de las decisiones conforme al control difuso……..	**208**
4.10.	La interpretación jurídica ordinaria ……..	**209**
4.11.	Técnicas de interpretación ……	**218**
4.12.	Interpretación de la norma fiscal conforme al Código Fiscal de la Federación……	**222**
4.13.	La interpretación constitucional ……	**225**
4.14.	Las sentencias del tribunal fiscal conforme al artículo 1° Constitucional…….	**225**
4.15.	La revisión de las sentencias ……..	**237**
	CONCLUSIONES……	**242**
	ANEXOS……	**254**
	FUENTES DE INFORMACIÓN.....	**257**

INTRODUCCIÓN

A partir del advenimiento de los Estados de Derecho, los tributos fueron estableciéndose en una norma jurídica, bajo el principio de *reserva de ley*, conforme al cual los administrados no tenían obligación de enterar contribuciones si las mismas no estaban contenidas en la ley. Ello dio origen al establecimiento de principios tributarios constitucionales, legales y doctrinales, los cuales indicaban los parámetros conforme a los cuales el legislador debía elaborar las leyes de contenido fiscal o tributario.

En el orden jurídico mexicano, se establece en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que todos los mexicanos están obligados a contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De ello se desprenden diversos principios constitucionales como el de legalidad, proporcionalidad, equidad y gasto público, los cuales deben estar contenidos en las normas tributarias, pues de lo contrario, el particular puede impugnarlas ante los órganos jurisdiccionales competentes por contravenir la Constitución Política Federal y violar derechos fundamentales.

En materia de impugnación de actos o leyes de autoridad que violen la constitución, en la actualidad existen en el mundo dos modelos básicos de control constitucional, a saber: el control difuso y el control concentrado. El primero, de origen Americano, consiste en que cualquier juez ordinario puede hacer estudio de constitucionalidad de leyes, incluso desaplicarla si contraviene el texto constitucional; por otro lado, el control concentrado de origen austriaco, sólo un tribunal especializado puede estudiar la constitucionalidad de una ley, ya sea en su forma concreta o abstracta, incluso puede declarar su inconstitucionalidad y expulsarla del ordenamiento.

Existe en tercer modelo denominado *mixto*, desarrollado principalmente en América Latina, el cual toma elementos de los dos anteriores. El presente trabajo de investigación tiene como base el sistema de control *mixto* pues se plantea la posibilidad de que no sólo los órganos del Poder Judicial de la Federación puedan conocer de la constitucionalidad de leyes tributarias, sino que también el Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueda hacerlo al resolver los juicios de nulidad, ello, en el marco de un Estado de Derecho como México, lo cual conlleva a lograr una mejor impartición de justicia tributaria; pues es sabido que las normas tributarias son complejas en su contenido e interpretación, por lo que se requiere de órganos especializados que lleven a cabo su interpretación no sólo ordinaria sino constitucional para su aplicación al caso concreto.

Así, la presente investigación se encuentra dividida en cuatro capítulos. En el primero, se hace una breve reseña del origen y desarrollo del Estado, y los elementos esenciales que lo conforman, hasta llegar al Estado Constitucional de Derecho, en el cual se aborda el estudio de la constitución a fin de destacar que se trata del máximo ordenamiento que da validez a todo el orden jurídico de un país y protección a los derechos humanos o fundamentales reconocidos en los textos constitucionales, para hacerlos efectivos.

El segundo capítulo inicia con la delimitación de la materia tributaria y materia fiscal, en virtud de que aparentemente pudiera tratarse de lo mismo, sin embargo, la materia tributaria tiene un campo más restringido pues se refiere únicamente a las contribuciones que están contenidas en las normas tributarias, mientras que la materia fiscal es más amplia de contenido. Por otro lado, en virtud de que las normas son el objeto del control difuso de constitucionalidad, se aborda su estudio en este capítulo; así mismo, se analizan las resoluciones administrativas como normas individualizadas. Concluye dicho capítulo con el análisis de los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

En el capítulo tercero, se estudia lo relativo a la justicia tributaria en México, los mecanismos de control de las normas antes y después de la reforma constitucional de 2011; así como modelos de control constitucional. Finalmente, en el cuarto capítulo, se hace un estudio de la reforma constitucional del 11 de junio de 2011 relativa a los derechos humanos, para justificar la autorización del control difuso de constitucional de las normas tributarias.

CAPÍTULO I

EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

En virtud de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, confiere al Estado mexicano, atribuciones para regular la materia tributaria, el presente capítulo tiene como finalidad hacer una breve referencia al origen y desarrollo de las primeras comunidades políticas que dieron origen al Estado moderno y posteriormente al Estado de derecho democrático. Asimismo, se analiza el origen y desarrollo de las Constituciones, y en particular las que han regulado al Estado mexicano desde su independencia, haciendo énfasis en el catálogo de derechos fundamentales como una forma de limitar el poder de *imperium* de los Estados.

1.1. Las primeras sociedades políticas

El hombre, desde que existe, sintió la necesidad de agruparse con sus semejantes en busca de su propia sobrevivencia, lo cual le permitió dominar poco a poco la naturaleza, que le proporcionaba toda suerte de alimentos y materia para elaborar sus utensilios básicos con que hacer frente a las inclemencias de los fenómenos naturales.

A medida que las organizaciones primitivas lograban hacerse más complejas sus integrantes buscaron formas más eficaces de organización social que les permitiera vivir en mejores condiciones materiales de subsistencia. Con el paso del tiempo algunos grupos humanos descubrieron la agricultura y la producción de alimentos, lo cual les permitió volverse sedentarios, al establecerse en lugares propicios para ésta. Desarrollaron las primeras sociedades fuertes que se conocen (Egipto, Persia, Asiria, Babilonia, Israel, etc.), basadas en la acumulación de bienes de subsistencia y en avances tecnológicos que permitieron la creación de una cultura propia dirigida por una clase sacerdotal y guerrera.[1]

Paralelamente, estos imperios iniciaron su expansión territorial y el dominio sobre otros grupos humanos y pueblos que carecían de su organización social y sus avances tecnológicos y militares. Como consecuencia de la extensión de su

[1] Brom Juan, *Esbozo de historia universal,* 22ª ed., México, Grijalbo, 2009, p. 37.

poderío, a lo largo de los siglos éstas y otras sociedades establecieron organizaciones complejas y fuertes de tipo imperial. En Occidente, siglos después, surgió el Imperio Romano, el cual al alcanzar su máximo esplendor, dominaba enormes territorios, tras vencer a multitud de pueblos asentados en ellos.[2] En América, en tiempos posteriores, concretamente en lo que ahora es México, se tiene el caso del Imperio Azteca, que llegó a sojuzgar a muchos pueblos que vivían en estos territorios.[3] En ese sentido las primeras sociedades humanas siempre han tenido la necesidad de organizarse en una u otra forma para poder coexistir en convivencia social.

Todas estas sociedades primitivas tenían como base de su gobierno la religión, es decir, se trataba de sociedades políticas teocráticas, donde los gobernantes actuaban por orden divina de manera despótica pues no reconocían ningún otro poder en la tierra.

Por ser la cultura *griega* y *romana* las que han influido de manera importante en casi todos los países del mundo occidental, se tratará brevemente el pensamiento político de sus principales representantes, quienes aportaron las bases para la formación de los Estados en sentido moderno.

Los primeros pensadores de la antigüedad grecolatina se interesaron ya en esa época sobre asuntos del poder, las formas de gobierno y de ejercer la autoridad sobre los gobernados. Comenzaron a especular sobre en quienes debería recaer el poder para gobernar y quienes estaban obligados a obedecer, es decir, quienes deberían ser los gobernantes y quienes los gobernados, a fin de garantizar la existencia y desarrollo de la comunidad política o de la ciudad.

La organización política griega es el Estado Ciudad, la *polis,* que literalmente quiere decir *ciudad.* Para los griegos los ciudadanos se debían a la *polis* pues sólo en ella podían encontrar el bien supremo de su propia existencia. En el siglo V, la evolución de la *polis* fue llevada a su máximo esplendor, los griegos gozaban de

[22] Barrow, R.H., *Los romanos,* 2ª ed., trad. de Margarita Villegas de Robles, México, FCE, 1992, p. 29.
[3] Soustelle, Jacques, *La vida cotidiana de los aztecas en vísperas de la conquista,* 2ª ed., trad. de Carlos Villegas, México, FCE, 1970, p. 52 y 53.

plena libertad tanto para participar en las cuestiones políticas como en la relación entre gobernantes y gobernados, pues se reconocieron sus derechos políticos como derechos individuales. En esta época vivió el gran filósofo ateniense, Sócrates (470-401 a.e.), a quien se le considera como el fundador de la Ética, como la virtud, es decir, la sabiduría. Para él hombre virtuoso es el mejor ciudadano y como tal debe someterse incondicionalmente a las leyes de la ciudad; y Sócrates dio muestra de ello al haber cumplido voluntariamente la sentencia de muerte que le fue impuesta por no haber obedecido supuestamente las leyes de la *polis*.[4]

Sin embargo, a mediados del siglo IV a.e., la antigua Grecia vivió momentos de crisis política y social, debido a la degradación y corrupción de sus gobernantes y a la creciente mercantilización de la *polis* aparecieron los grandes pensadores que trataron de volver a Grecia a sus años de rico esplendor democrático. Esos personajes fueron Platón y Aristóteles, quienes trataron de mantener la unidad de la *polis,* cerrando la distancia cada vez más grande entre ricos y pobres causado por el creciente tráfico comercial. En ese tiempo no se hablaba de soberanía ni de Estado, sino que se buscaba un sistema de organización política, un nuevo orden, que conciliara la relación entre el poder público y la sociedad. Para lo cual los griegos crearon y desarrollaron el concepto de *politeía* que muchos lo asimilan al concepto de *constitución,* que les permitiera encontrar esa forma de gobierno deseada que remediara los problemas que sufría la ciudad.[5]

Platón (427-347 a.e.) en su libro *La República,* planteó la idea de un Estado perfecto el cual justifica su origen y existencia por la impotencia de las personas para proveerse los medios materiales para su sobrevivencia, lo cual lo conduce a forma una sociedad que le permita subsistir. Dice, el filósofo:

> ¿No nace la sociedad de la impotencia en que de bastarse a sí mismo se encuentra cada hombre, y de la necesidad que siente de muchas cosas?

[4] K.C. Gutherie, William, *Los filósofos griegos,* 2ª ed., trad. de Florentido M. Torner, México, FCE, 1994, p. 83
[5] Martínez Martínez, Faustino, "Una idea histórica de constitución" en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Molina Suárez, César de Jesús (coords), *El juez constitucional en el siglo XXI,* México, UNAM-SCJN, 2009, t. I, pp. 329.

> ¿Tiene alguna otra causa su origen? – Niguna otra sino ésa. – Así como quiera que la necesidad de una cosa moviese a un hombre a unirse a otro, y otra necesidad a otro hombre, la multiplicidad de esas necesidades ha reunido en un mismo lugar a diversos hombres con la mira de ayudarse unos a otros, y hemos dado a esa sociedad el nombre de Estado….Construyamos pues, con el pensamiento, un Estado. Sus fundamentos estarán constituidos, evidentemente, por nuestras necesidades.[6]

Son, por tanto, las necesidades de los hombres y su impotencia para sobrevivir por sí solos lo que los obliga a unirse para vivir en sociedad, con el fin de lograr sobrevivir y poder convivir con sus semejantes de una manera armoniosa, con base en la búsqueda de fines comunes que beneficien a todos los miembros de su sociedad.

En el Estado ideal de Platón, debe predominar la justicia como valor supremo, y para lograrlo la sociedad debía estar dividida en tres clases sociales: la de los labradores, para satisfacer las necesidades primarias; los guardianes (de oro) que corresponde al gobierno, y por tanto, es la clase superior; la de los auxiliares que comprende a la milicia (de plata); y los agricultores y artesanos que forman parte de la actividad económicamente productiva y las profesiones liberales (de bronce y hierro), la cual está constituida por ricos y pobres. Por otra parte, el gobernante que dirija los destinos de la *polis* deberá ser un rey sabio que domine el ejercicio de las ideas el cual no deberá estar sujeto a las leyes para que pueda tomar decisiones libremente de acuerdo a su sabiduría. Los gobernantes y los militares no deberían tener propiedades privadas pues ello los inducía a cometer actos de corrupción. El pensador filósofo divide las formas de gobierno se dividen en tres: monarquía, aristocracia y democracia.[7]

Para Platón, no es deseable que una constitución provenga de una conflicto violento, pues ésta no son verdaderas Constituciones, pues una vez que el grupo vencedor llega al poder, tiende a subyugar al grupo perdedor; por tanto, una

[6] Platón, *La república,* 2ª reimpresión, editores mexicanos unidos, s.a., México, 2005, p. 90.
[7] Suárez-Íñiguez, Enrique, *De los clásicos políticos,* México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1993, pp. 23-32.

constitución debe tener su origen en la participación pacífica de todos los sectores de la sociedad.

Por su parte, Aristóteles (384-322, a.e.), justifica el origen y existencia de la *polis,* destacando que esta es una creación de la naturaleza anterior a la propia existencia del individuo, pues el hombre sólo no se basta a si mismo para sobrevivir, por lo que siente la necesidad de vivir en sociedad, debido a que por su propia naturaleza es un *Zoon Politikon,* un animal social. Dice así el filósofo en su famoso libro de *La Política*:

> La prueba de que la ciudad es creación de la naturaleza y anterior al individuo es que éste, cuando está aislado, no se basta a sí mismo; y, por lo tanto, equivale a una parte con relación al todo. Pero el incapaz de vivir en sociedad, o el que no siente la necesidad porque se basta a sí mismo, es bestia o dios y no forma parte de una ciudad. En todos los hombres hay instinto sociable por naturaleza...[8]

Como se puede ver, el estagirita sentaba las bases sobre las cuales se iban a desarrollar toda una serie de líneas de pensamiento alrededor del tema del origen y fines de la Ciudad-Estado. Destacaba que el Estado tenía su origen anterior a la propia naturaleza sociable del hombre, pues mientras éste no se uniera a un grupo social ni siquiera podía tener la calidad de hombre, pues es inconcebible que un ser humano pueda vivir alejado de éste. Por tanto, la propia necesidad de socialización del hombre hace que se incorpore a la ciudad la cual es anterior al propio ser humano.

Aristóteles, contrario a la idea de su maestro Platón, no elabora un Estado ideal, como una comunidad política sustentada en el *deber ser,* sino que sus ideas parten del análisis de los datos concretos que le suministraba su método de observación; de ahí que su doctrina no sea idealista sino realista, es decir, del *ser* no del *deber ser*. En ese sentido, realizó el estudio comparativo de las diversas constituciones de la época, o formas de gobierno, de las ciudades de Grecia como Esparta, Atenas, Creta, Cartago, entre otras; a fin de dotar a su Atenas de la mejor organización política.

[8] Aristóteles, *La política,* editores mexicanos unidos, s.a., México, 2005, p. 11.

Para Aristóteles, la ciudad no es un fin en sí misma, sino un instrumento a través del cual las personas logran su perfeccionamiento moral y su felicidad. Señala que todas las formas de gobiernos son buenas y justas, lo que las volvía injustas era precisamente su degeneración. Así, la monarquía podía degenerar en tiranía; la aristocracia en oligarquía; y la democracia en demagogia. Dichas deformaciones derivaban de los intereses particulares de cada sector de la sociedad: del rey, de la nobleza y del pueblo, respectivamente. Para el citado filósofo, la construcción de una forma de gobierno que sea justa y duradera, es aquella que vuelve a sus antepasados, para quien la constitución del legislador Solón, es la mejor constitución antigua. [9]

Posteriormente, Grecia era sometida por Roma, cuando aparece el historiador Polibio (206-122 a.e.), retoma el pensamiento de los griegos en busca de la mejor constitución que proporcionara el perfecto equilibrio entre monarquía, aristocracia y democracia. Sin embargo, a diferencia de Aristóteles, lo importante no es la justa conciliación entre ricos y pobres, sino el ordenamiento de los poderes y las magistraturas; el equilibrio entre el ejercicio del poder. Para Polibio una constitución es longeva cuando existe contrapeso en cada uno de los poderes. Así pues, ya no hace referencia a la situación de los ciudadanos sino exclusivamente a la forma de limitar el poder. Para este pensador la República es fuerte y sana cuando adopta una forma de gobierno mixta, es decir, cuando el poder se ejerce por los cónsules, el senado y los comicios, lo cual garantiza la constitución. En tal sentido, puede considerarse como el antecedente de la división de poderes que después va a desarrollar el francés Montesquieu.[10]

Ahora, algunos breves pasajes de la organización política de Roma.

Roma fue fundada por Rómulo en el año 750 a.e., a diferencia de Grecia, fue un pueblo de soldados, administradores y juristas, no así de filósofos. Es común que los estudiosos dividan su organización política en tres etapas cronológicas, a

[9] Suárez-Íñiguez, Enrique, *De los clásicos políticos,* México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1993, pp. 36-46.
[10] Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del estado,* 39ª ed., México, Porrúa, 2005, p. 67.

saber: monarquía, república e imperio. En la monarquía, Roma estaba formada por dos clases sociales: los *patricios* que eran los ciudadanos con derechos políticos, formaban la clase aristocrática de donde emanaba el senado. Por otra parte, estaban los *plebeyos* quienes carecían de todo tipo de derechos. El poder para gobernar recaía en el monarca.[11]

A principios del siglo VI a.e., apareció la República (*res publica)* como una forma de gobierno, cuyo poder de mando recayó en dos cónsules electos por los *patricios.* En este período la clase de los *plebeyos* logra que le sean reconocidos sus derechos civiles y políticos.[12]

Así, mediante la creación de la *res publica,* Roma logra agrupar a sus ciudadanos, excepto a los esclavos que seguían siendo considerados como cosas. Al respecto, el jurista Faustino Martínez, dice que Roma estaba *"*basada en un orden constitucional que garantizaba la justicia entre sus miembros, por medio de la igualdad ante la ley, así como la participación en los órganos políticos de la ciudad…Roma es realmente un gobierno mixto, donde los cónsules representan el elemento monárquico, el senado, el aristocrático, y las asambleas populares, el democrático"[13].

Fue la época de la República en la que Roma alcanzó su máximo esplendor, sin embargo, en la época del notable orador y jurista Marco Tulio Cicerón (106-43 a.e), Roma se encontraba en franca decadencia, quien propugnaba por que se volviese a las antiguas instituciones, mediante la práctica de las virtudes cívicas por parte de los miembros de la sociedad, sobretodo de aquéllos que detentaban el poder, para que de manera desinteresada se ocuparan de cuidar la cosa pública. Cicerón comparte la idea de que la forma de gobierno mixta es lo mejor para la comunidad.[14]

---

[11] *Ibidem,* p. 63.
[12] Barrow, R.H., *Los romanos,* 2ª ed., trad. de Margarita Villegas de Robles, México, FCE, 1992, pp. 28 y 29.
[13] Martínez Martínez, Faustino, "Una idea histórica de constitución" en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Molina Suárez, César de Jesús (coords), *El juez constitucional en el siglo XXI,* México, UNAM-SCJN, 2009, t. I, pp. 340 y 341.
[14] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.* nota 10, pp. 66 y 67.

A fines del siglo II a.e., dado la expansión del poder militar de los romanos y el sojuzgamiento de grandes territorios, la República comienza su decadencia, por el apoderamiento del control de poder en una sola persona, y da lugar a la aparición del *Imperio* como un régimen monárquico absoluto el cual subsistió hasta la caída de roma en 476 d.e.[15]

Así, entre los siglos II y III d.e., aparece entre los juristas, por primera vez, la palabra *constitución*.

1.2. La Edad Media

Durante la Edad Media, que corre aproximadamente del año 476 (caída del Imperio Romano de occidente) hasta el año 1400 (caída del Imperio Romano de Oriente). Predominan en esta etapa las ideas de la Iglesia cristiana, quien mantuvo una lucha cerrada por el poder frente a los emperadores. "La lucha entre el poder temporal - dice el jurista Francisco Porrúa- representado por el Emperador, y el poder espiritual, con su cabeza visible en el Pontificado caracteriza la Edad Media…cuyo punto culminante es la querella de las investiduras entre el Papa Gregorio VII y el Emperador Enrique IV… culminando esta situación con el fin de la lucha entre el poder religioso y el temporal al vencer el rey de Francia Felipe el Hermoso al Papa Bonifacio VIII en 1303".[16] Como se puede observar, se trataba de gobiernos poliárquicos en los cuales la sede del poder se encontraba distribuido en diversos estratos sociales.

Sus principales representantes fueron San Agustín obispo de Hipona (354-430), quien a través de su famoso libro *La Ciudad de Dios* defendió a la iglesia de la cual se decía que había sido la causa de la destrucción de Roma en el año 410, quien a su vez, trató de demostrar que la causa había sido la depravación de la sociedad generada por el paganismo. Para él el poder de coacción de unos hombres sobre otros se debía al pecado. Sostuvo que la persona humana

[15] Barrow, R. H., *op. cit.,* nota 12, pp. 29 y 30.
[16] Porrúa Pérez, Francisco, 39ª ed., *Teoría del estado,* México, Porrúa, 2005, pp. 74 y 75.

pertenecía a dos ciudades: a la de Dios y a la terrena.[17] El otro importante representante de la escolástica medieval lo fue Santo Tomás de Aquino (1225-1274), quien consideraba que la mejor forma de gobierno era al que recaía en el monarca, la democracia y la aristocracia; asimismo, sostuvo que la supremacía de la iglesia en las cuestiones espirituales, pero no en las terrenales.[18]

En el Medievo las comunidades políticas se caracterizaron por el dominio político de los señores feudales que tenían en su poder grandes extensiones de tierras, y de los jerarcas de la Iglesia, quienes se consideraban a sí mismos representantes de Dios en la tierra, es decir, su autoridad no derivaba de los hombres en la tierra sino del orden celestial, su reino les era concedido directamente por Dios, de ahí que su autoridad la consideraran vitalicia e ilimitada, representaban todos los poderes del Estado. Aparecen las figuras del rey, príncipes y señores laicos y eclesiásticos.[19]

Dice el alemán Hermman Heller que: "En la Edad Media, el pensamiento político, como todo otro pensamiento, estaba subordinado a los dogmas religiosos y, como *ancilla tehologiae,* sometido a los criterios, universalmente obligatorios, de la fe revelada".[20] Para este pensador, la Biblia y el derecho natural fueron tomados como la base conforme a la cual se elaboran los juicios de validez universal que, a su vez, servían para explicar cualquier objetivo político o poder político, por lo que todo conflicto se resolvía apelando a los dogmas religiosos.

Todo giraba en torno del poder de Dios, incluso el derecho esta dado por esa divinidad, el rey o el príncipe debe atender a la voluntad divina, tiene que hacer únicamente aquello que Dios le ha encomendado, de ahí que el gobernante debería ser un verdadero cristiano que respetara las leyes creadas por orden celestial. Aparecen diversos poderes terrenales: reyes, príncipes, ciudades, estamentos, feudos, señoríos, gremios, universidades, nobles, caballeros, burgueses, mercaderes, artesanos, clérigos. No existe la unidad política, cada

[17] Suárez-Íñiguez, Enrique, *op. cit.,* nota 9, pp. 57-65.
[18] *Ibidem,* pp. 67-77.
[19] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.,* nota 16, pp. 73-76.
[20] Heller, Hermman, *Teoría del estado,* trad. de Luis Tobio, México, FCE, 2000, p. 23.

sector de la sociedad pugna por ejercer su propio poder de acuerdo a su propio orden jurídico; de ahí que "la Constitución medieval no nos ofrece vías para el perfeccionamiento del hombre, para su realización como ciudadano, sino reglas, pactos, contratos, límites, equilibrios".[21] En ese sentido, el derecho se vuelve indispensable para dar seguridad a los derechos y deberes que modifican el ejercicio del poder.

En virtud de los poderes ilimitados que ejercía el rey, poco a poco se pensó en la forma de limitar ese poder, sobresaliendo la *Magna Charta* que los ingleses que los magnates del reino, los señores feudales y el clero hicieron firmar en 1215 al rey Juan Sin Tierra, reconociendo éste el derecho que pertenece a cada una de las clases sociales. En efecto, debido a la intolerancia de la iglesia en todos los aspectos de la vida de los hombres constituidos en sociedad, surgen los movimientos civiles, verdaderas guerras intestinas en algunos reinos. Derivado de esas revueltas internas los soberanos, detentadores del poder político, económico y social, se vieron mermados en su autoridad razón por la cual se vieron obligados a negociar y ceder poco a poco el poder absoluto que tenían.

1.3. El Estado Moderno

El Estado moderno surge en la época conocida como el Renacimiento, etapa en que los pensadores volvieron la vista a los antiguos para retomar el pensamiento político de los griegos y romanos, quienes habían dejado sólidos cimientos de las ciencias naturales y humanas. La lucha por el poder entre el Estado y la Iglesia quedó resuelta a favor del Estado, dando lugar al advenimiento del absolutismo monárquico, ahora el rey es el único soberano.

Denominada también, *Siglo de las Luces,* en el Renacimiento la cosmovisión se centraba en el propio hombre y ya no en la figura de Dios. En el Medievo predominaron las ideas *teocéntrica* las cuales giraban en torno de Dios, mientras que en el Renacimiento la concepción del mundo fue *antropocéntrica* conforme a la

[21] *Ibidem,* p. 351.

cual el hombre se encuentra colocado en el centro del universo. Derivado de este cambio radical, la inestabilidad política fue patente. Alexis de Toqueville refiere que,

> El Renacimiento se caracterizó por ser una época turbulenta, de guerras constantes, de inestabilidad política. La época en que la política era hecha por dioses y héroes o por Dios, ha cedido su puesto a la de Orsini, los Colonna, los Sforza. Ya no podrá leerse la política – y la historia- a través de las poéticas claridades de la leyenda o de la iluminación cristiana.[22]

En la edad moderna, el poder se unifica en la figura del soberano, es decir, no existen fragmentaciones de poder en distintos estamentos como ocurría en el Medievo, ahora se trata de un poder terrenal que lo controla todo y su principal herramienta es el derecho. Aparece el concepto de soberanía desarrollado por Jean Bodin, como máximo defensor del absolutismo. Ese poder es imprescriptible, inalienable e indivisible, que recae en el monarca cuya atribución principal es la de crear derecho, sin restricciones, sin límites, sin cortapisas porque el soberano no está sujeto al derecho. El poder es llevado a su máxima expresión como se puede observar de la célebre frase de Luis XIV: *El Estado soy yo*.[23]

Las características del Estado moderno, dice el jurista mexicano Francisco Porrúa, son: Unidad, organización constitucional y autolimitación del Estado frente a los individuos[24]. Lo primero, porque el poder ya no se encontraba diseminado en diversos estamentos sociales como sucedía en el Medievo, sino que ahora quedaba totalmente en manos del monarca. La organización del Estado quedó establecida en un documento constitucional, el cual debía ser respetado por toda la sociedad especialmente por los órganos del Estado. Además, se establece en dicho un catálogo de derechos de los individuos como limitaciones al poder del Estado; los cuales eran inalienables, imprescriptibles e intransferibles.

En ese sentido, los reyes no respondían ante Dios sino ante los ciudadanos, quienes aparecen como sujeto de derechos civiles y políticos, por el simple hecho

---

[22] De Toqueville, Alexis, *La democracia en américa,* 2ª ed, trad. de Luis R. Cuéllar, FCE, México 1957, p. 13.

[23] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.,* nota 19, p. 90.

[24] *Ibidem*, p. 84.

de tener la calidad de ser humano. Ahora el poder nace del derecho, y el derecho es dado, no por el rey, sino por la voluntad popular. Y el pueblo ha hecho que se le reconozcan los derechos inherentes al ser humano, como límites al poder político. Ahora lo más importante es el individuo y la ley que emana del pueblo, y no del soberano; existen derechos y libertades individuales que pueden ser opuestos al propio poder del Estado; es el triunfo del derecho bajo la forma de constitución y de ley, desde la concepción iusnaturalista.

Los principales pensadores cuyas ideas inspiraron el nacimiento del Estado moderno, fueron: el florentino y polémico Nicolás Maquiavelo (1469-1527), quien en su libro *El Príncipe,* establece la forma de cómo un príncipe debe actuar para llegar al poder y cómo ha de conservarlo a través de todos los medios que sean necesarios, incluso medios ilícitos, pues para él *el fin justifica los medios.*[25] El francés Jean Bodin (1530-1596), es el autor del concepto de *soberanía* que la define como el poder absoluto y perpetuo de una república y que dicha soberanía reside en el pueblo. Sin embargo, el pueblo se despoja de ese poder para depositarlo en el monarca quien tiene todas las facultades para elaborar y derogar leyes de manera ilimitada pues no se encuentra sometida a ningún otro poder terrenal; de ahí surge la idea del soberano como única persona en quien recaía todo el poder de manera ilimitada.[26]

Otro importante pensador es el inglés Tomás Hobbes (1588-1679), para quien, contrario al pensamiento de Aristóteles, el hombre por naturaleza tiene instintos egoístas, no tienen impulsos de sociabilidad, por lo que en los primeros tiempos vivieron en estado de guerra *homo hominis lupus* (el hombre es lobo del hombre), una lucha de todos contra todos, el más fuerte abusa del más débil, por tanto, sintió la necesidad de convenir con sus semejantes para poder coexistir en paz. Se trata de una teoría contractualista desarrollada en su libro *El Leviatán.*[27]

[25] Maquiavelo, Nicolás, *El príncipe,* México, Ediciones Leyenda, S.A, 2005, p. 33.
[26] Suárez-Íñiguez, Enrique, *De los clásicos políticos,* México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1993, pp. 102 y 103.
[27] *Ibidem,* p. 113.

El inglés John Locke (1632-1704), es considerado padre del liberalismo individualista, difiere de T. Hobbes, pues para él los hombres viven en completa libertad e igualdad para conducir sus vidas de acuerdo con las leyes naturales; se encuentran en total igualdad unos con otros; sin embargo, al momento de defender lo que les pertenece por derecho natural, entran en conflicto, de ahí que tuvieran la necesidad de formar una sociedad política con un poder de mando, pero dichos hombres se reservaron sus derechos fundamentales a la vida, libertad y propiedad, los cuales no pueden ser tocados por el gobernante.[28]

Otra figura de la teoría contractualista se encuentra en el ginebrino Juan Jacobo Rousseau (1712-1778), quien señala en su libro *El Contrato Social,* que en la épocas primitivas el hombre disfrutaba de una completa libertad e igualdad, pero cuando éstos comenzaron a dominar la naturaleza, la vida social les impuso la necesidad de crear artificialmente la sociedad política, por lo que tuvieron que ceder sus derechos naturales a cambio de protección que les garantizara la comunidad, con lo cual recuperaron la libertad perdida; además de que el poder no fue cedido a una persona o grupo de personas, sino a la propia comunidad política en quien recayó exclusivamente la soberanía.[29]

Dichas ideas fueron fundamentales para los autores de la Revolución Francesa de 1789. Finalmente, citaremos al francés Carlos de Secondat, barón de la Brède y de Monstesquieu (1689-1755), quien desarrollo notablemente la idea clásica de división de poderes, como una forma de dividir el poder en tres órganos: Legislativo, que se encarga de hacer las leyes o derogarlas; el Ejecutivo, encargado de hacer la paz o la guerra, de las embajadas y de la seguridad pública; y por último, el Poder Judicial, cuya función es castigar los delitos y juzgar las controversias entre particulares.[30]

---

[28] Suárez-Íñiguez, Enrique, *De los clásicos políticos,* México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1993, p. 132 y 133.
[29] *Ibidem,* pp. 164 y 165.
[30] Montesquieu, *Del espíritu de las leyes,* 16ª ed., México, Porrúa, 2005, versión castellana de Nicolás Estevánez, p. 145.

1.4. Concepto moderno de Estado

Es polisémico el concepto de Estado, pues el mismo puede definirse desde diferentes enfoques según la disciplina que tome al Estado como objeto de estudio. Al respecto dice el maestro Porrúa Pérez,[31] que la palabra *Estado* se comenzó a usar en el siglo XVI para designar a toda sociedad política autónoma, pues incluso Maquiavelo utiliza en su libro *El Principe* ese sustantivo.

Así, desde un punto de vista sociológico, Max Weber, dice que "…Estado es aquélla comunidad humana que, dentro de un determinado territorio (el 'territorio' es un elemento distintivo), reclama (con éxito) para sí el monopolio de la violencia física legítima…es una relación de dominación de hombres sobre hombres, que se sostiene por medio de la violencia legítima…".[32] Es un concepto sociológico que identifica al Estado con la sociedad humana y sus relaciones entre gobernante y gobernados, destacando el fenómeno social de poder, el cual se encuentra en una parte de la sociedad que mediante el ejercicio de poder domina a la otra parte.

Por otra parte, el destacado jurista Hans Kelsen, fundador de la teoría pura del derecho, concibe al Estado desde un punto de vista estrictamente jurídico al afirmar que el Estado es el propio ordenamiento jurídico vigente, es decir, identifica al Estado con el Derecho. "El Estado –dice Kelsen- es un *ordenación* de la conducta humana…Se habla de ordenación para designar, no un sistema de leyes naturales sino un sistema de normas, de preceptos".[33] Así, como para el citado jurista la norma tiene como ámbitos de validez: el espacial, personal, material y temporal, expone que el territorio es esa esfera espacial de validez del ordenamiento jurídico positivo; que la población constituye el ámbito personal de validez; que la soberanía es la cualidad del orden jurídico de ser supremo y total; y que los orígenes del Estado son los mismos que la producción del Derecho.

---

[31] *Ibidem,* p. 123.
[32] Weber, Max, *El político y el científico,* trad. de Martha Johannsen Rojas, México, Colofón, 2009, pp. 8 y 9.
[33] Kelsen, Hans, *Compendio de teoría general del estado,* trad. de Luis Recaséns Siches y Justino de Azcárate, México, Colofón, 2007, pp. 107 y 108.

Por otro lado, el citado profesor Porrúa Pérez, define al Estado desde un punto de vista jurídico señalando que: “El Estado una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes”.[34] Dicho autor distingue una sociedad humana, un territorio, un poder, un orden jurídico, y una teleología, como elementos del Estado; así como una soberanía, una personalidad jurídica y una sumisión al derecho como características del Estado.

1.5. Elementos que integran el Estado

Con excepción del jurista H. Kelsen, es común que los teóricos del Estado, examinen los conceptos de comunidad humana, territorio, poder, orden jurídico, finalidad, fines y justificación del Estado, como partes integrantes del Estado, pues para ellos no existe identidad entre Estado y Derecho, al considerar que éste es una parte de aquél, de lo contrario se confundiría la parte con el todo. Por tanto, se tratará de exponer brevemente cada uno de ellos, a fin de tener un panorama completo de la conformación del Estado.

El elemento *humano* es uno de los más importantes que conforman un Estado, pues como se ha visto, el Estado surge precisamente por la necesidad natural de las personas para vivir en sociedad, no se concibe, como decía Aristóteles, a un ser humano fuera de la comunidad; porque es dentro de ésta donde el ser humano adquiere la calidad de persona. De ahí que algunos teóricos tengan a la comunidad humana como un elemento previo al Estado. Otra evidencia de la importancia del elemento humano es que en todos los debates de las sociedades políticas aparecen siempre las categorías de gobernantes y gobernados, quienes tienen la calidad de personas aunque muchas veces no les fue reconocida a todas las personas.[35]

[34] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.* nota 23, p. 198.
[35] *Ibidem,* p. 200.

Es interesante la definición de comunidad estatal que al respecto proporciona el autor alemán Zippelius, quien dice:

> La comunidad estatal es un conjunto de seres humanos, cuya conducta se coordina en forma específica: en términos generales, la comunidad se configura como una estructura de conducta orientada con sentido y la comunidad estatal, en particular, se constituye como un estructura de acción, jurídicamente organizada…Esta acepción del Estado se aproxima a uno de los significados originarios del término *status,* que designa una situación (estado), una determinada 'constitución' de la convivencia.[36]

Como se puede observar, el citado autor, identifica el elemento humano con el mismo Estado, lo cual quiere decir que sin los seres humanos no puede existir el Estado. De ahí que muchos lo consideren la parte más importante de la estructura estatal, cuya actividad debe estar encaminada a regular y proteger a las personas sujetas al orden jurídico del Estado, lo cual deben hacer a través del reconocimiento de una serie de derechos mínimos que protejan la dignidad de todos los ciudadanos, sobre todo a las minorías que muchas veces no tienen representación en los órganos de gobierno.

Hans Kelsen, para quien el Estado es el propio orden jurídico, expone que la población no es más que el ámbito personal de validez de la norma. Aduce el jurista vienés que el problema relativo al ámbito personal de validez de la norma fue conocido en la antigüedad con el nombre de *pueblo del Estado,* que es un error considerar que el Estado está formado por una cantidad de seres humanos, pues "El orden estatal o jurídico no comprende o abarca al hombre *entero* ni al hombre en cuanto a tal, sino únicamente *algunos actos singulares* del mismo, determinadas acciones y omisiones".[37] Así, la concepción del citado autor es totalmente positivista pues prescinde del hombre desde el punto de vista sociológico, y toma sólo en consideración el aspecto formal, sólo los actos de éste que se encuentran regulados por el ordenamiento jurídico. Sin embargo, el orden jurídico también

[36] Zippelius, Rinhold, *Teoría general del estado,* 4ª ed., trad. de Héctor Fix-Fierro, México, Porrúa-UNAM, 2002, p. 47.
[37] Kelsen, Hans, *op. cit.* Nota 11, p. 155.

debe ser valorativo y no solamente formal, dada la gran diversidad de personas y grupos con intereses y cultura distintos.

El otro elemento del Estado lo constituye el *territorio* en el cual se encuentra establecida la sociedad humana y donde el Estado ejerce su poder de *imperium*. Al territorio también suele denominársele *patria,* derivada del vocablo *patrum* (padre). Comprende además de la superficie terrestre, el subsuelo, la atmósfera, el mar territorial y la plataforma continental.[38]

Si el territorio se concibe como simplemente una *cosa,* es evidentemente que precede a la formación del Estado, pues las sociedades humanas ocuparon los suelos que mejor les proveían de medios materiales para subsistir, sin que aún tuvieran idea de las sociedades políticas. Así, algunos doctrinarios consideran que el territorio no es un elemento esencial del Estado, sino sólo un auxiliar de su existencia, de tal forma que puede dejar de existir el Estado, pero el territorio no; más aún, puede dejar de existir la comunidad, y el territorio por ser parte de la propia naturaleza, no deja de existir.

Sin embargo, R. Zippelius, considera que sí constituye un elemento esencial del Estado, pues constituye los límites donde el Estado ejerce su poder soberano. El citado autor dice: "Un elemento de referencia, esencial para la unidad de una asociación de dominación es, en el moderno Estado territorial, precisamente su territorio, como el espacio dentro del cual pueden ejercerse las facultades de regulación de esta asociación, es decir, el Estado moderno es una 'corporación territorial'".[39] Lo cual se considera acertado, pues el territorio no puede ser visto como un simple hecho natural, en virtud de que una vez que cuando dicho espacio físico ha dado lugar a la formación de un Estado, necesariamente forma parte intrínseca de éste, formando una unidad política. Respecto a la extensión del territorio dice el autor consultado que: "El territorio no es bi sino tridimensional, no

[38] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.* nota 34, p. 200.
[39] Zippelius, Reihhold, *op. cit.* Nota 13, p. 80.

es un plano sino un cuerpo que se extiende en el espacio hacía arriba y debajo de la superficie terrestre".[40]

Por su parte, el jurista, H. Kelsen, dice el territorio no es más que el ámbito espacial de validez del ordenamiento jurídico, quien considera que el territorio no es una superficie sino un espacio *tridimensional* pues el Estado domina también el espacio que existe por encima y por debajo de la superficie normalmente llamada territorio, de ahí que se deba considerar al territorio como un espacio en forma cónica cuyas vértices se encuentran en el punto central de la Tierra, en tanto que hacía arriba no existe ningún límite normativo.[41]

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 42, establece lo que comprende el territorio nacional, tanto en la superficie territorial como los mares e islas; asimismo, refiere como parte del Estado el espacio situado sobre el territorio nacional con la extensión que establezca el derecho internacional.

Un elemento más del Estado lo es el *poder público,* -para el presente estudio el más importante- el cual ha sido causa de una gran cantidad de conflictos, desde las sociedades políticas primitivas, dado que se trata de la dominación de unos hombres sobre otros, como lo señaló Max Weber, para quien existen tres tipos para justificar la dominación: la costumbre, el carisma y la legitimidad.[42] Así, el poder se ejerce de acuerdo con la tradición de un pueblo quien por respeto al gobernante obedece sus órdenes; también la autoridad se ejerce por la gracia o el carisma de la persona del líder, quien tiene cualidades de héroe o caudillo; finalmente, la autoridad legitimada se encuentra respaldada por el ordenamiento jurídico como la dominación que ejerce el servidor público.

Por su parte, el iuspositivista H. Kelsen, opina que: "El Estado no es un hombre o muchos hombres que están bajo un poder ordenado: es un *orden,* bajo cuyo poder están los hombres. Y este poder no es otra cosa sino la *vigencia de*

[40] *Ibidem,* p. 84.
[41] Kelsen, Hans, *op. cit.* Nota 14, p. 151.
[42] Weber, Max, *op. cit.* Nota 10, pp. 9 y 10.

este orden, que es un ordenamiento jurídico".[43] Para el citado jurista austriaco, el poder del Estado no es más que el ámbito temporal de la norma, la cual se encuentran obligados a cumplir forzosamente los destinatarios de la misma.

Se puede observar que lo sustentado por el autor de la *teoría pura del derecho* coincide con la idea del sociólogo alemán, Max Weber, en el sentido de que la autoridad se puede ejercer por medio de la legitimación respaldada en un ordenamiento jurídico. Por tanto, al estar regulado el poder por una norma, las autoridades se deben ceñir a lo establecido por la misma; la cual en un Estado de derecho democrático, debe estar encaminada a la protección de los derechos de los ciudadanos. De ahí que el poder del Estado se encuentre limitado por los derechos fundamentales de las personas reconocidos en la constitución y los tratados internacionales.

Ahora bien, es natural del ser humano tener ciertas inclinaciones al abuso del poder, recuérdese a Maquiavelo quien en su libro *El Principe* sostuvo que una vez obtenido el poder, éste se debe conservar por todos los medios de los cuales pueda disponer con independencia de que sean lícitos o no, pues el fin justifica los medios; entonces, de acuerdo a esta idea si la finalidad es mantenerse en el poder, el exceso de poder no importa siempre y cuando sirva para conservarlo. No obstante que el referido libro fue escrito en el siglo XVI, en los tiempos modernos no es difícil encontrar gobernantes que buscan a toda costa el poder por el poder, olvidándose que de los fines que debe cumplir cuando se le otorga el poder por parte del pueblo.[44]

De ahí que uno de los tópicos de los actuales Estados modernos sea precisamente, cómo evitar los excesos de poder. En ese contexto, se han ideado controles políticos y jurisdiccionales. Los primeros, normalmente son puestos en la propia constitución de aplicación inmediata, por ejemplo, la distribución en varios órganos, para que mutuamente vigilen sus actuaciones, lo que es conocido como *checks and balance* (frenos y contrapesos). Así, en los Estados modernos el poder

[43] Kelsen, Hans, *op. cit.* Nota 17, pp. 133 y 134.
[44] Maquiavelo, Nicolás, *op. cit.,* nota 25, p. 33.

no recae en un solo órgano, pues de acuerdo con las ideas de Montesquieu, es necesario que se divida en un poder legislativo, ejecutivo y judicial. Por otra parte, los controles jurisdiccionales al desvío o exceso de poder son ejercidos por el Poder Judicial, a través de una resolución o sentencia.[45]

En la carta fundamental mexicana dicha división se encuentra consignada en el artículo 49. Sin embargo, así como el poder sirve al Estado para cumplir con el establecimiento de la paz de los ciudadanos, también puede utilizar dicho poder para oprimir al pueblo, con decisiones arbitrarias, conocidas como desvío de poder. En opinión de Zippelius, "Una Estado que tiene el poder para proteger eficazmente a su ciudadanos, lo tiene también para oprimirlos".[46]

A estos tres elementos del Estado, *sociedad humana, territorio y poder,* el alemán Häberle, añade como cuarto elemento propio de un Estado constitucional, la cultura del pueblo; señala que el territorio del Estado es territorio culturalmente formado, un espacio cultural, en el cual los individuos se identifican como grupo y como personas históricamente determinadas. El territorio se convierte en espacio, el ambiente y naturaleza de la cultura, se presenta como base espacial para la realización de los valores esenciales de la constitución.[47]

1.6. El origen, justificación y fines del Estado

En el presente apartado se trata de explicar brevemente desde cuando nace el Estado con las características del actual Estado moderno, no del nacimiento de las primeras comunidades políticas, que si bien, tienen características propias de un Estado, no pueden ser consideradas como sociedades estamentales.

[45] Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción al estudio de la defensa de la constitución,* 2ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1998, Pp. 27 y 55.
[46] Zippelius, Reinhold, *op. cit.,* Nota 15, p. 53.
[47] Häberle, Peter, *El estado constitucional,* p. 21-25.

A decir del autor R. Zippelius, los intentos por buscar el origen del Estado, ha dado como resultado cuatro teorías que lo tratan de explicar, a saber: la teoría patriarcal, contractual, patrimonial y del poder.

Conforme a la teoría patriarcal, las asociaciones de dominación surgieron en el seno de la familia (gens, curias, tribus, clanes, fatrias, etc) en la cual el jefe o padre de esa familia tenía el control y mando. La autoridad del padre de familia recayó posteriormente al jefe del grupo político. Lo cual dio motivo para que en la era moderna se considerara al monarca como el padre de los súbditos, incluso a que mencionara a Adán como el primer padre de todas las organizaciones. [48]

Por otro lado la teoría contractual atribuye el origen del Estado, por el acuerdo de voluntades, mediante pactos o alianzas efectuadas entre la persona o grupos de personas que se ponen de acuerdo para formar una organización política. El citado autor refiere la alianza hecha por David con las tribus de Israel antes de que fuera elegido rey; así como a los convenidos de plantación celebrados entre los puritanos de las trece colonias que se establecieron en América en el siglo XVII. Posteriormente, de manera mejor desarrollada, Juan Jacobo Rousseau, en su libro *El Contrato Social,* sienta las bases para justificar la existencia del Estado moderno, mediante un pacto social conforme al cual cada asociado enajena a favor de toda la comunidad todos sus derechos, para que esos derechos sean protegidos.[49]

Por otra parte, la teoría *patrimonialista,* dice el autor consultado, aparece durante la época del feudalismo, según la cual el soberano era amo y señor del territorio sobre el cual ejercía su poder. Se trataba de un sistema en el que el rey tenía la nuda propiedad del suelo, mientras que los siervos eran considerados sólo accesorios de la tierra.[50]

Finalmente, para los teóricos que aluden al poder como causa del surgimiento del Estado, se dio por la supremacía del más fuerte en la comunidad,

[48] Zippelius, Reinhold, *op. cit.,* Nota 20, pp. 101-107.
[49] *Idem.*
[50] *Idem.*

del cual sólo el dominante era el beneficiario. De igual manera pensaban Carlos Marx y Federico Engels, para quienes el Estado es sólo un instrumento de opresión en manos de la clase dominante para explotar al trabajador asalariado.[51]

En relación con la *justificación* del Estado, para el profesor Porrúa Pérez, implica responder a la pregunta ¿por qué debe existir el Estado?. Y señala que durante la Edad Median se trató de justificarlo a través de los postulados de la Religión cristiana, señalando que el Estado es obra de Dios, pues para Santo Tomás, no existía poder si no provenía de Dios.[52] Sin embargo, para el autor de origen alemán, R. Zippelius, la justificación del Estado no es más que su legitimación, y señala que la justificación del Estado consiste en demostrar que éste es racional y moralmente necesario, o por lo menos legítimo.[53] En ese sentido el Estado debe alcanzar fines superiores a las restricciones que impone a sus gobernados, fines tales como el orden y la paz, así como la protección del desarrollo de la personalidad. De este modo, el Estado debe ser capaz de garantizar que las relaciones entre los distintos sectores de la sociedad, se lleven a cabo en forma pacífica, tutelando sus derechos políticos para la participación en los destinos del la sociedad política.

De lo anterior se desprende que la justificación del Estado se encuentra estrechamente relacionada con los *fines* que debe alcanzar, que se traduce en el *bien común* y el bien público. El bien común perseguido por el Estado es el bien público. El bien público es el que concierne a la masa de todos los individuos y de todos los grupos; no sólo comprende a la generación presente, sino incluso a las venideras. El estado debe buscar la justicia distributiva, es decir, la justicia social, beneficiar a todo el conjunto de personas ya sea en su individualidad o en asociación con otros, lo cual no es otra cosa que el bien común.

[51] *Idem.*
[52] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.,* nota 12, pp. 423.
[53] Zippelius, Reinhold, *op. cit.,* nota 22, pp. 107-118.

1.7. Tipos de Estado

Por la complejidad de la estructura de las sociedades estamentales, los doctrinarios no han hecho una clasificación más o menos unánime de los Estados, por tanto, depende del criterio que tome cierta doctrina para distinguir unos Estados de otros y así proponer una clasificación. Al respecto, Reinhold Zippelius, opina que para superar la dificultad de plantear un tipología de Estados ello es posible tomando como criterio algunas de sus características comunes de toda organización política; por lo que, para autor en cita, ese criterio es el de *dominación* que en toda sociedad política aparece como rasgo distintivo, por tanto, dependerá de la forma en cómo se encuentre distribuido el poder para categorizar los Estado[54]. De la misma idea es el alemán H. Heller, quien dice que "La manera como se distribuyen el poder del Estado determina la forma del mismo.", y señala como formas fundamentales la democracia y la autocracia.[55] Como se puede ver, ambos autores coinciden en que las formas de Estado se encuentran en relación directa con las formas de gobierno, los cuales se forman de acuerdo a los intereses comunes de toda la sociedad humana.

Por su parte, Zippelius considera que la clasificación más moderna es la que distingue entre repúblicas y principados, de acuerdo con la idea de Maquiavelo. La república, dice el autor, puede entenderse como la falta de un jefe político perteneciente a una dinastía, o bien, el Estado que se encuentra comprometido con el bien común y sometido al orden jurídico. Y de éstas surgen otros tipos como las democracias directas y democracias representativas.[56]

Por otra parte, en las monarquías o principados, la supremacía del poder se encuentra en manos de un solo individuo. Dichas gobiernos pueden adoptar la forma de una monarquía absoluta, siendo el mejor ejemplo el reinado de Luis XIV; en este tipo de gobierno el poder se adquiere por herencia. Otra forma de

[54] *Ibidem,* pp. 147-150.
[55] Heller, Hermman, *op. cit.,* nota 5, p. 313.
[56] Zippelius, Reinhold, *op. cit.,* nota 53, p. 153.

monarquía lo es el *absolutismo ilustrado*, en el cual el poder del gobernante se encuentra limitado por un compromiso de carácter ético.[57]

La monarquía constitucional surge a principios del siglo XIX, después de la Revolución Francesa de 1789. A diferencia de la monarquía parlamentaria, la monarquía constitucional se distingue por la autolimitación del monarca mediante el ordenamiento jurídico cuya base es un documento jurídico denominado constitución. En este tipo de gobierno el rey es el jefe máximo, pero el poder lo ejerce conforme al orden jurídico que le es impuesto.[58]

Otro tipo de monocracias, dice Zippelius, son las dictaduras, el poder recae en una sola persona comúnmente llamada *dictador;* quien "ejerce sus facultades de propia autoridad y no por delegación temporal". El claro ejemplo de un dictador lo es Adolfo Hitler, quien ha sido uno de los más despiadados gobernantes violador de derechos humanos. [59]

Para el autor consultado, la *oligarquía* es otro tipo de Estado, en las cuales la supremacía de competencias no se halla en manos de un solo individuo sino en un sector dominante, como sucede en los gobiernos aristocráticos. De ahí que la forma en que se combate este tipo de gobiernos sea apelando a la igualdad y libertad, para derrumbar las estructuras de poder con el fin de conseguir el poder.[60]

Otro criterio para hacer una categoría de Estados, lo es dependiendo de qué tanto el poder se encuentra extendido o limitado. Así para Zippelius, los tipos fundamentales de estado en contraposición son: los Estados totalitarios y liberales.[61] Para ello se deberá tomar en cuenta los ámbitos de vida que regula el estado, o bien, se deja en plena libertad a los gobernados para que desarrollen su vida de acuerdo a sus intereses individuales. En ese sentido, el Estado totalitario busca regular toda la vida de la comunidad; mientras que el Estado liberal, opuesto al totalitario, se sostiene que la vida de los súbditos no es asunto del Estado, no

[57] *Idem.*
[58] *Idem.*
[59] *Ibidem,* p. 157.
[60] *Ibidem,* p. 117.
[61] *Ibidem,* p. 265.

debe reglamentar la vida económica, sólo le corresponde garantizar la seguridad y la propiedad de los ciudadanos, y dejar libre (*Laisez faire, laissez passer),* la iniciativa de cada quien.

Por último, se puede decir que otro tipo de estado lo es el Federal, el cual actualmente rige la vida política de muchos países. Debido a que México tiene esta forma de gobierno, se señalarán sus características cuando se vea lo concerniente al Estado mexicano.

1.7.1. El Estado Constitucional de Derecho

El Estado Constitucional de derecho se caracteriza por el reconocimiento de ciertos derechos fundamentales reconocidos por el Estado a favor de los gobernados, los cuales pueden ser oponibles a dicho Estado; por tanto, esos derechos constituyen zonas intocables por los órganos políticos, de ahí que se trate de un poder limitado; lo cual conduce a la necesaria división de poderes. Dentro de un Estado de Derecho los ciudadanos pueden exigir a aquél el respeto de sus derechos como individuo. Por otra parte, la existencia de esos derechos fundamentales y culturales reconocidos u otorgados por el Estado, se encuentran consagrados en un texto constitucional los cuales constituyen límites al poder por no ser susceptibles de ser tocados por las decisiones políticas de los gobernantes.[62]

El Estado de derecho nace en Europa, con la famosa Declaración Francesa de los Derecho del Hombre y del Ciudadano de 1789, en la que se estableció un tipo de gobierno en el cual el Estado no debía intervenir, sino dejar a los gobernados la completa libertad en todos los aspectos; al Estado solo le era lícito intervenir para asegurar a favor de los ciudadanos los derechos de libertad, seguridad jurídica, propiedad e igualdad. Aunque se trató de un régimen de corte liberal y monárquico, el soberano ya no poseía los poderes que antes había tenido en sus manos, pues su intervención en la vida social era mínima, debido al establecimiento de la clásica división de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial, es

[62] Martínez Martínez, Faustino, *op. cit.,* nota 5, p. 364 y 365.

decir, ahora el poder se encontraba dividió en forma tripartita, según la teoría de Montesquieu.[63]

En efecto, la Revolución Francesa es el punto de partida del Estado Constitucional de derecho, en la cual aparece el poder divido en tres órganos fundamentales: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de acuerdo con las ideas de Montesquieu. En esta forma de gobierno, ya no es el soberano quien detenta el poder y decide los destinos de la nación, porque conforme a la división de poderes existe un órgano encargado de hacer las leyes (legislativo), un órgano de ejecutar y hacer cumplir esas leyes (Ejecutivo), y un órgano encargado de aplicar las leyes en caso de controversia (Judicial).[64]

En América, es ejemplo de Estado Constitucional de derecho creado por la Constitución de 17 de septiembre de 1787 de los Estados Unidos de Norte América, quien al lograr su independencia el 4 de julio de 1776 respecto del reino inglés, supo confeccionar un tipo de Estado de derecho, en el que también se implantó la clásica división de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial y un catálogo de derechos fundamentales que si bien no fueron puestos en la constitución, posteriormente lo hicieron mediante enmiendas a dicho texto constitucional.[65]

1.7.2. El Estado social de derecho

Debido a la crisis que provocó el Estado liberal burgués, se tuvo que contrarrestar los efectos de desigualdad social y la inequitativa distribución de la riqueza. Una forma de apalear esa injusticia social, fue el diseñó del Estado Constitucional Democrático, que al igual que el Estado de Derecho, ciñen su actividad en la ley; sin embargo, difieren en el sentido de que, a éste sólo le interesa la ley como la máxima voluntad del pueblo, mientras que al Estado Constitucional Democrático, no sólo le interesa la ley, sino que además el contenido de dicha ley encuentre su

[63] *Ibidem,* pp. 367-375.
[64] *Idem.*
[65] *Idem.*

justificación en la dignidad humana y en la participación de todos los ciudadanos en las cuestiones políticas que tengan que ver con el destino de la nación. El estado constitucional pretende eliminar todo dominio de la fuerza y la arbitrariedad; y fundarse sobre la libertad y la igualdad. [66]

Recuérdese que es a partir de la segunda posguerra cuando los Estado reconocieron como principios fundamentales en sus Constituciones la protección a los derechos humanos, los cuales una vez reconocidos no pueden reducidos, sino sólo ampliados, lo cual no implica un menoscabo o restricción a la actividad del legislador en el sentido de que éste no puede quitar un derecho ya reconocido constitucionalmente, pues su actividad legislativa se encuentra sometida también a las normas constitucionales elaboradas por poder constituyente, es decir, anterior a los poderes constituidos.

Sobre el tema el jurista Rodolfo Arango, opina que: **"***Cuando la jurisdicción constitucional interviene para proteger los derechos fundamentales de los grupos de personas mencionados no sólo no desconoce el principio democrático, sino que, por el contrario, contribuye a la realización de una democracia social y una democratización de la sociedad que, sin esperar las resultas de una revolución, debe atemperar los avances de los circuitos del poder burocrático y del dinero*".[67]

Por tanto, en el estado constitucional se prohíbe la arbitrariedad y las decisiones por grupos reducidos que detentan el poder público. La arbitrariedad de una acción se presenta cuando se decide sobre la base de la voluntad de quien la realiza, sin tomar en considerar otras opiniones. De ahí que el Estado Constitucional pretenda el ejercicio razonable del poder público a través del orden jurídico.

---

[66] Arango, Rodolfo, "Constitucionalismo social latinoamericano" en Von Bogdandy, Armin et al., (coords), *La justicia constitucional y su internacionalización,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, t. I, p. 12. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/2.pdf

[67] *Idem.*

1.8. La constitución como límite al poder del Estado

El origen de las constituciones se remonta hasta los tiempos antiguos, si bien no se tenía la misma concepción que se tiene ahora, en esa época ya se hablaba de constitución. Recuérdese que Aristóteles hizo un estudio de más de cien Constituciones de su tiempo, para dar a su ciudad de Atenas la mejor constitución. Así que se puede decir que fueron los griegos los que hablaron por primera vez de constitución. Por otro lado, se debe precisar que el estudio de la constitución es un tema específico de la Teoría General del Estado, que es abordado por el Derecho Constitucional, por lo que el análisis de ésta implica forzosamente referirnos al Estado constitucional, como la comunidad política cuyas relaciones se encuentran reguladas en un texto constitucional. A continuación, lo relativo a la constitución.[68]

En relación con el ***concepto de constitución****, c*uando se hace la pregunta de qué es una constitución, los que tratan de dar un concepto lo primero que viene a la mente es que se trata de un documento, o sea, de un papel en el que se encuentran inscritos una serie de artículos que establecen una serie de conductas tanto para los órganos de gobierno como para los ciudadanos. En efecto, desde la escuela primaria los profesores han mostrado que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es aquél bello documento que fue redactado por el primer jefe del ejército constitucionalista Venustiano Carranza, en el año de 1917. También se enseña que se debe quererla tanto como a los padres porque es un símbolo de unidad nacional, a tal grado que dicha visión puede convertir en un mito, como lo señala Rafael Segovia, en la siguiente forma: "…Una vez más, los niños mexicanos aceptan el mito unitario. Los mexicanos, a pesar de que unos son ricos y otros pobres, están unidos…".[69]

Entonces, se puede decir que la concepción que se tiene de la constitución mexicana, es de que se trata de un documento que da unidad a los mexicanos por ser la ley suprema, de ahí las diversas denominaciones: Carta Magna, Ley Suprema, Código Supremo, entre otras.

---

[68] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.,* nota 52, p. 32

[69] Segobia Rafael, *La politización del niño mexicano,* El Colegio de México, 1993, p. 100.

Por otro lado, el destacado jurista del positivismo, Hans Kelsen, considera la constitución como una norma creadora de leyes al decir que: "Por término 'constitución', en el sentido material más amplio de la palabra, hay que entender una norma o un conjunto de normas que regulan la creación de las normas jurídicas de grado superior, y, en particular, la creación de las normas generales, llamadas 'leyes'".[70] El citado autor, desde un punto de vista meramente formal, define a la constitución como norma que fundamenta la creación de todo el ordenamiento jurídico.

Como se ve, el concepto de constitución no es unívoco, sino por el contrario, puede tener tantas acepciones dependiendo desde el punto de vista que se enfoque. Sin embargo, para el propósito del presente trabajo, se considera que si se quiere ser mas objetivos al definir el concepto de constitución, es decir, si se quiere llegar a la esencia de una constitución, necesario es hacer referencia a cómo se construye o confecciona de manera interna una constitución, pues si se queda con la idea de que la constitución es sólo una hoja de papel, esto no arroja realmente el concepto al que se quiere llegar, por lo que la visión sería muy parcial. Sentado lo anterior, para arribar al concepto de constitución, se debe tomar *prima facie* como punto de partida la teoría constitucional elaborada por el jurista y político alemán Ferdinand Lasalle, la cual resume su teoría de la siguiente forma:

> … en esencia, la Constitución de un país: (es) la suma de los factores reales de poder que rigen en ese país.
>
> ……..
>
> Se toman estos factores reales de poder, se extienden en una hoja de papel, se les da expresión escrita, y a partir de este momento, incorporados a un papel, ya no son simples factores reales de poder sino que se han erigido en derecho, en instituciones jurídicas, y quien atente contra ellos atenta contra la ley, y es castigado. [71]

Para el autor citado, una constitución no es solo una hoja de papel, concepción propia de un jurista positivista, sino que una verdadera constitución, en su sentido

[70] Kelsen Hans, *op. cit.,* Nota 19, p. 191.
[71] Lasalle Ferdinand, *¿Qué es una constitución?,* Grupo Editorial Tomo, S.A. de C.V., México 2009, p. 59.

real, es aquélla en la que convergen los factores reales de poder, es decir, aquellos organismos o entes que impactan sustancialmente en el poder político de un país, tales como el soberano de un país absolutista, el ejército, la clase noble, los banqueros, los empresarios, los artesanos, la conciencia colectiva y la cultura en general. Una constitución real será aquella que contenga prerrogativas de cada uno de estos factores reales de poder, pues cuando se deja de proteger los intereses de alguno de ellos, vienen entonces las convulsiones que pueden terminar en revoluciones internas. Por tanto, una constitución que no atienda a las verdaderas necesidades una población constituida en una nación, deja de tener valor real y se convierte en una simple hoja de papel, que no sirve más que para proteger interés propios de unas cuantas personas.[72]

De lo anterior se puede concluir que no hace falta la expedición de un documento para considerar que un pueblo o nación tiene constitución, pues más que eso lo que realmente debe haber es una salvaguarda de los intereses y necesidades de las distintas clases sociales que cohabitan un territorio llamado pueblo, o nación en su acepción moderna. De tal forma que una constitución que oprime a una parte de la sociedad y a la otra le otorga prerrogativas en detrimentos de aquélla, se está ante un seudoconstitucionalismo, como bien lo señala el autor citado."…El seudo-constitucionalismo no es, por tanto…, una conquista del pueblo, sino, por el contrario, un triunfo del absolutismo, con el cual consigue éste mantener su régimen el mayor tiempo posible…";[73] el cual pretende resolver todos los problemas jurídicos que se susciten en la relación gobierno gobernado.

Es decir, la constitución de un pueblo que no responde a la verdadera realidad de éste, se deja en manos de los propios órganos creados por la constitución, la resolución de los conflictos posteriores a la emisión de la constitución, lo cual no puede ser aceptado así de sencillo pues si son muchos los problemas que surgen después de creada la Carga Magna, esto quiere decir que dicho documento supremo no fue creado atendiendo a los factores reales de poder,

[72] *Idem.*
[73] Lasalle Ferdinand, *op. cit.,* nota 71, p. 122.

es decir, a los intereses de la totalidad de la población; por tanto, se corre el riesgo de que esa nación viva sin una verdadera constitución, sino bajo un seudoconstitucionalismo.

En ese contexto, el tema de los impuestos es tan antiguo como las propias sociedades, pues los grupos primitivos los tributos se imponían por el grupo vencedor al vencido, los cuales consistían en entregar tributos en especie, era pues una forma de dominación.[74] Recuérdese que el pago excesivo de tributos por parte de los grupos dominados por el Imperio Azteca fue causa de múltiples batallas.[75] También se debe recordar que el motivo principal que originó el inicio de la independencia de las trece colonias de Norte América fue precisamente el pago excesivo de impuestos que debía entregar a la corona inglesa. En la época colonial, a la Nueva España le eran cobrados tributos tanto en dinero como en especie en detrimento de su economía pues además se le prohibía el comercio con otras naciones que no fuera España.[76]

La imposición de los impuestos cuyo objeto es la recaudación de dinero o especies, también ha evolucionado a través del tiempo, por ejemplo, en los gobiernos absolutista será el rey el que determine el *cuantum* de la cantidad que se debe pagar por concepto de impuestos, en un gobierno republicano sería el poder legislativo el que determine la clase de contribuciones y los parámetros para su pago. A este respecto, señala el autor consultado lo siguiente: "… en la Edad Media el pueblo bajo era, en realidad, tan impotente, que se le podía gravar con toda suerte de tributos y gabelas, a gusto y antojo del legislador…".[77] Lo anterior, confirma que en la historia de los pueblos siempre ha existido la imposición de cargas tributarias a favor del Estado, y que esa imposición no siempre ha sido justa, sino muchas veces arbitraria e injusta.

---

[74] Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano,* 12ª ed., México, Cárdenas editor y distribuidor, 2000, pp. 3 y 4.
[75] *Ibidem,* p. 7 y 8.
[76] *Ibidem,* pp. 18-21
[77] Lasalle Ferdinand, *op. cit.,* nota 73, p. 67.

Se puede concluir que una constitución no es más que la forma real en que conviven los distintos grupos sociales que conforman una nación, quienes por su condición social pueden tener interés no solo comunes sino incluso antagónicos, y que por tanto, requieren que se les reconozca su forma de vida aún y cuando se trate de grupos minoritarios; todo lo cual queda consignado en un documento supremo que es respetado por toda la sociedad en la cual rige dicho documento por ser la Ley Suprema.

Por otra parte, de acuerdo a la teoría clásica constitucional, existen diversos *tipos de constitución,* una primera clasificación de las constituciones es la división entre constituciones rígidas y flexibles. La primera, a decir del maestro Tena Ramírez, se da cuando se establece un procedimiento agravado para su modificación, es decir, para reformar la constitución se requiere de un procedimiento legislativo con votación calificada en la cual participan los tres poderes y los poderes legislativos de las entidades federativas en un Estado federado. Por el contrario, una constitución será flexible cuando para su modificación no se requiera ningún acto formal riguroso, bastando solo la voluntad de los legisladores para llevar a cabo dicha modificación.

Al respecto, el maestro Tena Ramírez, señala:

> La rigidez de una Constitución proviene, por tanto, de que ningún poder constituido –especialmente legislativo- puede tocar la Constitución: la flexibilidad consiste en que la Constitución puede ser modificada por el poder legislativo… La rigidez de la Constitución encuentra su complemento en la forma escrita.[78]

En efecto, cuando se trata de una constitución rígida, cuando ésta es emitida por el poder constituyente, el poder constituido (órganos creados por el constituyente) no puede tocar la constitución a menos que cumpla con el procedimiento, señalado para tal efecto. Un ejemplo de constitución flexible lo es Inglaterra, y de constitución rígida la de Estados Unidos de América y México.

[78] Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano,* 30ª ed., Porrúa, México, 1996, p. 13.

En el ordenamiento mexicano el artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la rigidez del texto constitucional al señalar que “La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerden las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados.”

No obstante que el citado precepto establece la posibilidad de la constitución pueda ser modificada, se debe tener en consideración que en tratándose de las disposiciones que establecen normas relativas a los derechos humanos, éstas no pueden derogadas o reducidas, de tal forma que solo es posible la ampliación de las mismas.

Otra forma de clasificación de las constituciones, a decir del jurista Tena Ramírez, son aquellas que son divididas en: materiales y formales. Será una constitución material aquella que contiene un conjunto de normas destinas a organizar la propia estructura de los órganos políticos, la relación entre ellos, la forma de designación de su funcionarios, la relación entre esos órganos y los particulares, los derechos fundamentales de éstos, la posición del gobernado frente al Estado y los fines de éste; así como los procedimientos de creación de normas. En la constitución actual mexicana, se establece un catálogo de prerrogativas denominada *derechos humanos* (antes de la reforma de 10 de junio de 2011 *Garantías Individuales)*.

Se estará en presencia de una constitución *formal* cuando ésta conste en un documento solemne constitucional que solo puede ser modificado mediante un procedimiento formal. Al respecto, Tena Ramírez, citando a Kelsen, señala: “… *La constitución en sentido material –dice Kelsen- es cierto documento solemne, un conjunto de normas jurídicas que sólo pueden ser modificadas mediante la*

observancia de prescripciones especiales, cuyo objeto es dificultar la modificación de tales normas."[79]

Finalmente las constituciones pueden ser escritas o no escritas. Será escrita cuando conste en un documento formal como la de México, y no escrita cuando se trata de normas derivadas de la costumbre del pueblo para la cual rige, por ejemplo, la constitución inglesa.

1.9. La vida constitucional de México

Después de concluidos casi cuatrocientos años de dominación española, México comenzó su vida constitucional a partir de su independencia lograda en 1821. No obstante la emancipación de México los problemas no terminaron ahí, pues ahora se tenía que estructurar la forma del Estado mexicano, para lo cual no se tenía mucha experiencia dado el sometimiento en que estuvieron los mexicanos durante la época colonial. El único camino que le quedó fue adoptar las experiencias de otros países, esencialmente de la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 y de la Revolución Francesa de 1879. Lo cual no constituyó la panacea a los conflictos, pues durante toda la vida independiente de México, se han promulgado diversos documentos fundamentales que reflejan los ajustes y desajustes a las estructuras política, social y económica del Estado. A continuación ser hará una breve reseña de los que se consideran más importantes.[80]

Después de consumada la independencia de México (1821), ha tenidos diversos documentos fundamentales, debido principalmente a los problemas de inestabilidad política y social, en virtud de que después de su separación de España, ahora debía organizar políticamente al país, es decir, los insurgentes debían decidir qué tipo de gobierno era el que más convenía construir para el México independiente. Sin embargo la situación no era fácil, pues no se tenía la experiencia propia de organización política y menos social. Así, para sustituir esos

[79] *Ibidem,* p. 24.
[80] Reyes Heroles, Jesús, *El liberalismo mexicano,* 3ª ed., México, FCE, tomo I, 1982, p. 63.

inconvenientes se acudió a la experiencia ajena, principalmente a los franceses y norteamericanos, de quienes se tomaron las ideas esenciales para la construcción de un Estado para la elaboración de la primera constitución vigente en el México independiente: la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824. De los primero, adoptan el sistema de división de poderes, y de los segundos, el sistema federalista.[81]

Posteriormente, derivado de las luchas entre conservadores y liberales, aquéllos lograron imponer una constitución de corte centralista, Bases Constitucionales o también llamada Constitución de las Siete Leyes, en la que el poder político se concentró en un poder central. Aun y cuando se eliminó el sistema federal, se siguió manteniendo la división de poderes. Debido al poco éxito que tuvo esta constitución centralista y los diversos problemas que ocasionó: "… Durante el periodo del régimen centralista en el marco de las siete leyes, nuestro país vivió diversos conflictos: la pérdida de Texas, el conflicto con los franceses, además de los ya tradicionales problemas económicos…".[82] Así las cosas la clase política del país emitió un nuevo documento constitucional denominado *Las Bases Orgánicas de la República Mexicana* de 1843, en la que se mantuvo la división de poderes y siguió siendo de corte centralista.

Otro documento fundamental que forma parte importante de la historia constitucional mexicana es el *Acta Constitutiva de Reformas* de 1847, pues en él se recupera el sistema federal y además aunque no se establece un catálogo de derechos fundamentales, sí se crea el juicio de amparo como instrumento procesal para la protección de derechos por violaciones a la constitución por parte de las autoridades.[83]

La constitución de 1857 promulgada el 5 de febrero de ese año, los constituyentes mexicanos, tomaron gran influencia de los franceses y norteamericanos. Del primero de los países mencionados, se recuperaron los

[81] *Ibidem,* p. 358.
[82] Ramos Quiroz, Francisco, *El control constitucional y la Suprema Corte de Justicia,* UMSNH, México 2009, p.54.
[83] *Ibidem,* pp. 62 y 63.

principios universales de igualdad, libertad, seguridad jurídica, consignados en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789;* del segundo, se trajo el sistema de gobierno federal establecido inicialmente por las trece colonias; y de ambos países, se emuló la clásica división de poderes: ejecutivo, legislativo y judicial. En este documento por primera vez se establece un catálogo de derechos fundamentales. "…En ella quedaron establecidos los derechos del hombre, entre los que figuraron: la libertad de enseñanza, de profesión, industria o trabajo, derecho de asociación, libertad de tránsito, etcétera."[84] Además dicho juicio de amparo se hizo extensivo en contra de las leyes y actos de cualquier autoridad que violara los derechos reconocidos por la constitución.

Por último, la constitución que rige actualmente a los mexicanos es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos promulgada el 5 de febrero de 1917 por el primer jefe constitucionalista Venustiano Carranza, en la ciudad de Querétaro; derivado del movimiento revolucionario iniciado el 20 de noviembre de 1910, con el derrocamiento del general Porfirio Díaz. Lo que conviene destacar de este documento es que se confirmó el sistema de gobierno federal, la división de poderes, y se estableció en su parte dogmática un catálogo de garantías individuales; asimismo, se establecieron en los artículos 27 y 123, entre otros, las garantías sociales, en los que se pretendió atender las demandas de los grupos sociales más desprotegidos y que motivaron el movimiento armado.

1.10. Los órganos del Estado y los administrados

Las constituciones modernas, establecen por un lado, la estructura y regulación de los órganos que actuarán en representación del Estado; y por otra parte establecen la relación entre ellos y con los gobernados. Lo anterior constituye una garantía al principio de legalidad, conforme al cual las autoridades sólo pueden hacer lo que expresamente les faculta la ley; mientras que los administrados pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba. En ese sentido, la constitución señala los límites a la actuación de la autoridad.

[84] *Ibidem,* p. 65.

Francisco Porrúa Pérez, señala que la constitución política tiene dos aspectos: la que se refiere a la organización y funcionamiento del gobierno, y por otra parte, a la participación de los ciudadanos en el gobierno. La constitución social se refiere al orden social que tiene su base en las libertades individuales.[85] Aunque dichas partes no se encuentran separadas de manera tajante.

En efecto, durante mucho tiempo se consideró que las Constituciones modernas contenían una parte orgánica y otra dogmática; sin embargo, esta percepción ya no es aceptable hoy en día, toda vez que a raíz sobre todo del desarrollo creciente de los derechos humanos se ha llegado a la conclusión de que no solamente la parte dogmática contiene derechos fundamentales, sino que los mismos se pueden encontrar prácticamente en toda la constitución; y por el contrario, en la parte de derechos fundamentales se pueden encontrar normas orgánicas que obligan a las autoridades a un hacer, o no hacer.

De esa opinión es el autor Peter Häberle, al señalar en su obra *El Estado Constitucional,* que:

> Los derechos fundamentales, o algunos momentos de ellos en particular, se extienden a todas las partes del texto del documento constitucional: desde sus preámbulos, pasando por la parte relativa a los derechos fundamentales hasta la parte orgánica, con lo cual ésta, en su materia, también "crece" textualmente para "encontrarse" con las tareas del Estado, o viceversa.[86]

De ahí que la división rígida de la constitución en parte orgánica y dogmática actualmente esté en desusos, pues en los Estado constitucionales democráticos, la participación plural de todos los ciudadanos en lo individual o en grupos ha motiva que la interpretación de la constitución se haga a partir de la cultura de una sociedad, es decir, a partir de que la constitución ha sido reinterpretada por todos y cada una de las personas que conforman el Estado, han sido descubierto nuevos derechos fundamentales a partir de los ya reconocidos en la norma suprema; lo cual también trae como consecuencia la detención de nuevas obligaciones para los

[85] Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.,* nota 23*,* pp. 170 y 171.
[86] Häberle, Peter, *El estado constitucional,* trad. p. 104.

órganos del Estado en relación con la protección a los derechos mínimos del ser humano, como una limitación al poder del Estado.

De lo anterior se desprende cómo se han dividido las Constituciones modernas al hablarse de una parte dogmática y otra orgánica, la primera de las cuales contiene lo relativo a los derechos fundamentales que no pueden ser fácilmente modificables, y menos aún suprimidos; pues se trata de los derechos mínimos que debe tener toda persona humana por el simple hecho de ser persona. Mientras que la parte orgánica contiene la estructura y competencia de los órganos del Estado, sus atribuciones, las relaciones entre ellos y con los administrados; sin embargo, la línea divisoria entre las partes de la Ley Suprema se vuelve más invisible. A ese respecto el citado autor ha dicho que:

> …cada vez se interrelacionan más fuertemente, en sus elementos típicos, las partes orgánica y dogmática de la Constitución, a pesar de su separación externa ("bifurcación" de la Constitución"), pues los elementos formal-orgánicos se encuentran también en el apartado de los derechos fundamentales ("protección de los derechos fundamentales a través de la organización y el procedimiento"), pero en las normas sobre los fines del Estado se esconden también derechos públicos subjetivos (derechos sociales derivados de las cláusulas sobre el Estado social).[87]

Por tanto, el intérprete de la norma constitucional debe abrir todo el abanico constitucional que le permita conocer las normas relativas a derechos humanos, sin limitarse al apartado dogmático tradicional; en ese sentido debe hacer una interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales para llegar a las líneas divisorias que le permitan conocer un derecho fundamental de una norma orgánica del Estado.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 5 de febrero de 1917, contiene 136 artículos, la cual se pretendió dividir, como casi todas las constituciones modernas, en una parte orgánica y otra dogmática. En la doctrina tradicional, la parte orgánica contiene un conjunto de normas referidas a la organización del Estado, esto es, establece las normas de creación de los diversos órganos que componen su estructura dentro de cada uno de los poderes:

[87] *Ibidem,* p. 109.

legislativo, ejecutivo y judicial; además, se establecen las relaciones entre dichos órganos, así como las relaciones entre éstos y los gobernados. En tanto que la parte dogmática contiene un catálogo de derechos reconocidos u otorgados por el Estado a los gobernados.

Así, durante mucho tiempo se consideró que la parte dogmática de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comprendía del artículo 1° al 29, señalándose que dichos preceptos constitucionales contenían las *garantías individuales (*catálogo derechos humanos) de que gozaban todos los mexicanos; lo cual quiere decir que no se tenían como derechos fundamentales los contenidos en preceptos como el 31 fracción IV, que establece la garantía de legalidad, equidad y proporcionalidad en materia de contribuciones; el 35 que establece el derecho a votar y ser votado, el 27 que estable el derecho de propiedad privada, comunal y ejidal; el 123 que reconoce los derechos de los trabajadores; el 131 que establece la libertad del culto religioso.

Sin embargo, con la constante evolución que han tenido la doctrina de los derechos humanos, se ha llegado a conocer que los primeros 29 artículos de la Constitución Federal no contienen realmente derechos humanos. Por ejemplo, el artículo 25 establecer la rectoría económica del Estado; el 26 establece las directrices que el Estado debe observar para formular el plan nacional de desarrollo; el 28 que establece la prohibición de los monopolios, los estancos y la exención de impuestos. Dichos preceptos no contienen propiamente normas de derechos humanos, sino obligaciones del Ejecutivo para conducir los destinos del país. Especial atención merece el artículo 10 que establece el derecho de los mexicanos a poseer armas en su domicilio para su seguridad y legítima defensa con las restricciones que fije la ley. Se dice que no se trata de un derecho humano pues ningún tratado internacional refiere a la posesión de armas como derecho humano, por tratarse de un instrumento violento capaz de privar el derecho humano a la vida y a la integridad de la persona.

En conclusión, de acuerdo a la doctrina la parte dogmática de la constitución, es esa porción en la cual el constituyente dejó plasmados un catálogo

de derechos fundamentales, que hasta antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, la misma constitución les denominaba *garantías individuales* que comprendían del artículo 1° al 29; de los cuales fueron modificados el 1°, 3°, 11, 15, 18 y 29, así como el cambio a la denominación del capítulo I del título primero por *De los Derechos Humanos y sus Garantías.* Sin embargo, también se dijo que dicha división rigorista ha quedado rebasada pues en un Estado constitucional democrático las normas protectoras de derechos humanos pueden extraerse de toda la Carta Magna.

Ahora se verá cómo se reflejan en la materia fiscal, que es el tema en estudio, las normas relativas a la organización y derechos humanos contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Recuérdese que las normas orgánicas se refieren a la creación de los órganos del Estado, la relación entre éstos y los particulares; en tanto que las normas de derechos fundamentales hacen referencia al derecho de la dignidad de las personas en tanto que seres humanos.

De conformidad con el artículo 49 de la Constitución Federal, el poder de la federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales no podrán reunirse en una sola persona. Por otro lado el artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto del Estado de manera proporcional y equitativa conforme lo establezcan las *leyes.* De ello se deduce que solamente mediante ley en su aspecto formal y material[88] puede establecerse un impuesto o contribución; de aquí nace la relación jurídico tributaria.

Conforme a lo anterior, y para desenvolver esa relación jurídico tributaria, el artículo 73 fracción VII establece la facultad del Congreso de la Unión para *imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto,* de lo cual se desprende que las leyes fiscales deberán emanar exclusivamente del Poder Legislativo. Posteriormente, la relación Estado-Contribuyente también se encuentra en el artículo 89 fracción I, que establece la facultad del Ejecutivo Federal para

[88] Formal y material se refiere al principio de reserva de ley, es decir, que no puede haber tributo sin una ley que así lo establezca "nullum tributum sine lege."

promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. En ese sentido, el Ejecutivo Federal aparece como el sujeto activo de la relación tributaria, al tener la facultad de aplicar las leyes que contienen los impuestos decretados por el Congreso de la Unión, mientras que el sujeto pasivo serán todas aquellas personas que se ubiquen en el supuesto de hecho de la norma fiscal.

En materia de justicia tributaria, la constitución establece la creación de órganos jurisdiccionales que resuelvan las controversias entre el Fisco Federal y los particulares. Así, el artículo 73 fracción XXIX-H, establece la facultad del Congreso de la Unión para que expida leyes destinadas a la creación de tribunales de lo contencioso administrativo, el cual ha servido de fundamento constitucional para la creación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa – antes Tribunal Fiscal de la Federación- así como para la creación de tribunales administrativos en las entidades federativas, que conocen tanto de materia fiscal como administrativa, en el ámbito de su competencia.

El citado precepto constitucional, indica que "El Congreso tiene facultad: XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares,… estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones."

Esta parte orgánica de la constitución es esencial para el objeto del presente estudio en virtud de que se trata del fundamento constitucional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cual la norma suprema le otorga *plena autonomía para dictar sus fallos* cuando resuelva las controversias que se susciten entre las autoridades de la administración pública federal y los particulares. Por tanto, no se trata de un tribunal emanado del Poder Ejecutivo, como en un principio se consideró al no haber tenido en su origen fundamento constitucional, sino de un auténtico tribunal jurisdiccional administrativo que no se encuentra supeditado a ningún poder en específico, sino a la propia Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos; lo cual le confiere plena autonomía para resolver las controversias de manera imparcial, y por ende, con plena justicia.

En ese orden de ideas, y en cumplimiento a la exigencia de esa disposición constitucional, el legislativo expidió la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y su Reglamento, con las cuales se corrobora la existencia de dicho tribunal federal; así como la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que regula el procedimiento contencioso administrativo federal, cuya regulación se encontraba antes del 2006 en el Código Fiscal de la Federación. Los ordenamientos citados en primero término establecen la estructura orgánica y competencia de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; mientras que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, regula todo el trámite del juicio de nulidad o procedimiento contencioso federal, el cual procede contra actos de autoridad tanto en materia administrativa como tributaria.

Por otra parte, el artículo 103, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que los órganos encargados de dirimir las controversias que se susciten por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos por la constitución, serán precisamente los tribunales de la federación. En efecto, el citado numeral junto con el 107 Constitucional, regulan el juicio de amparo en sus dos modalidades: amparo directo e indirecto, los cuales constituyen los medios procesales constitucionales por excelencia, al ser resueltos por el Poder Judicial de la Federación a través de sus diversos órganos jurisdiccionales: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito.

Cabe precisar que en materia tributaria, los contribuyentes tienen a su alcance el amparo indirecto para impugnar normas o actos de autoridad que vulneren directamente preceptos de la constitución; asimismo, pueden promover demanda de amparo directo contra las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando éstas les sea adversa.

Finalmente, en un Estado de derecho, los órganos de gobierno se rigen por lo que constitucionalmente les está permitido, es decir, sólo pueden hacer aquello que la ley les ordena, mientras los gobernados pueden hacer aquello que no les está prohibido por la ley. En ese sentido, se ha visto que la constitución contiene normas que reconocen y protegen derechos humanos los cuales pueden ser ampliados pero nunca disminuidos, de ahí su denominación de parte *dogmática;* en materia fiscal esos derechos serán los límites que los órganos estatales no pueden traspasar al emitir sus actos. Por ejemplo, el poder legislativo al emitir las normas fiscales, deberá atender esos límites que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le impone, pues en caso de no atenderlos, sus normas serán contrarias a la Carta Magna, y por ende, violatorias de derechos humanos.

En relación con las disposiciones relativas a la parte dogmática de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entendida en su aspecto amplio y no sólo en sus primeros 29 artículos, que contienen normas de derechos humanos o fundamentales reconocidos por la constitución, se hará más adelante el estudio correspondiente a diversos derechos aplicables comúnmente a la materia tributaria.

1.11. Los derechos del gobernado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Los derechos de los gobernados señalados en documento fundamental pueden traducirse en las condiciones mínimas necesarias para salvaguardar la dignidad de la persona para que se encuentre en condiciones de desarrollar su personalidad física y mental.

Las constituciones pueden *otorga* o *reconocer* derechos, ello depende de la concepción que el Estado tenga respecto de los derechos humanos o fundamentales. Así, desde una concepción iuspositivista los Estados *otorgan* derechos, pues consideran que no existen derechos humanos anteriores a la conformación del Estado, por tanto, los derechos del hombre sólo surgen cuando

son positivizados en la norma fundamental. Por otro lado, la concepción iusnaturalista sostiene que el Estado no crea ningún derecho humano sino sólo lo reconoce, porque dichos derechos son anteriores a la propia existencia de aquél; pues un derecho humano es inherente a la persona humana por el simple hecho de tener esa calidad.[89]

Conforme a lo anterior, la Constitución Federal de 1857, tenía una base *iusnturalista* al señalar en su primer artículo: "*El pueblo mexicano reconoce, que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales".* Sin embargo, al referirse a las garantías, lo hace desde una perspectiva iuspositivista al indicar: *"En consecuencia, declara: que todas las leyes y todas las autoridades del país, deben respetar y sostener las garantías que otorga la presente Constitución".* De lo anterior se puede deducir que en tratándose de los derechos humanos el constituyente de 1957, adoptó una concepción iusnaturalista al *reconocer* los derechos del hombre.

Posteriormente, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, cambió a una postura iuspositivista al indicar en su artículo 1°, lo conducente a que: "*En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".* Con ello, se consideró que el Estado mexicano otorgaba derechos mas no los reconocía, es decir, con ello negaba la existencia de cualquier derecho que no estuviera en la carta fundamental, lo cual quiere decir que un derecho humano no existe antes del Estado. Esta posición actualmente se encuentra tan rebasada por el auge de la doctrina de los derechos humanos, que ha propiciado que los Estados constitucionales, no solo reconozcan los derechos humanos a favor de las personas sino que además establezcan instrumentos que hagan efectivos esos derechos. Y el Estado mexicano no fue la excepción.

[89] Del Castillo del Valle, Alberto, *Derecho humanos, garantías y amparo,* México, Ediciones jurídicas alma, s.a., 2008, p. 10.

En ese contexto, el 10 de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de derechos humanos, cuyo primer artículo quedó establecido que “En los Estado 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…”.

El precepto en cita vuelve a la concepción iusnaturalista al indicar que los derechos humanos son *reconocidos* por la constitución, pero no sólo los que establece la carga fundamental, sino también los *reconocidos* en los tratados internacionales con lo cual extiende la protección a las normas del derecho convencional. Además, hace una clara distinción entre los derechos humanos sustanciales y las garantías para su protección, conceptos que durante mucho tiempo fueron confundidos. En efecto, no es lo mismo los derechos humanos como materia sustantiva inherentes a toda persona, y las garantías como aquellos instrumentos de carácter adjetivo tendientes a garantizar y proteger esos derechos sustantivos. De ahí que correctamente el constituyente haya denominado el capítulo I del título primero, como *“De los Derechos Humanos y sus Garantías”.*

Así, con la reforma constitucional de 2011, no sólo se incorporaron expresamente los derechos fundamentales reconocidos en los tratados internacionales, sino que además quedó abierta la posibilidad para incorporar nuevos derechos humanos a partir de los expresamente señalados en la constitución y los tratados internacionales, para reconocer los derechos que se deriven de los ya reconocidos. Ello en virtud de que los derechos humanos no son todos los que están en la constitución y tratados internacionales, sino aquellos que algunos tratadistas denominan como pretensiones morales cuando aún no están positivizados en la Carta Magna.

Ahora bien, en virtud de que a partir de la reforma de 10 de junio de 2011, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que antes la Constitución Federal denominaba como *garantías individuales* y que ahora correctamente lo

denomina *De los Derechos Humanos y sus Garantías;* conviene analizar cada uno de los derechos fundamentales reconocidos por la Carta Magna que se encuentran estrechamente relacionados con la materia tributaria como una limitación al poder tributario del Estado, en razón de que para un control constitucional de normas fiscales es necesario conocer la materia sobre la cual el tribual fiscal puede hacer control constitucional.

A) Derecho de libertad

Históricamente uno de los derechos más preciados del ser humano es la libertad, el cual ha sido motivo de grandes debates desde que el hombre vive en sociedad. Al igual que el derecho a la vida, si no se tiene el derecho de libertad para actuar y pensar en condiciones iguales, ningún otro derecho podría ser posible. Sin embargo, es hasta la Declaración francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, cuando se establece este derecho en una carta fundamental. Así el artículo 2°, decía: *"El fin de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión*".[90]

En ese sentido el autor Peces-Barba, dice acerca de la libertad que:

> La libertad es libertad para hacer lo que se quiera, es decir, para actuar y decidir libremente el propio comportamiento en todos los casos, sin obstáculos, barreras o coacciones, de los Poderes públicos, de otros grupos sociales y de los particulares. Esta es la libertad como no interferencia, que crea un ámbito de libertad para el individuo y en el que nadie puede entrar; ni siquiera con acuerdo del titular.[91]

El hombre en su estado natural es libre en su persona y pensamiento, sin embargo, de acuerdo con la idea aristotélica, no puede vivir aisladamente alejado de los demás, pues tiene la necesidad de coexistir en sociedad, por lo que al entrar en convivencia social, de acuerdo con la teoría del contrato social, tiene que ceder

[90] Jellinek, George, *La declaración de los derechos del hombre y del ciudadano,* trad. de Adolfo Posada, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2000.
[91] Peces-Barba, *op. cit.,* pp. 140 y 141.

parte de su derecho de libertad. Luego, su derecho de libertad termina justo donde comienza el derecho de libertad de los demás. Por tanto, en un Estado constitucional, será éste el que determine justificadamente los límites de esa libertad lo cual debe hacer de manera justa y proporcional, de tal forma que la afectación sea la menos gravosa para las personas afectadas.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el derecho a la libertad se ubica en diversos preceptos.

Así, el artículo 1° establece en su penúltimo párrafo que en México está prohibida la esclavitud y que los extranjeros que entren al territorio nacional alcanzaran por ese solo hecho su libertad. El artículo 2° establece el derecho de libertad de determinación para los pueblos indígenas para decidir a cerca de sus formas de convivencia y organización social, económica, política y cultural. El artículo 4°, reconoce el derecho de las personas para decidir sobre el número y esparcimiento de sus hijos.

El artículo 5° en estrecha relación con el 123, reconoce el derecho a la libertad de trabajo remunerativo, prohibiendo los trabajos gratuitos, salvo los que disponga la propia constitución. Dichos preceptos sientan las bases del derecho social mexicano al establecer los derechos de todos los trabajadores frente a la clase patronal.

El primero de los citados artículos en su parte conducente dice que " *A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos…*". Mientras que el citado artículo 123 establece que "*toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo, conforme a la ley".*

En materia tributaria el derecho a libertad de trabajo podría verse mermado, por ejemplo, si el legislador estableciera un impuesto con montos tan excesivos sobre los ingresos por concepto de salario, lo cual ocasionaría prácticamente que el trabajador tuviera que abandonar su fuente laboral, pues al trabajar únicamente

para cubrir impuestos no le generaría ningún ingreso neto para poder subsistir. Lo cual contravendría al mismo tiempo el artículo 123 Constitucional el cual recoge el derecho de todo trabajador a disfrutar de un salario mínimo suficiente para satisfacer las necesidades básicas de una familia, en el orden material, social y cultural. Por tano, cualquier impuestos que erosione el ingreso mínimo suficiente para el trabajador y su familia, estará en contra del espíritu de la constitución, y por ende, el acto administrativo que contenga la aplicación de ese impuesto, será susceptible de control constitucional.

El artículo 6°, establece el derecho a la libre manifestación de ideas restringido solo en los casos en que se contravenga la moral, los derechos de terceros, provoque algún delito, o perturbe el orden público. Mientras que el artículo 7° protege la libertad de imprenta para escribir y publicar escritos, sin más límites que el respeto a la vida privada, a la moral y a la paz pública. El artículo 9° establece el derecho a la libertad de asociación y reunión pacíficas con fines lícitos; asimismo, se establece el derecho a protestar ante las autoridades siempre y cuando se haga de manera respetuosa.

Respecto a la libertad de tránsito, el artículo 11 establece que toda persona tiene el derecho en la República para entrar, salir, transitar o cambiar de residencia, sin necesidad de autorización, pero con las limitaciones que imponga la autoridad judicial en los casos de responsabilidad penal o civil; así como las que imponga la autoridad administrativa al aplicar las leyes de inmigración, emigración y salubridad; también se establece en este precepto el derecho a solicitar asilo político a las autoridades mexicanas.

Los artículos 18, 19, 20 y 21, constituyen la parte esencial del sistema de derecho penal mexicano, pues en el primero se establece la pena privativa sólo para los delitos que así lo indiquen; el segundo, establece las bases para el dictado del auto de vinculación a proceso dentro del plazo de setenta y horas, cuando el detenido sea puesto a disposición de la autoridad judicial; el artículo 20 establece las bases del proceso penal, los derechos de todo imputado y los derechos de las víctimas del delito; el último de los numerales invocados regula la actuación del

ministerio público en las causas penales, así como el arresto administrativo hasta por treinta y seis horas. Se trata pues de todo un catálogo de derechos humanos en materia penal a favor de los acusados, imputados, procesados, sentenciados y las víctimas del delito.

B) Derecho a la igualdad

El derecho a la igualdad de todas las personas es otra de las prerrogativas más importantes para las personas, pues la desigualdad implica la discriminación que se encuentra proscrita por la Constitución Federal mexicana, en el último párrafo del artículo 1°, al indicar *"Queda prohibida toda discriminación 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 que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas".* Como se puede observar, el texto constitucional prohíbe todo tipo de discriminación al señalar *"o cualquier otra que atente contra la dignidad humana",* es decir, deja abierta la posibilidad para que las personas hagan valer cualquier otro tipo de discriminación que vulnere su dignidad como personas. Por otro lado, el mismo artículo en su primer párrafo establece que *todas* las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la constitución, lo cual refuerza la prohibición a que las personas sufran discriminación en su dignidad.

Por otro lado, el artículo 12 Constitucional, garantiza el derecho a la igualdad de las personas al prohibir los privilegios aristocráticos concedidos a ciertas personas. Si bien es cierto se trata de una prohibición de carácter histórico, no es ningún exceso que se mantenga en la constitución. El artículo 13 reconoce el derecho a no ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, en otras palabras, se trata de la igualdad ante la ley.

En efecto, el citado numeral señala que "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."

Al principio este precepto lo interpretó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referido sólo a la materia penal, sin embargo, posteriormente fue llevado a otras materias. Se considera que una ley es privativa cuando no cumplen con las notas esenciales de una ley, a saber: generalidad, abstracción e impersonalidad. De tal forma que las leyes no deben tener como destinatario a individualmente identificadas, y su vigencia no debe terminar con su primer aplicación, lo cual es propio de las leyes privativas, sino que debe servir para aplicarse a todos los casos que encuadren en el supuesto normativo en abstracto, hasta que no sea derogada por los causes legales señalados en la propia constitución. De igual forma, un tribunal especial es aquel que conoce de determinados hechos y personas por lo que una vez juzgado el caso en particular desaparece; además, dichos tribunales se establecen con posterioridad al hecho que va a juzgar.

Llevado a la materia fiscal, el precepto hace referencia a que ninguna ley fiscal puede ser aplicada a cierto número de contribuyentes individualmente determinados, pues precisamente el carácter privativo de una ley consiste en su particularidad de aplicación. Ahora bien, podría decirse que las normas fiscales están destinadas a cierto grupo de contribuyentes, por ejemplo, uno de los destinatarios del Impuesto al Valor Agregado los son los arrendadores, sin embargo, lo esencial de una norma general, lo es precisamente la facticidad de ser aplicada de manera general a todos aquellos sujetos que se ubiquen en el supuesto de la norma, y que dicha norma no desaparece del mundo jurídico después de ser aplicada (característica de una norma privativa), sino que subsiste para ser aplicada hasta en tanto no sea derogada o reformada.

Más aún, después de su derogación la norma puede continuar surtiendo sus efectos, en virtud del principio de ultractividad, pues de conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se generan en el momento en que se actualizan los supuestos de hecho, por tanto, cuando la autoridad fiscal pretende aplicar una norma fiscal, debe atender al momento en que

se generó la obligación fiscal, y en ese sentido, aplicar la norma entonces vigente, la cual en muchas ocasiones ya se encuentra derogada o modificada, debido a los constantes cambios que el creador de la norma imprime a la actividad fiscal.

C) Derecho a la seguridad jurídica

En un Estado de derecho constitucional, las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley le ordena, mientras que los particulares son libres de hacer todo aquello que no les está prohibido por la ley. Por tanto, es imperativo para las autoridades señalar en sus actos y resoluciones los fundamentos de derecho en que apoyan su actuación a fin de que el particular conozca a ciencia cierta, los preceptos legales invocados por la autoridad para afectar su esfera jurídica, lo cual se traduce como el derecho a la seguridad jurídica. A continuación indicaremos los preceptos constitucionales que establecen ese derecho humano.

Este principio fundamental se encuentra regulado en los artículos 14 y 16 Constitucionales, los cuales establecen la obligación de todas las autoridades para que funden y motiven sus actos y resoluciones que afectan la esfera jurídica de los individuos. Así el primero de ellos establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna; y que nadie puede ser privado de su libertad posesiones, propiedades o derechos, sin antes haber sido llamado a juicio en donde su cumplan las formalidades del procedimiento. Quedando prohibido en materia penal la aplicación analógica de la ley.

De dicho precepto se desprenden diversas garantías, a saber: la prohibición de aplicar una ley retroactiva en perjuicio de una persona; la garantía del debido proceso, la prohibición de aplicar penas cuando no exista tipo penal; y, las directrices de interpretación tanto en materia penal como civil.

Respecto al primer punto, una ley será retroactiva cuando se aplique a un hecho ocurrido antes de que dicha ley estuviera en vigor. Sin embargo, de una interpretación *a contrario sensu* al primer párrafo del texto transcrito, se advierte que conforme a dicho numeral la retroactividad de la ley sí procede cuando ésta se

aplica a favor de persona alguna. Conforme a este principio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citado por Flores Zavala, señaló que:

> Una ley es retroactiva según lo ha establecido la doctrina y aceptado la jurisprudencia de la Suprema Corte, cuando vuelve sobre el pasado para examinar los efectos jurídicos de un hecho acontecido con anterioridad a su vigencia. Tratándose de las leyes fiscales, ese hecho jurídico debe ser necesariamente el hecho generador del crédito fiscal y no un hecho diverso.[92]

Del anterior criterio, se desprende que en materia fiscal no procede la retroactividad de la ley a favor de los contribuyentes, lo cual se considera acertado, pues si los contribuyentes pudieran invocar, conforme a la teoría de los derechos adquiridos, una prerrogativa acaecida con posterioridad a la fecha en que nació la oblación fiscal, dicha posibilidad originaría un desequilibrio en el sistema tributario, pues a la fecha de que se invocará el citado derecho, muchos contribuyentes ya habrían cubierto sus contribuciones, por lo que la solicitud de la aplicación de una ley fiscal a favor de una persona, traería serios perjuicios de igualdad ante la ley de todos los contribuyentes. Por tanto, en materia fiscal solo puede darse la ultractividad de la ley, pero no una retroactividad, ni en perjuicio ni a favor. Al respecto, señala el citado actor que: "en materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados."[93]

Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, establece la garantía o derecho fundamental de protección a la libertad, posesiones y derechos, pues establece que ningún gobernado puede privársele de dicho derechos sin que se cumpla con las formalidades de un procedimiento, lo cual implica el derecho a ser oído y vencido en juicio antes de ser privado. Sin embargo, en materia fiscal, en muchas ocasiones el derecho de audiencia se presenta una vez que ya ejecutó el acto; por ejemplo, en la clausura de un establecimiento, no existe realmente un derecho de audiencia previo, pues la autoridad tiene la facultad de clausurar un establecimiento cuando detecta irregularidades en el mismo, entonces, será

[92] *Ibidem,* p. 181.
[93] *Ibidem,* p. 186.

posterior a ese acto cuando el particular acuda ante el órgano jurisdiccional a solicitar su derecho de defensa para combatir la actuación de la autoridad, si considera que la misma es violatoria del artículo 14 Constitucional. Cabe señalar que este tipo de actos difícilmente pueden llegar al tribunal fiscal, pues no se trata de un acto definitivo que concluye un procedimiento; por lo que normalmente se combaten estos actos a través del juicio de amparo indirecto.

El tercero y cuarto párrafos del numeral en comento, hace referencia a la interpretación y aplicación de la ley, tanto en materia penal como civil, al señalar que en materia penal queda prohibida la interpretación por analogía, esto quiere decir que el juzgador no puede juzgar un hecho como delito sino se encuentra una ley exactamente aplicable al caso concreto. Mientras que en materia civil sí se permite cualquier tipo de interpretación, incluyendo la analógica, por lo que de conformidad con su último párrafo, la interpretación de las normas en materia civil debe ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de estas, conforme a los principios generales de derecho.

Si bien es cierto que dicho numeral alude sólo a la materia civil, también lo es que a base de interpretaciones, el Poder Judicial Federal, ha extendido dicho precepto a la materia administrativa, laboral y agraria, y por ende, a la materia tributaria, por estar contemplada dentro de la rama administrativa. Sin embargo, se debe aclarar que en materia de los elementos esenciales de los tributos (sujetos, objeto, base, tasa o tarifa) así como de las infracciones y sanciones, las autoridades deben atender a los principios del derecho penal, es decir, queda prohibido la aplicación analógica de la ley así como de los cobros y sanciones que no se encuentren expresamente señaladas en la ley. Lo anterior, de conformidad con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación,[94] que establece la estricta aplicación de las normas fiscales en los supuestos antes indicados.

[94] **Artículo 5o**.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.- Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Se dejó dicho que el derecho de audiencia (debido proceso) señalada en el artículo 14 Constitucional, se encuentra estrechamente relacionada con el artículo 16 que establece el derecho humano a la legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades, mismas que deberá fundar y motivar sus actuaciones que incidan en la esfera jurídica de los particulares.

Así, el citado numeral establece en su primer párrafo que “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”.

Se trata de un derecho humano que constituye la columna vertebral del derecho mexicano, al obligar a todas las autoridades a fundar y motivar sus actos y resoluciones cuando están encaminadas a perturban los derechos inherentes a las personas, a su familia, domicilio y posesiones. En el entendido de que por fundar debe entender la obligación de citar expresamente los preceptos jurídicos que invocó la autoridad para emitir su acto o resolución; y por motivar, la expresión de las circunstancias particulares de hecho que de acuerdo con la autoridad quedaron subsumidas en el texto abstracto de la norma; así como las razones que tuvo para encuadrar los hechos en la norma.

Ahora bien, la motivación puede ser formal o material**.** La primera, exige que en el acto o resolución emitido por la autoridad se expresen sin lugar a dudas las normas jurídicas, razones, motivos y demás justificaciones que le hayan dado origen, o sea que se indique a la persona a quien perjudica la causa legal de la decisión de la autoridad. La motivación material se refiere al fondo del acto de autoridad, es decir, si son debidamente aplicados o no los preceptos que invoca la autoridad en el documento, si las razones que expresa justifican las consecuencias jurídicas aplicada, en suma: a si el contenido del mismo es correcto, lo que en una palabra constituye la racionalidad del acto.

Respecto a la motivación formal y material, los órganos del Poder Judicial de la Federación, bajo la tesis con el rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL",[95] se han pronunciado en el sentido de que la garantía de fundamentación y motivación comprende tanto el aspecto formal como el material o de contenido. Lo primero, consiste en que el juzgador debe expresar los preceptos legales y los hechos que considera quedan encuadrados en el supuesto de la norma, así como un razonamiento suficiente para que el particular pueda inconformarse. Mientras que el aspecto material comprende el estudio de fondo del asunto pudiendo conceder o negar la concesión del amparo por incorrecta fundamentación y motivación, es decir, por considerar que los razonamientos expuestos por el juzgador son incorrectos.

Ahora bien, la obligación de fundar y motivar los actos o resoluciones de las autoridades no es propia de las autoridades judiciales y administrativas, sino que se extiende a los actos legislativos, cuya principal actividad es la elaboración de las leyes cuyos destinatarios lo son todas las personas físicas y morales que habitan el territorio nacional, como bien lo señala el jurista Rubén Sánchez, quien en su opinión: "La aplicación de la garantía de motivación material no se limita desde luego a actos administrativos y judiciales, sino prevalece también ante el legislador y se asegura por el *control de la constitucionalidad del contenido de las leyes,* que funda el carácter jurídico de la Constitución".[96] Por tanto, la elaboración de la ley también se encuentra sujeta al principio de fundamentación y motivación de la actividad legislativa, la cual debe cumplir, además, con el principio de proporcionalidad, es decir, que la medida tomada por el legislador para afectar un derecho fundamental debe ser idónea, necesaria y proporcional al bien jurídico que se pretende proteger, afectando lo menos posible los derechos de las demás personas.

[95] Para mayor referencia, véase tesis completa en el anexo.
[96] Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad,* p. 71.

En ese sentido se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación, al emitir el criterio con el rubro "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA",[97] en el cual señala que los actos legislativos también deben cumplir con el requisito de fundamentación y motivación que exige la constitución, el primero se cumple cuando el legislador elabora leyes de acuerdo a sus atribuciones expresamente señaladas en la constitución; mientras que la motivación se hace presente cuando las disposiciones elaboradas regula relaciones sociales que necesitan ser necesariamente reguladas en el ordenamiento jurídico.

El artículo en cuestión establece la garantía de legalidad, la cual se traduce en el sentido de que la autoridad solo puede hacer lo que la norma le permite, por tanto llevado a la materia fiscal el derecho fundamental protegido por dicho precepto se traduce en que "Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y derecho en que se basen".[98] Asimismo, el precepto en estudio, establece las directrices para las órdenes de cateo las cuales son exactamente las mismas para las visitas domiciliarias que practica la autoridad fiscal cuando ejerce sus facultades de comprobación en los domicilios de los contribuyentes.

En efecto, de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal se encuentra facultada para "practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías", lo cual exige de conformidad con el artículo 16 Constitucional, la emisión de una orden de visita, cuyos requisitos legales se establecen en el artículo 38 y 43 del invocado Código Fiscal de la Federación, entre los cuales se encuentran los siguientes: constar por escrito, señalar el lugar que se va a inspeccionar, la persona física o moral a quien va dirigido, el periodo fiscal que se revisará, precisar las contribuciones que se van a

[97] Para mayor referencia, véase tesis completa en el anexo.
[98] *Ibidem,* p. 196.

revisar, contener el nombre de la autoridad que lo emite así como la firma autógrafa del funcionario que la emite, entre otros, a fin de cumplir con las exigencias constitucionales del referido artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por otra parte, el citado artículo 16, también establece el derecho a la protección de los datos personales; las bases constitucionales para despachar una orden de aprehensión por parte de la autoridad judicial, así como la ejecución de la misma; la detención del acusado por parte del ministerio público en casos urgentes y de flagrancia; el arraigo en caso de delincuencia organizada; la detención del indiciado por no más de cuarenta y ocho horas ante el ministerio público. Señala, además, los lineamientos a seguir en caso de las órdenes de cateo por la autoridad judicial a petición del ministerio público; la inviolabilidad de las comunicaciones, correspondencia y domicilio; las solicitudes de medidas cautelares, providencias precautorias y técnicas de investigación de la autoridad.

Mención aparte merece el antepenúltimo párrafo del numeral en estudio, el cual establece las bases mínimas para que las autoridades administrativas realicen visitas domiciliarias, las cuales en materia tributaria son muy frecuentes cuando las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación.[99] Dicha porción normativa dice así:

> 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.

Como se puede advertir del texto, el bien jurídico protegido lo es la inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes, señalando los requisitos mínimos que debe observar la autoridad fiscal el momento de emitir una orden de visita y llevarla a cabo en el domicilio del administrado. Dicha disposición exige que se cumplan los requisitos señalados en las leyes respectivas y las formalidades señaladas para los

[99] **Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación**.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relaci…….

cateos, los cuales consisten en que " *sólo la autoridad judicial podrá expedir(la), 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".*

Asimismo, el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos para emitir una orden de visita, señalando que debe además de cumplir con los requisitos del artículo 38 del código tributario, indicar el lugar o lugares en que deberá realizarse, el nombre de los funcionarios que deberán llevarla a cabo, el nombre del destinatario de la orden o los datos que permitan su identificación cuando no se cuente con el nombre y se trate de materia en comercio exterior.

En suma, los referidos artículos 14 junto al 16 Constitucional, constituyen la parte toral del sistema jurídico mexicano, en virtud de que el primero establece el derecho de a un procedimiento en el que el gobernado pueda ser oído y vencido antes de ser privado de su libertado, propiedad, derechos y posesiones; mientras que el segundo, establece el derecho a no ser molestado en su domicilio, papeles y posesiones, sin que la autoridad funde y motive su actuación.

Otro de los derechos humanos que tiene que ver con la seguridad jurídica, lo es el reconocido en el artículo 21 Constitucional, el cual establece las atribuciones del ministerio público como único órgano para investigar los delitos y ejercer la acción penal ante los tribunales; asimismo, establece las exclusivas facultades de la autoridad judicial para imponer penas; y las facultades de las autoridades administrativas para aplicar sanciones por infracciones a las normas administrativas, que consistirán únicamente en multa que no podrá exceder de un día de ingreso si fuese trabajador, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad.

En materia fiscal el derecho humano regulado por el artículo 22 Constitucional, consistente en la prohibición de que la autoridad imponga multas

excesivas, tiene mucha importancia, ya que es muy recurrente que las autoridades fiscales impongan una gran cantidad de multas por omisión o infracción en el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes o sujetos obligados.

El citado numeral establece la prohibición de multas excesivas, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales; además, señala que no se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.

Dicho numeral establece diversos derechos humanos relativos a la integridad de la persona, sin embargo, también establece la imposición de multas excesivas y la confiscación de bienes, a los cuales se hará referencia únicamente, dada su estrecha relación con la materia tributaria.

El Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, tienen por rubro "*De las Infracciones y los Delitos Fiscales*", a su vez el Capítulo I se denomina "*De las infracciones",* en el cual se establecen una gran cantidad de infracciones y sanciones en las cuales pueden incurrir los contribuyentes, los responsables solidarios y los terceros con ellos relacionados. Por otro lado, la Ley Aduanera establece en su Título Octavo las *"Infracciones y Sanciones",* artículo 176 a 202, una gran cantidad de supuestos de infracción que establecen diversas multas como sanciones económicas a esas infracciones. Por lo anterior, todas las autoridades, incluyendo el poder legislativo, deben cumplir con la limitación constitucional de no establecer multas excesivas a los contribuyentes.

Por criterios reiterados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha establecido que cuando el legislador no señala un mínimo y un máximo de la sanción, esto es, cuando establece multas fijas como sanción a las infracciones fiscales, se está en presencia de una multa inconstitucional, en virtud de que en ese caso, los jueces no pueden individualizar la sanción, pues una multa fija no permite tomar en consideración las particularidades del infractor, tales como su condición económica, el dolo o culpa, la reincidencia, el monto del perjuicio etc.

En la tesis aislada IV.3º. I A, del rubro: “MULTA EXCESIVA. (ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL)”, el Tribunal Colegiado de Circuito, sostuvo esencialmente que las multas deben ser proporcionales a la capacidad económica del infractor pues tienen como finalidad evitar la reincidencia de la conducta mas no el acabara con el patrimonio de las personas, por tanto, las multas deben ser fijadas entre un mínimo y un máximo a fin de que el aplicador de la multa tome en consideración las circunstancias particulares tanto objetivas como subjetivas, de tal forma que las leyes que no concedan a la autoridad la posibilidad de graduar la sanción, serán violatorias del artículo 22 Constitucional.[100]

Mientras que la tesis VI.3°. J/4, de febrero de 1996, del rubro: “MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES”, el tribunal colegiado declaró inconstitucional el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, al establecer porcentajes fijos sin tomar en cuenta la gravedad de la infracción, los perjuicios ocasionados, la finalidad de la multa y la capacidad económica del infractor, por tanto, viola el artículo 22 Constitucional.[101]

De los anteriores criterios se advierte que cuando el legislador establece multas fijas, *prima facie* dicho precepto es inconstitucional, al no permitir que la autoridad calibre el monto de la multa al momento de individualizar la sanción entre un mínimo y un máximo atendiendo a las circunstancias particulares del infractor de la norma tales la intencionalidad, su situación económica, su reincidencia. Por otro lado, una multa que exceda la capacidad económica del sancionado, también se considerará excesiva y confiscatoria. De ahí la importancia de este derecho fundamental de prohibir las multas excesivas a cargo de los contribuyentes, por lo que la constitución impone al legislador a establecer multas que no rebasen la capacidad económica de las personas, dado que la finalidad de las sanciones no tiene fines fiscales sino de disuasión para los contribuyentes que infrinjan disposiciones fiscales.

[100] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.
[101] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

De ahí que el derecho humano consignado en el artículo 22 de la Carta Magna, tenga vital importancia en materia fiscal dado que las disposiciones fiscales y aduanales se encuentran colmadas de sanciones por infracciones a esas normas muchas de las cuales no cumplen con los requisitos constitucionales, y que por ello son inconstitucionales.

Otro derecho humano reconocido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo es la prohibición de no ser juzgado dos veces por el mismo delito (*non bis idem*), establecido en el artículo 23, el cual señala que "Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene…"

Aunque este derecho se encuentra referido a la materia penal, a través de criterios jurisprudenciales el Poder Judicial de la Federación, la han hecho extensiva a la materia fiscal, en el sentido de que ningún contribuyente puede ser revisado en su contabilidad por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones. Es decir, si de conformidad con las facultades de comprobación, la autoridad fiscal ejerció esas facultades por un determinado período o ejercicio y contribuciones,[102] y resulta que por alguna circunstancia no concluyó la visita en el periodo establecido en el Código Fiscal de la Federación, o bien, su revisión fue deficiente y como consecuencia de su impugnación el tribunal fiscal la dejó sin efectos, de conformidad con el citado derecho *non bis idem* la autoridad no tiene facultades para volver a iniciar facultades de comprobación por el mismo periodo y por las mismas contribuciones revisadas.

D) Derecho de acceso a la justicia

El artículo 1° Constitucional establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la constitución y los tratados internacionales, así como de las *garantías* para su protección. Ahora bien, dichas garantías son

[102] De conformidad con el artículo 16 Constitucional y 43 del Código Fiscal de la Federación, es requisito esencial que en las órdenes de visita se señale expresamente el periodo y las contribuciones a revisar.

precisamente los instrumentos procesales establecidos en la constitución y en las leyes ordinarias, cuyo objeto es hacer efectivos los derechos humanos. Y una forma de protección a los derechos fundamentales es precisamente, que se establezcan órganos jurisdiccionales ya sea en sede administrativa o judicial que resuelvan las controversias entre las autoridades y los particulares, de manera efectiva.

En ese sentido, el artículo 17 Constitucional, establece el derecho de acceso a la justicia, en el sentido de que “Ninguna persona podrá hacerse justicia pos sí mismo, 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 leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales… Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”.

En efecto, dicho precepto prohíbe la *vendicta privata* para reclamar un derecho, recayendo en el Estado la obligación de resolver las controversias entre particulares o entre éstos y las autoridades; para lo cual deberá establecer tribunales que estarán al servicio de los ciudadanos para administrarles justicia de manera pronta, completa, imparcial y gratuita.

En materia tributaria federal es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el órgano jurisdiccional encargado de administrar justicia fiscal, a través del conocimiento y resolución del juicio contencioso administrativo regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Como órgano no jurisdiccional actualmente los contribuyentes cuentan con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, cuyas funciones son las de un *ombdusman* en materia fiscal y administrativa.

E) Derecho a la propiedad

Muchos han dudado de que el derecho a la propiedad sea realmente un derecho humano, pues refieren que más bien se trata de un derecho establecido por la clase burguesa a partir de la Revolución Francesa, para proteger sus intereses económicos. Sin embargo, en materia de derechos humanos ese derecho fundamental tiene mayor trascendencia en un Estado social, al proteger las propiedades de los grupos indígenas, cuya tierra para ellos forma parte de su propia existencia, de su cultura, y por ende, de sus antepasados.

El precepto constitucional que regula la posesión y la propiedad privada y agraria, lo es el artículo 27 Constitucional, el cual señala que "La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada. Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización".

De acuerdo con este derecho fundamental el Estado la propiedad del territorio mexicano corresponde a la Nación, y a los particulares corresponde el dominio de acuerdo con las disposiciones al respecto señalen las leyes. Además, se establece la posibilidad de la expropiación de las propiedades por causa de utilidad pública, de tal forma que ninguna expropiación será válida si la autoridad administrativa no demuestra la causa de utilidad pública, y en caso de haberlo justificado, deberá indemnizar al expropiado económicamente.

F) Los artículo 25, 26 y 28 Constitucionales

Varios juristas coinciden que estos preceptos no constituyen verdaderos derechos fundamentales, sino un capítulo económico producto de una falta de técnica legislativa por parte del constituyente para incluirlos en el capítulo entonces denominado "*garantías individuales"*, en virtud de que su contenido se encuentra

referido a la rectoría económica del Estado mexicano; los cuales señalan los límites en que el Estado deberá intervenir en la actividad económica del país tanto pública como privada, sobre todo a partir de la crisis económica de la década de 1980.

Así, el jurista Ignacio Burgoa, señala que:

> los nuevos artículos 25, 26 y 28 de la Constitución en que se ha plasmado normativamente la rectoría económica del Estado, siguen insertos *indebidamente* dentro del capítulo denominado "De las Garantías Individuales" por un error de técnica legislativa, debiendo estar comprendidos en un capítulo diferente de nuestra Ley Suprema, ya que, en puridad, no instituyen ni proclaman ninguna garantía a favor del gobernado frente a las autoridades del Estado, puesto que entrañan lineamientos básicos de la política estatal en el área económica.[103]

Si bien es cierto que estos preceptos no establecen verdaderos derechos humanos oponibles al Estado, sino las pautas que en materia económica debe seguir el Estado para cumplir con sus fines, se estima que de un análisis detallado pueden desprenderse algunas directrices encaminadas a proteger aunque de manera mediata algunos derechos humanos.

Así, el artículo 25 estatuye en su primer párrafo que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa retribució0n del ingreso y la riqueza, permita a los individuos, grupos y clases sociales su libertad y dignidad protegidas por la Carta Magna.

De la lectura de dicho numeral se obtiene que es obligación del Estado mexicano fomenta el crecimiento económico y la generación de empleos así como una justa distribución del ingreso y la riqueza que permitan el pleno ejercicio y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales. Lo cual tiene estrecha vinculación con el derecho humano a que toda persona tenga un empleo bien cuya remuneración le permita vivir con libertad y dignidad, para lo cual el Estado deberá proveer la justa distribución de la riqueza, es decir, reducir la distancia entre la clase burguesa y la clase que vive en la extrema pobreza.

[103] Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales,* 30ª ed., México, Porrúa, 1998, p. 725.

Por su parte, el artículo 26, inciso A, segundo párrafo, establece la obligación del Estado mexicano para elaborar un plan nacional de desarrollo en el que deberá dar intervención a los diversos sectores sociales, para atender las demandas sociales.

Del texto se desprende la estrecha relación que tiene con el derecho de todos los ciudadanos a la participación política en las decisiones que tienen que ver con el destino de México, sobre todo de grupos minoritarios que no tienen representación en los órganos políticos.

El artículo 28 establece la prohibición de los monopolios, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos que fijen las leyes. Este precepto se encuentra estrechamente relacionado con el 25 Constitucional que establece la obligación del Estado para establecer programas que permitan un mejor reparto de la riqueza, pues precisamente el efecto de las prácticas monopólicas es concentrar la riqueza en unas cuantas manos, en detrimentos de la población con bajos recursos económicos, quienes tienen el derecho humano a una vida digna.

CAPÍTULO II

LA MATERIA TRIBUTARIA Y SUS NORMAS

De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el órgano encargado de elaborar leyes lo es el Poder Legislativo desde el punto de vista formal y material; sin embargo, desde el punto de vista material también el Ejecutivo federal tiene atribuciones para emitir reglamentos y demás normas inferiores a las leyes. Por tanto, en el presente capítulo se delimitará la materia tributaria. Asimismo, se analizará el proceso de creación de las normas tributarias las cuales, de acuerdo con lo propuesto en la presente investigación, son susceptibles de control constitucional, tanto las creadas en sede legislativa como administrativa, si dichos órganos no se ajustan a los principios constitucionales.

2.1. La materia fiscal y la materia tributaria

Antes de entrar al estudio de las normas generales tributarias, es preciso que delimitemos primero lo que comprende la materia tributaria, por ser parte del objeto de estudio del presente trabajo; lo cual se hará en el presente apartado, partiendo de la doctrina y del análisis de las disposiciones tributarias vigentes en el ordenamiento mexicano.

Se debe distinguir entre materia fiscal y materia tributaria, pues pudieran parecer conceptos iguales, sin embargo, sí existe diferencia entre ellos. En efecto, la materia fiscal comprende un campo más amplio la cual incluye no solamente el estudio de lo que tienen que ver con los tributos, sino de todos aquellos ingresos que tienen derecho a percibir el Estado, provengan de impuesto o de otras fuentes de ingresos. Mientras que la materia tributaria tienen que ver exclusivamente con las normas que establecen contribuciones a cargo de los particulares, de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una de las funciones principales que realiza el Estado es su actividad financiera, la cual lleva a cabo en tres grandes rubros: la obtención de ingresos, la

administración de esos ingresos y la erogación de los mismos a través del gasto público, a los que corresponde el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario, respectivamente[104].

Ahora bien, el maestro Flores Zavala, define la materia fiscal así: *" es toda aquella cuestión que ser refiere a la Hacienda Pública";* y cita el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación de 16 de noviembre de1937, el cual señala que:

> Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que da el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público, y no afecta el sujeto pasivo para precisar el carácter de de la prestación adeudada; el sujeto activo y no el pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal.*[105]*

Mientras que por Hacienda Pública, entiende el autor citado *"el conjunto de bienes que una entidad pública (federación, estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones".*[106]

Las anteriores opiniones son acordes con lo señalado en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, que define los créditos fiscales como aquéllos que tiene "derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorio o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena…".

De lo anterior se observa que la materia fiscal comprende todos aquéllas créditos que tenga derecho a percibir el Estado, con independencia de su fuente y

[104] De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano,* 24ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 17.
[105] Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas,* 34ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 18.
[106] *Idem,* p. 17.

del sujeto obligado a cubrir el adeudo, pues basta que el Estado tenga el carácter de sujeto activo (acreedor) de la deuda para que ésta se convierta en un crédito fiscal a favor del *fisco,* entendido éste como el titular de la Hacienda Pública, y por ende, con el derecho de exigir el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias a su favor[107].

En efecto, cualquier ingreso a favor del Estado constituye la materia fiscal, por ser el *fisco* el que tiene derecho a percibirlo en su carácter de sujeto activo. Por ejemplo, la sanción pecuniaria que deriva de la responsabilidad de los servidores públicos, no tiene origen tributario, sin embargo, sí tiene naturaleza jurídica de crédito fiscal, al estar contemplado expresamente en el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación. Además de que el citado precepto señala en su primer párrafo que serán créditos fiscales aquellos a los que las leyes les den ese carácter, con lo cual abre la posibilidad para que existan obligaciones crediticias en otros ordenamientos distintos de los tributos que puedan tener el carácter de fiscal cuando así lo señalen.

En relación con los créditos fiscales provenientes de las sanciones pecuniarias que las dependencias de la Administración Pública Federal, imponen tanto a los funcionarios públicos como a particulares, tiene una razón práctica, pues dichas dependencias no tienen regulado en sus ordenamientos el procedimiento coactivo de ejecución para hacer efectivos los adeudos que como sanción imponen en ejercicio de sus atribuciones, el cual sí se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivo el cobro de dichos créditos.

Finalmente, en el mismo sentido, los fiscalistas Ponce Gómez y Ponce Castillo, señalan que: *"Por materia fiscal se entiende todo lo relacionado con los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el Estado y los particulares como contribuyentes".*[108] A su vez, Sánchez León, opina que debe hacerse la distinción entre *materia fiscal* y *crédito fiscal,* pues es común

[107] Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 54, p. 17.
[108] Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho fiscal,* 3ª ed., México, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V., 1998, p. 1.

que la legislación, la doctrina y la jurisprudencia usen ambos términos como sinónimos aún y cuando tienen distinto significado, pues el crédito fiscal no es más que la materia fiscal en cantidad líquida.[109]

Por otro lado, la materia tributaria tiene un campo de acción más restringido, en el sentido de que se encuentra limitada a la obtención de ingresos a favor del Estado, derivados exclusivamente de las contribuciones, cuya fuente principal son los impuestos, cuya base constitucional se ubica en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que son obligaciones de los mexicanos, *"contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes"*.

Sin que se deba entender esta disposición en el sentido de que sólo los mexicanos se encuentran obligados a contribuir, porque los impuestos deben ser pagados por las personas que se encuentren en el supuesto normativo de las disposiciones tributarias, además de que el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir conforme a las leyes fiscales respectivas; y en efecto, las leyes tributarias establecen como uno de los elementos esenciales del impuesto los sujetos pasivos del mismo, es decir, señalan específicamente quienes están obligados a cubrir el impuesto.

La rama del Derecho que se encarga del estudio de la materia tributaria lo es precisamente el Derecho Tributario, el cual es definido por el maestro, Sergio Francisco de la Garza, como:

> …el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derecho o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimientos, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimiento que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación.[110]

[109] Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano,* 12ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2000, t. I, pp. 65 y 66.
[110] De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.,* nota 53, p. 20.

De al anterior definición se desprende la división que el mismo autor hace respecto a esa materia. Señala que el Derecho Tributario se divide, a su vez, en Derecho Tributario Sustantivo, como conjunto de normas jurídicas que estudian la obligación tributaria sustantiva principal, desde su nacimiento hasta su extinción. El derecho Tributario Formal o Administrativo, es el conjunto de normas que regulan la determinación y recaudación con motivo de la actividad de la Administración Pública. Señala al Derecho Constitucional Tributario como anterior al sustantivo y forma; al Derecho Procesal Tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan las controversias que surgen entre el fisco y el contribuyente. Define al Derecho Penal Tributario, como el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos y las sanciones en materia tributaria. Finalmente, define al Derecho Internacional Tributario como conjunto de normas consuetudinarias o convencionales relativos a evitar la doble tributación y la evasión fiscal.[111]

Ahora bien, de la definición que de Derecho Tributario brinda el jurista citado, se desprende notoriamente la diferencia entre la materia fiscal y la materia tributaria, pues mientras la primera se ocupa de todo lo que tiene que ver con los ingresos que el Estado tienen derecho a percibir, independientemente de su origen, la materia tributaria se ocupa exclusivamente de los ingresos provenientes de las contribuciones establecidas mediante ley de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De lo anterior, se puede concluir que ha quedado delimitada la materia tributaria que será objeto de estudio al estudiar las normas generales tributarias; con la finalidad de dejar excluidas aquéllas normas que no siendo tributarias sí dan origen para que las autoridades determinen créditos fiscales a favor del fisco.

Se procederá, entonces, a analizar lo que se debe entender por *contribuciones*, al ser una obligación constitucional del todos los mexicanos de conformidad con referido artículo 31 fracción IV Constitucional, contribuir al gasto público.

[111] *Idem,* pp. 27 y 28.

2.2. Las contribuciones

No existe en la legislación tributaria una definición precisa de lo que se debe entender por contribuciones, pues el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación sólo establece que las personas físicas y morales están obligadas para contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas; mientras que el artículo 2° de ese ordenamiento, hace una clasificación de las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos; pero no define qué se entiende por contribuciones.

En efecto, este precepto señala que "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:.."

De lo anterior se puede observar que el legislador engloba en la clasificación de contribuciones sus diferentes especies: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos.

Para Sergio Francisco de la Garza, las contribuciones son sinónimo de tributos, y las define como "*…las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".*[112] Mientras que para el jurista López-Guerrero, las contribuciones son: "*los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que le gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas".*[113]

Como se puede observar de las anteriores definiciones doctrinales, las contribuciones serán aquellas prestaciones en dinero (excepcionalmente en

[112] *Ibidem,* p. 320.

[113] López-Guerrero, Luis García, *Derechos de los contribuyentes,* México, Cámara de Diputados. LVIII Legislatura-UNAM, 2000. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf

especie) que, establecidas en una ley, el Estado tiene derecho a exigir de los gobernados, aún en contra de la voluntad de éstos, para allegarse recursos económicos con los que cubra los gastos que erogue con motivo del cumplimiento de necesidades básicas que requiera la sociedad, como los servicios públicos que directamente proporcione.

A continuación se analizará, apoyados en las opiniones aportadas por la doctrina, los conceptos de las distintas especies de contribuciones, comenzando por el más importante de ellos: los impuestos.

Ha quedado señalado que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos mexicanos contribuir de manera equitativa y proporcional al gasto público en la forma y términos que señalen las leyes fiscales. Por tanto, antes de hacer un análisis de las normas generales que establecen cargas tributarias a los particulares es menester hacer un estudio general respecto a lo qué se debe entender por contribuciones, comenzando por su concepto y posteriormente señalar sus elementos esenciales. Lo anterior, por ser la materia *prima facie* sobre la cual recae la emisión de las normas fiscales las cuales una vez aplicadas por las autoridades fiscales se convierte en el fundamento de los actos administrativos los cuales una vez impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serán la materia principal sobre la cual versará el juicio contencioso administrativo.

El impuesto constituye una especie del género contribución. Respecto a su concepto, "*El impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria,* ex – lege, *cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".*[114]

Por tanto, se pueden definir los impuestos como aquella prestación regularmente en numerario que deben pagar las personas físicas o morales que se

[114] De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.,* Nota 25, p. 377.

encuentran en el supuesto de hecho de una norma emanada del poder legislativo, cuya finalidad es sufragar el gasto público.

La *finalidad y justificación* de los impuestos. Tienen como finalidad recaudar recursos económicos que le permitan ejercer sus funciones y proporcionar los servicios públicos que una sociedad organizada requiere para subsistir. Por ejemplo, la educación, vivienda, justicia, vías públicas, etc, son bienes colectivos que toda sociedad requiere para poder vivir en sociedad. Lo citados bienes colectivos están a cargo del Estado precisamente porque no podrían ser proveídos por los propios gobernantes considerados individualmente, si bien es cierto, que dichos bienes se materializan en cada persona, no podría, por ejemplo, establecerse un tribunal para cada persona que requiera de la administración de justicia, ni tampoco crearse un parque recreativo para cada una de las personas, sino que el Estado crea bienes colectivos para favorecer a todas las personas en lo general no en lo particular.

Por tanto la justificación de los impuestos se traduce en que los recursos obtenidos con motivo de la recaudación de impuestos, se devuelvan a los gobernados traducidos en servicios públicos, entendidos estos como bienes colectivos de interés público, lo cual constituye, a su vez, una de las justificaciones del Estado, de tal forma que si éste no cumple con su acometido, justificadamente puede cuestionarse su legitimidad, al no responder a las necesidades de la sociedad.

Los impuestos han sido *clasificados* en distintas formas por la doctrina: impuestos directo e indirectos, reales y personales, objetivos y subjetivos, especiales y generales, etc.; sin embargo, para los efectos de presente estudio únicamente se estudiarán los primeros de los mencionados, en virtud de que dicha clasificación es una de las más importantes.

Los impuestos *directos* son aquellos que gravan directamente al contribuyente, no existe ningún intermediario, el ejemplo más claro lo es el impuesto sobre la renta, el cual representa el principal impuesto en el sistema

tributario mexicano. El maestro Flores Zavala, lo define de la siguiente manera: "Impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden".[115] Se trata de impuestos que mantienen cierta regularidad y permanencia, el cual no puede ser trasladado a otra persona.

Por su parte, el fiscalista, De la Garza, sostiene que: "son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden finalmente en su propio patrimonio.[116]

Por lo que hace a los impuestos *indirectos*, son aquéllos que no inciden directamente sobre el sujeto activo del impuesto sino sobre un tercero, quien es incidido a través del sujeto principal, es decir, el contribuyente. El autor en consulta, al respecto refiere que: "Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador".[117] El mejor ejemplo de este tributo lo es el impuesto al valor agregado que grava la importación, exportación, el arrendamiento, la enajenación, entre otros.[118]

Se trata de un impuesto sobre el consumo que grava operaciones eventuales de casi toda la población pues dicho impuesto se encuentra integrado al precio de las mercancías, las cuales cuando son adquiridas el comprador automáticamente paga el impuesto precisamente porque se encuentra incluido en el precio. El vendedor, a su vez, tiene la obligación de enterar al fiscal el cobro de

[115] Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 22, p. 313.
[116] De la Garza Sergio Francisco, *op. cit.,* nota 29, p. 387.
[117] *Idem*.
[118] Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I.- Enajenen bienes. II.- Presten servicios independientes. III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV.- Importen bienes o servicios.

dicho impuesto, por lo que al momento de la compraventa, éste deberá desglosar el impuesto, es decir, deberá separar el impuesto para enterarlo al fisco federal de manera mensual. En ese sentido el vendedor se convierte en un auxiliar "retenedor" de la autoridad fiscal para el cobro de dicho impuesto. Al respecto el tratadista De la Garza, expone que: "son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de maneta tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.[119]

Elementos *esenciales* de los impuestos. En virtud de que la presente investigación versa sobre el control difuso de constitucionalidad de las normas generales fiscales en la sede del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el presente apartado se analizarán las partes importantes que forman un impuesto dentro del texto normativo, por ser la ley, precisamente, el material jurídico u objeto en el cual recaerá el control difuso de constitucionalidad. Entonces, resulta importante dejar explicado en esta parte cuáles son los elementos esenciales que debe contener cualquier tipo de impuesto que emita el legislador, el cual *prima facie* debe estar conforme con los principios constitucionales señalados en el artículo 31 fracción IV de la Ley Suprema, tales como proporcionalidad, equidad y legalidad, de tal forma que si el legislador deja de observar alguno de estos principios, el impuesto que contenga la ley, será inconstitucional, y por ende, susceptible de ser sometida dicha ley a control difuso de constitucionalidad.

Sin embargo, se debe hacer la acotación, en el sentido de que el control difuso de constitucionalidad no debe examinar el texto normativo en abstracto, pues esta es una facultad exclusiva del Poder Judicial de la Federación a través de sus órganos competentes, quienes conocen del juicio de amparo; por tanto, lo que la autoridad administrativa jurisdiccional debe analizar es el contenido de la norma en su fase objetivizada, es decir, realizar un control concreto de constitucionalidad a la luz del acto administrativo que objetivizó la norma precisamente en ese acto.

[119] *Idem.*

De ahí que resulte importante conocer cómo se encuentran confeccionados los tributos en los textos legales en su aspecto abstracto.

En primer lugar, se debe decir que al abordar el tema de los elementos esenciales de un tributo se está en presencia de leyes sustantivas fiscales, y no procesales; dado que no se trata de la regulación de un procedimiento que normalmente se desarrolla previo a la emisión de un acto administrativo, sino que se está en presencia de la ley que establece las cargas sustantivas a los particulares, las cuales son, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, según lo establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el cual se del siguiente tenor: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

Los *sujetos* del impuesto. Cuando se habla de una relación jurídica, indefectiblemente ello conduce a conocer quiénes son los sujetos de derecho que intervienen en esa relación, pues al hablar de relación se quiere decir que existe por lo menos dos objetos, pues uno solo por sí mismo no podría tener relación, no es un razonamiento correcto decir que un objeto se relaciona a sí mismo, de ahí que al hablar de relación jurídica debamos entender de que existen por lo menos dos sujetos de derecho. El destacado jurista Eduardo García Máynez, define al sujeto de derecho como: "…todo ente capaz de intervenir, como titular de facultades o pasible de obligaciones, en una relación jurídica".[120] Por otro lado, Marat Paredes y Raúl Rodríguez, definen al sujeto de los impuestos, de la siguiente manera:

> Siendo la relación tributaria el núcleo base de nuestra materia y significando la misma la existencia de derechos y obligaciones, presupone la existencia de dos sujetos, los que giran sobre la concepción de que el crédito tributario es el principal contenido de la relación tributaria, por lo que, en función a esta concepción, se determinan los sujetos activos y pasivos, obviamente ambos son

[120] García Máynez Eduardo, *Filosofía del derecho,* 13ª ed., Porrúa, México, 2002, p. 138.

> elementos esencia-les del tributo y deben estar determinados en la ley.[121]

De lo anterior, se puede deducir que el sujeto jurídico es aquélla persona, sea física o moral, que puede válidamente intervenir en una relación jurídica, ya sea en su carácter titular de facultades para hacer valer un derecho, o bien, en su carácter de obligado con respecto a ese derecho. De lo cual se deduce la clasificación unánime de los sujetos de derecho en sujeto activo y sujeto pasivo de la relación jurídica.

En efecto, en el sistema fiscal mexicano, esa división de sujeto activo y pasivo también se encuentra vigente. Así, el Estado tiene el carácter de sujeto activo, mientras que los particulares contribuyentes son los sujetos pasivos de los impuestos. Ello tiene su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV de la Magna Carta, el cual establece que: "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".

De lo anterior, se desprende claramente que los mexicanos[122] son los que tienen la carga de las contribuir al gasto público que realiza el Estado para cumplir con sus fines. En ese sentido, los citado fiscalistas Martat Paredes y Raúl Rodríguez, señalan que el sujeto activo de los impuestos "…los es el Estado pues es él quien está investido de la potestad tributaria; que en los estados federales, además de la Federación, lo son también las entidades federativas… puesto que así lo determina la Constitución Federal y deben seguir, obviamente, los lineamientos trazados por ésta".[123] Por su parte, el reconocido iusfiscalista Flores Zavala, señala que: "Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos

---

[121] Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *el principio de la reserva de ley en materia tributaria,* Porrúa, México, 2001, p. 182.

[122] Es claro que la palabra *mexicano* no se debe interpretar de manera literal y aislada, pues se debe entender que no solo los mexicanos están obligados al pago de impuestos, sino también los extranjeros que se ubiquen los supuestos de las normas fiscales mexicanas.

[123] *Idem.*

activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. Son sujetos activos de la relación porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos…".[124]

Lo anterior da pauta para decir que en materia tributaria existen impuestos federales, locales y municipales, sin embargo, el tema de la presente investigación conduce a tratar lo relativo sólo de la federación como sujeto activo de los impuestos federales, tales como el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial a Tasa Única, Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, por citar solo algunos de los más recurrentes en orden jurídico mexicano.

Toca ahora definir qué se entiende por sujeto pasivo de los impuestos. Se dejó señalado que el sujeto pasivo lo son los particulares frente al Estado, sin embargo, se debe precisar su concepto en virtud de que existe una gran variedad de sujetos pasivos, por lo que el maestro fiscalista Francisco de la Garza, advierte que "la distinción más importante es la que agrupa a los sujetos obligados en sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno…[125] Para el propósito del presente tema sólo se hará referencia al sujeto pasivo principal del tributo. Así, el destacado fiscalista Flores Zavala, define al sujeto pasivo y señala que: "El sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto…". Mientras que el fiscalista Narciso Sánchez, sostiene que:

> El sujeto pasivo, es toda persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se conoce como 'hecho generador del tributo', es así como surge la obligación fiscal y la relación jurídica entre el acreedor y el deudor de esa obligación…[126]

Entonces, el sujeto pasivo será toda aquella persona jurídica que por disposición de la ley se encuentre obligada a cubrir los impuestos, en virtud de haberse

[124] Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 64, p. 65.
[125] De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.,* nota 66, p. 488.
[126] Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano,* 2ª ed., Porrúa, México, 2001, p. 232.

ubicado en la hipótesis normativa que señala la imposición de la obligación tributaria denominada impuesto o tributo. Existen doctrinarios que sostienen que en ocasiones el Estado también se convierte en el sujeto pasivo, sin embargo, no es el propósito de este trabajo abordar ese estudio, en virtud de que se trataría de casos muy excepcionales en las cuales Estado tuviera la obligación de pagar impuestos. Además de que el tema versa sobre el control difuso de constitucionalidad tratándose de actos violatorios de derechos humanos, por lo que resulta ilógico que el Estado violara derechos fundamentales sobre sí mismo.

El *objeto* de los impuestos. Una vez que ha quedado precisado que el sujeto pasivo del impuesto es, en general, aquella persona que tiene la obligación de cubrir el impuesto; a continuación se hará referencia al origen de esa obligación, esto es, al objeto del tributo. Elemento muy importante en la relación tributaria, en virtud de que de ello depende el origen del crédito fiscal que los contribuyentes deben pagar, por tanto, debe dejar bien claro en la norma cuál es el supuesto jurídico (objeto) que se debe actualizar en el mundo fáctico a fin de que emerja la obligación a cargo del sujeto pasivo del impuesto.

En ese sentido, el legislador debe hacer una redacción clara de la norma a fin de que sea entendible por todos los destinatarios de la misma, quienes en su mayoría no son profesionales en la interpretación de textos jurídicos. Máxime si se toma en consideración que los destinatarios de las normas fiscales son *prima facie* los propios intérpretes, de conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes le deben proporcionar la información necesaria para tal efecto.

Ahora bien, el maestro Flores Zavala, afirma que el objeto del impuesto "… es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".[127] Por su parte, el fiscalista Narciso Sánchez, advierte que el objeto del impuesto "… es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que

[127]Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 73, p. 128.

generan o hacen nacer el crédito fiscal…".[128] Mientras que el primer párrafo del artículo 6° del código tributario federal señala: "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". De lo anterior se puede inferir que el objeto del tributo no es otra cosa que la hipótesis normativa en abstracto que establece detalladamente en qué casos los contribuyentes deben pagar impuestos por los actos o actividades que realicen, de tal forma que cuando realicen esos actos o actividades que la ley señale como hechos imponibles, se actualiza la hipótesis normativa y surge así el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La *base* del impuesto. Otro elemento esencial de los impuestos lo constituye la *base*. De lo expuesto hasta aquí en este apartado, se ha explicado quienes son los obligados a pagar impuestos, sujeto activo y pasivo; también se dejó expuesto en qué consiste el objeto del impuesto, o lo que es lo mismo, el origen del crédito fiscal; ahora explicaremos la base del impuesto, porque el sujeto pasivo del impuesto debe tener la certeza jurídica de la materia sobre la cual va a calcular el impuesto para después saber cuánto debe pagar, lo cual conduce al tema de la *base gravable* del impuesto. Para lo cual se partirá de la definición que nos proporciona el citado fiscalista Narciso Sánchez, para quien:

> La base del impuesto es la cuantía, el monto de ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios, por ejemplo la base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por la ley, en aquellos casos que así proceda esa medida, que es lo que prácticamente se conoce como renta libre o neta…[129]

Por su parte, el autor Flores Zavala, explica que la base del impuesto "…Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.[130]. De las definiciones de los distinguidos fiscalistas se puede

[128] Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.,* nota 75, p. 233.
[129] *Ibidem,* p. 235.
[130] Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 76, p. 129.

inferir que la base del impuesto es la materia sobre la cual se calcula el impuesto a pagar. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta tiene como objeto de graven los ingresos percibidos, sin embargo, no todos los ingresos deben ser gravados por ese impuesto, sino sólo aquéllos que reflejen una verdadera ganancia a favor del sujeto pasivo, de ahí que la ley del impuesto sobre la renta establezca un sistema de deducciones respecto de aquéllos ingresos que no constituyen ganancia sino que fueron destinados a gastos estrictamente indispensables para las actividades económicas de los contribuyentes.

Por tanto, la base gravable o imponible del impuesto debe quedar bien determinada en la construcción del impuesto, pues de ello depende que los contribuyentes tengan certeza jurídica del *cuantum* del pago del tributo; además de que con ello se cumple con los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad recogidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 párrafo cuarto.

En cuanto a las funciones que desempeña la base gravable o también denominada base imponible, Marat Paredes y Raúl Rodríguez, señalan que: 1) La base imponible es una magnitud que constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus componentes. 2) La base imponible sirve como elemento de cuantificación de la cuota del tributo, mediante la aplicación a aquélla del tipo de gravamen.[131]

La *cuota* y *tarifa* del impuesto. Una vez que el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto ha determinado la base gravable sobre la cual va aplicar el impuesto, ahora debe conocer la unidad de medida que aplicará a la base gravable, para lo cual debe conocer la cuota establecida en el texto legal, la cual debe quedar, como todos los elementos esenciales, expresamente señalados en el texto legal a fin de no crear inseguridad jurídica a los causantes del impuesto. Entonces, el contribuyente debe saber a ciencia cierta la *cuota* del impuesto, el cual define el maestro, Ernesto Flores, como "…la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en

[131] Paredes Montiel Marat y Rodríguez Lobato Raúl, *op. cit.* nota 70, p. 230.

forma de tanto por ciento".[132] Los citados autores Paredes y Rodríguez, definen a la cuota, así:

> La cuota tributaria constituye el elemento principal de la deuda tributaria, en tanto que la misma representa el importe de la obligación principal. Por otra parte, si el tributo es pagado oportunamente será el único de los elementos de la deuda a calcular, por lo que, en esta situación, el monto de la deuda y la cuota será idéntico.[133]

En el sistema tributario mexicano, los impuestos más importantes como el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial a tasa única, impuesto sobre depósitos en efectivo, impuesto especial sobre producción y servicios, establecen la cuota utilizando el tanto por ciento, el cual se deben aplicar a la base gravable determinada.

Otro de los elementos que también deben incluir los textos legales que establecen cargas a los particulares es la tarifa, entendida esta, a decir de Flores Zavala, como "…las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.[134] Mientras que para el fiscalista De la Garza, la tarifa es un elemento de la base gravable del impuesto, a la cual se refiere así:

> Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo. La noción de la tarifa es una noción compleja, porque como explica Lucien Mehl, los elementos de la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente, y concluye que el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma de cálculos del impuesto.[135]

Como se puede observar de las autores citado, no existe uniformidad en cuanto a la definición de lo que debe entender como tarifa del impuesto, pero no es el propósito de este trabajo ahondar en el concepto de tarifa, por tanto, basta con que aludamos a la finalidad de la tarifa para lo cual diremos que es el elemento del

[132] *Idem*.
[133] *Ibidem,* p. 215.
[134] Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.,* nota 79, p. 129.
[135] De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.* nota 74, p. 434.

tributo que sirve para medir el *cuantum* del tributo que los contribuyentes deben enterar al fisco federal con motivo del pago de impuestos.

Hasta aquí se ha explicado cuáles y qué son los elementos esenciales de cualquier impuesto que el legislador establezca en las normas fiscales. En la mediad de que las normas fiscales contengan no solo la cita expresa y clara de estos elementos, sino que además cumplan con los principios constitucionales y ordinarios extraídos tanto de la Constitución Federal como de la legislación ordinaria, ello conducirá a una mejor justicia tributaria. Si por el contrario, no se establecen de manera precisa los elementos o no se cumplen con los principios que informan al derecho en materia impositiva, se deja a los contribuyentes abandonados a su suerte, quienes muchas veces, dado el grado de complejidad de las normas fiscales, no advierten que se les está aplicando una norma inconstitucional.

Los *derechos.* Recuérdese que los derechos son definidos por el artículo 4°, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, como aquéllas contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

A su vez, el maestro De la Garza, define los derechos como: *"*una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherente al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio*".*[136] Por su parte, el jurista Luis García, lo define como: *"*…ingresos que percibe el Estado derivados de una contraprestación a cargo de los contribuyentes como pago de un servicio que dicha entidad le presta, y por lo tanto, sirven para sufragar el gasto público. Por ejemplo, los derechos que

[136] *Ibidem,* p. 342.

cobra el Estado por la expedición de licencias, pasaportes, actas del registro civil, etcétera*".*[137]

Por su parte, el fiscalista Adolfo Arrioja, define los derechos como una prestación "lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica*".*[138]

De las opiniones de los autores citados se desprende que esencialmente coinciden en señalar a los derechos como una contraprestación que se da entre el particular y el Estado, a cambio de un servicio que éste presta a aquél de manera directa. Se trata pues de un costo beneficio, por el cual tanto el contribuyente como el Estado se hacen prestaciones recíprocas en el momento en que el servicio es proporciona al particular por parte del Estado; a diferencia con lo que ocurre, por ejemplo, con el entero de los impuestos que hace el contribuyente y que a cabio, no recibe ningún servicio directamente y forma inmediata.

La *contribución especial o contribución de mejora.* Se trata de una contribución que normalmente se presenta por el incremento del valor de un inmueble con motivo de pavimentación, construcción de banquetas, infraestructura para el suministro de agua potable, alumbrado público, recolección de basura, construcción de áreas verdes, entre otras.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° fracción III, define esta especie de contribución como aquéllas que *son establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*

El fiscalista, Arrioja Vizcaíno, define esta especie de contribución de la siguiente manera:

> Son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales

[137] López-Guerrero, Luis García, *op. cit.,* nota , p. 40.
[138] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal,* 16ª ed., México, Themis, 2002, p. 348.

> obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.[139]

Al igual que los derechos, las contribuciones especiales o de mejora son prestaciones, sin embargo, difiere de aquéllos en que la prestación que da origen a los derechos es con motivo de la solicitud que el particular hace al Estado para que le sea proporcionado un servicio, mientras que en las contribuciones de mejoras el contribuyente no solicita el Estado la realización de la obra, sino que éste las lleva a cabo de manera unilateral, de acuerdo a los planes de desarrollo urbanístico que considera necesarios.

Por tanto, los sujetos pasivos de estas contribuciones serán los propietarios del inmueble que indirectamente recibe el incremento de su valor; consecuentemente, se requiere que el inmueble se ubique dentro del radio de afectación, para que dicho valor se vea incrementado.

Las *aportaciones de seguridad social.* Este tipo de contribuciones son definidas por el artículo 2°, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

En la actualidad las aportaciones de seguridad social más importantes son las llamadas cuotas obrero-patronales que se enteran al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y las aportaciones que los patrones realizan al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT); por tanto, expone el jurista, Arrioja Vizcaíno, no se trata de un verdadero tributo o contribución sino de “aportaciones económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123

[139] *Ibidem,* p. 365.

de la Constitución a cargo de los patrones*".*[140] Señala el mismo autor que la finalidad de que dichas contribuciones se establecieran en el Código Fiscal de la Federación, radica esencialmente en que ello facilita su cobro coactivo, haciendo más rápida la recaudación.

En efecto, el código tributario establece el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a favor del fisco, sin necesidad de acudir ante órganos judiciales para ese efecto. De ahí que no se trate de la obligación tributaria señalada en el artículo 31 fracción IV de la constitución, sino del cumplimiento de la obligación constitucional señalada en el diverso artículo 123, a cargo de los patrones para proporcionar seguridad social y vivienda a sus trabajadores, quienes son sustituidos por el Estado, según lo dispone el citado artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

Las *contribuciones al Comercio Exterior.* Dada la apertura comercial con motivo de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, a partir del 1° de enero de 1994, celebrado entre México, EUA y Canadá, cobraron mayor relevancia las normas relativas a las contribuciones al comercio exterior, mismas que forman la rama del Derecho Aduanero, entendido éste como una rama especial del Derecho Tributario o Fiscal.

Al respecto, expone el autor que se está siguiendo, que: "*…* en la actualidad básicamente existen dos contribuciones al comercio exterior: el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación…*".*[141] Adicionalmente, tratándose de operaciones de importación, éstas también causan el impuesto al valor agregado de conformidad con la ley de ese impuesto.

El ordenamiento especial que regula la materia aduanera lo es la Ley Aduanera y su Reglamento, el Código Fiscal de la Federación, de aplicación supletoria, así como la Ley General de Importación y Exportación.

[140] *Ibidem,* p. 342.
[141] *Ibidem,* p. 426.

2.3. Facultad impositiva del Estado mexicano

Desde épocas muy antiguas las organizaciones políticas han hecho uso de los tributos como una forma de allegarse recursos para atender las necesidades tanto de la organización como de los gobernados. En la mayoría de las veces la desproporción de los tributos ha sido causa de conflictos internos, muchos de los cuales han culminado con la modificación de las estructuras políticas, incluso, han propiciado la independencia de naciones como es el caso de las 13 colonias de Norte América.

La facultad impositiva del Estado se traduce en la competencia que tiene éste para crear y aplicar contribuciones a los gobernados; cuyo fundamento constitucional lo es el artículo 73 fracción VII Constitucional.

De ahí que la materia impositiva sea una cuestión sumamente delicada pues por su naturaleza implica el sacrificio económico de los gobernados para contribuir al gasto público del Estado, cuya finalidad esencial en relación con los administrados es garantizar la paz y atender las necesidades básicas colectivas que individualmente los particulares no pueden proveerse.

En ese sentido, en un Estado de Derecho, el pago de las contribuciones debe verse reflejadas en beneficio de los gobernados a través de los servicios públicos; de otra manera el Estado no podría justificar la imposición de cargas tributarias a los administrados, lo cual repercute directamente en la economía doméstica de las familias. Pues “un Gobierno que rige los destinos del país de ese modo, sin sacar la manos de los bolsillos del contribuyente, tiene que guardar, por lo menos, la apariencia de que gobierna con el asentimiento de la nación”.[142]

Los principios constitucionales tributarios pueden estar explícitos o implícitos en la constitución y son tratados por el Derecho Constitucional Tributario. Recuérdese que la constitución es la fuente principal de todo el

[142] Zippelius Reinhold, *Teoría general del estado,* 4ª ed., México, Porrúa-UNAM, 2002, p. 128.

andamiaje tributario, y por lo mismo, es la norma suprema la que impone las directrices al poder público para imponer contribuciones a los ciudadanos, las cuales deben cumplir con las exigencias mínimas que impone al Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Derecho Constitucional Tributario es definido por Ortega Maldonado, como:

> Conjunto de principio y normas constitucionales que gobiernan la tributación del Estado. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares, a favor de los Estados, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.[143]

El fundamento constitucional de las contribuciones se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público en forma equitativa y proporcional de acuerdo a la capacidad de cada persona. De dicho precepto se desprende la ineludible obligación constitucional de todos los mexicanos, personas físicas y morales, y extranjeros que tengan fuente de riqueza en el territorio mexicano, para sufragar el gasto público por la vía del pago de contribuciones, de acuerdo a su capacidad económica. Además se desprende del numeral en cita que toda contribución deberá estar establecida en una ley desde el punto de vista formal y material, esto último es denominado principio de reserva de ley.

En concordancia del citado principio, al señalar que la ley debe ser emitida desde el punto de vista formal y material, se advierte que es facultad del Congreso de la Unión, como representante del Poder Legislativo, imponer contribuciones, lo cual confirma el contenido del artículo 73 fracción VII, de la Constitución General, cuyo texto dice: "*El Congreso tiene facultad: … VII. Para imponer las contribuciones*

[143] Ortega Maldonado, Juan Manuel, "El derecho constitucional tributario", en Valadés, Diego y Carbonell, (coords), *El estado constitucional contemporáneo. Culturas y sistemas jurídicos comparados,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, t. II, p. 642 y 643, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2319

necesarias a cubrir el Presupuesto". Con lo cual queda claro la facultad del Estado Mexicano para imponer cargas tributarias a los administrados.

Además, la Norma Suprema establece otra particularidad en tratándose de la materia de fiscal, al establecer en el diverso artículo 74 fracción IV, la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para iniciar el proceso legislativo al señalar que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones para cubrirlo.

De lo anterior, se puede concluir que al ser las contribuciones una materia que incide en la economía de todos los ciudadanos, el constituyente dejó asentado en la norma suprema que las contribuciones se establecieran en una ley para que fueran los representantes de la voluntad popular, desde la perspectiva contractualista, los que determinaran la imposición de las cargas tributarias, atendiendo a los principios de equidad y proporcionalidad, para lo cual deberán considerar la capacidad contributiva de los gobernados. De ahí que los órganos encargados de elaborar las normas tributarias deban tener en cuenta "el principio de la soberanía del pueblo como dogma fundamental de todo Estado de derecho democrático, y que está a la base de las Constituciones modernas",[144] dado que la voluntad del pueblo está representada en el poder constituyente y no en los poderes constituidos.

Sin embargo, es claro que los órganos legislativos en su aspecto formal y material, cumplen con las exigencias que les impone el texto constitucional, sobre todo por lo que ve a la materia tributaria; en virtud de que la mayoría de las leyes fiscales son presentadas al Poder Legislativo por iniciativa del Poder Ejecutivo, las cuales muchas veces son aprobadas sin mayores discusiones; lo cual quiere decir

[144] Brewer-Carías, Allan R., "La justicia constitucional como garantía de la constitucionalidad", en Von Bogdandy, Armin et al., (coords), *La justicia constitucional y su internacionalización,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, t. I, p. 35. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/2.pdf

que el órgano representante de la voluntad popular, no corrobora si la iniciativa de ley que le fue presentada cumple o no con los parámetros que la constitución impone en materia tributaria. Lo cual se complica aún más, si se toma en consideración que la materia fiscal utiliza términos muy técnicos en la cual concurren conceptos de diversas ciencias y no solamente de la jurídica. De ahí la importancia del control constitucional de leyes por los órganos especializados en la materia como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación.

Al respecto, es acertada la opinión del autor consultado Brewer-Carías, al exponer que:

> …teniendo en cuenta la evolución de las tareas del Estado, la ley ha tendido a convertirse en un producto mucho más técnico, cuyo contenido, incluso, escapa con frecuencia al control efectivo de los miembros del Parlamento, puesto que son los tecnócratas en el seno de la administración los que a veces la conciben y fijan su contenido, sin la participación efectiva de aquellos. Por ello, en virtud de que en muchos casos las leyes traducen más la voluntad gubernamental que la voluntad general, el control jurisdiccional constituye un instrumento eficaz que permite velar por su constitucionalidad."[145]

En ese sentido, el Poder Legislativo debe cumplir cabalmente con los procesos de elaboración de las leyes, el cual incluye el periodo de revisión de la constitucionalidad y los debates en donde se exponen las razones o motivos para aprobar una ley, además, de que se deben exponer los fines y el bien jurídico que se pretende proteger con la elaboración de la ley. De igual forma, en ejercicio de la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo, la constitución le impone exigencias para la elaboración de reglamentos y demás normas inferiores. Los cuales deben observar cuidadosamente que no se violen los derechos fundamentales de las personas, como límite constitucional a su labor legislativa y administrativa.

2.4. La ley como fuente principal de la materia tributaria

Es unánime la doctrina al estimar que las fuentes generales del derecho lo son:

[145] *Ibidem,* p. 42.

históricas, materiales y formales. En ésta última se ubican: la ley, la jurisprudencia, la costumbre y la doctrina; las más relevantes en el ordenamiento jurídico se puede decir que son las dos primeras, sin que se quiera decir con ello que el Derecho se encuentra reducido a la ley, sino todo lo contrario, el texto de la ley es el espacio más corto donde se mueve el juzgador para resolver un caso concreto. Sin embargo, para el propósito del presente estudio, en este apartado se va a resaltar la ley como fuente principal del derecho tributario y como objeto de control constitucional; ya que en virtud del principio de reserva de ley, el Estado impone cargas tributarias a los particulares afectando su esfera jurídica. De ahí que sea importante que no exceda en sus facultades discrecionales para restringir los derechos de los administrados.

Es de conocimiento general que en el sistema tributario mexicano existe una excesiva carga de normas administrativas tributarias, sobre todo en la sede del Ejecutivo Federal, las cuales muchas veces lejos de esclarecer y precisar su contenido y alcance jurídico, solo producen confusión en los destinatarios quienes desgraciadamente son los primeros en interpretar esas normas,[146] lo cual provoca que incurran en incumplimiento por omisiones o errores ajenos a su voluntad, dada la complejidad de dichas normas. Más aún, podría decirse que ni los propios servidores públicos representantes de la autoridad tributaria conocen cabalmente los alcances jurídicos de la norma que aplican o tratan de aplicar. Así, debido a la gran cantidad de normas generales es frecuente que muchas de ellas sean violatorias de derechos fundamentales.

El presente análisis referente a las normas generales es un tema toral para el propósito de la presente tesis, toda vez que el control difuso que se plantea en el presente trabajo, precisamente consiste en la desaplicación de las normas generales que contravengan la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando dicha inconstitucionalidad sea planteada al tribunal fiscal a través de la impugnación de un acto administrativo en el cual se haya aplicado

[146] De conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

dicha ley por parte de la autoridad fiscal. Por tanto, se considera necesario dejar explicado qué son esas normas generales, cuál su origen y su clasificación.

Concepto de *norma general.* Es muy común que cuando se hace referencia a una norma general, se piense que éstas son de carácter residual, es decir, que son aquellas que no son ni leyes ni reglamentos, sin embargo, atendiendo a que toda norma general debe ser aplicable a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto normativo, y que una vez aplicada dicha norma esta no deja de existir, se puede afirmar que si una norma no tiene carácter de individual, entonces serán normas generales, incluyendo las leyes y reglamentos, pues gozan de generalidad y abstracción. Al respecto, dice el maestro Ojeda Bohórquez, que: *"una norma general es un patrón de comportamiento prescrito y sancionado que reúne las características de generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia"*[147]. Sigue diciendo el tratadista citado que

> La generalidad de la norma debe estimarse en cuanto crea, modifica o extingue una situación jurídica en género, la abstracción e impersonalidad consiste en que no desaparece después de aplicarse a un caso previsto y determinado, sino que subsiste a tal aplicación y que no está dirigida a un individuo en lo particular, sino a tantos como a los que esté encaminada y se aplique a todos los que previene en tanto no sea abrogada.[148]

Así, las normas fiscales de carácter general serán todas aquellas que establezcan derecho y obligaciones para los gobernados que se encuentren en el supuesto normativo; así como facultades y obligaciones para las autoridades fiscales, en el ámbito de su competencia; normas que una vez que son aplicadas no desaparecen virtud a que son de carácter abstracto e impersonal. En ese sentido, serán normas generales, las leyes, reglamentos, decretos, circulares, reglas, y todas aquellas normas que contengan los elementos a que se ha hecho referencia.

Producción de *normas tributarias.* Se dijo que en materia tributaria existe un gran número de normas que establecen los derechos y obligaciones de los

[147] Ojeda Bohórquez, Ricardo, *El amparo contra normas con efectos generales,* 2ª ed., Porrúa, México, 2004, p. 54.
[148] *Ibidem,* p. 56.

contribuyentes, y muchas de ellas carecen de técnica legislativa al no precisar con términos claros y contundentes los supuestos jurídicos y de hecho que generan la obligación tributaria. Lo que se va a ver ahora es en dónde se genera todo ese universo de normatividad que invade el campo de actividad de los particulares.

El jurista vienés Hans Kelsen, señala una de las características del Derecho es su autoreproducción incesante y perenne, que siempre va de una situación abstracta a una cada vez más concreta, tendiente a individualizar la norma. En el sentido de que la producción de una norma se encuentra determinada por otra de grado superior, y por otro lado, la norma inferior determina la creación de otra norma de grado más abajo; y todo acto de producción representa, además, un acto de ejecución de la norma determinante.[149] La doctrina a denominado a este modo de producción *triangulo kelseniano,* precisamente en honor a su autor. De tal forma que en el vértice del triángulo se halla la constitución,[150] en un grado inferior se encuentran las leyes federales y generales, posteriormente a los reglamentos y demás normas generales, y finalmente, las sentencias de los jueces como normas individualizadas.

Una vez que se ubicó, de manera general, las diversas formas que integran el ordenamiento jurídico; a continuación se verá en dónde y cómo se elaboran las normas tributarias que forman parte del sistema tributario mexicano.

Normas tributarias creadas en *sede legislativa.* De acuerdo con las funciones del Estado, desde el punto de vista formal y material, la elaboración de las leyes federales es competencia del Poder Legislativo. Esto lo establece también la Constitución Federal.

Ahora bien, el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo conducente a que *"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*

[149] Kelsen Hans, *Compendio de teoría general del estado,* p. 189 y 190.
[150] De acuerdo con la doctrina de los derechos humanos, los tratados internacionales se hallan en el mismo nivel de la Constitución.

y equitativa que dispongan las leyes." De lo anterior se desprende que las cargas tributarias para los gobernados deben emanar de una ley en sentido formal y material, cuya elaboración corresponde exclusivamente al Congreso de la Unión, de conformidad con los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal; además de que, en materia fiscal, la cámara de origen corresponde a la de los Diputados.

Así, se pueden citar como leyes fiscales especiales que rigen el sistema tributario en México, las siguientes: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto a Tasa Única, Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, Ley sobre el Uso y Tenencia de Vehículos Usados, Ley Aduanera, Ley General de Importación y Exportación.

Asimismo, emanan de dicho órgano legislativo, el Código Fiscal de la Federación, como legislación complementaria de las leyes especiales antes citadas, en el cual además se establecen los derechos de los contribuyentes y las obligaciones tanto de la autoridad fiscal como de los contribuyentes; se establece además los procedimientos administrativos en materia fiscal, así como las infracciones y sanciones por el incumplimiento a las disposiciones fiscales, incluyendo los delitos fiscales.

Asimismo, como norma orgánica que da origen a la principal autoridad en materia fiscal y aduanera, se tiene la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se establece el fundamento legal de la existencia de la autoridad fiscal, su naturaleza jurídica, sus atribuciones y fines.

Ahora bien, el procedimiento legislativo para la elaboración de las normas fiscales es el mismo que la constitución señala para las demás leyes, con la única salvedad de que en tratándose de la materia contributiva, el inicio de la ley corresponde a la Cámara de Diputados. A continuación se expondrán las distintas etapas que el legislador debe agotar para la formación válida de las leyes tributarias.

A) Iniciativa. De conformidad con el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la iniciativa de leyes corresponde al Presidente

de la República, a los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, y a las Legislaturas de los Estados.

En la práctica, sobre todo en materia contributiva, la mayoría de las iniciativas las hace el ejecutivo federal, con asesoría de sus colaboradores de la administración pública federal. Lo cual se considera un exceso, máxime que los proyectos de ley que presenta el ejecutivo, muchas de las ocasiones no son suficientemente discutidos en las cámaras legislativas; ya sea por la complejidad de la materia fiscal, o por los tiempos y negociaciones políticas que permean en el Congreso de la Unión, pero lo cierto es que las leyes fiscales acusan mucha deficiencia en su confección al no encontrarse precisados los elementos esenciales de los tributos, por lo que los legisladores dejan abierta la posibilidad del ejecutivo para *arreglar* la ley mal hecha a través de los reglamentos, lo cual desde luego no es correcto, pues un reglamento no puede rebasar el texto de la ley.

Asimismo, aparece como un sucedáneo de la ley, las resoluciones misceláneas que en materia fiscal y aduanera emite el Servicio de Administración Tributaria, complicando todavía más la legislación fiscal elaborada en sede legislativa. Al respecto, dice el maestro Nava Negrete: "*Mientras más genéricas sean las fórmulas de la ley, crece más el campo del reglamento, y el presidente se vuelve más legislador que la ley".*[151]

Una vez que se presenta la iniciativa de ley fiscal, la comisión correspondiente de la Cámara de Diputados elabora un estudio de la misma y elabora su dictamen. En el estudio particular, se lleva a cabo el debate de la ley en el cual se vierten las ideas a favor o en contra, al cual puede concurrir el secretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El dictamen debe ser elaborado por la mayoría de de sus miembros.

B) Discusión. Es la etapa en la cual los legisladores exponen, a favor o en contra, los motivos y razones para que apruebe o desapruebe el proyecto de ley.

[151] Nava Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano,* 3ª ed., FCE, México, 2007, p. 144.

La discusión debe ser en lo general y en lo particular, con base en el dictamen emitido por la comisión correspondiente.

La discusión en lo general debe concluir con una elaboración del proyecto de ley de acuerdo a las conclusiones del debate, sin limitarse a reproducir los argumentos expuestos por el autor del proyecto. Una vez elaborado el dictamen se remite a la Cámara de Senadores para su estudio correspondiente.

La discusión en lo particular es el momento más importante pues se da ante el pleno del Congreso, el cual representa la voluntad general de los gobernados, de cuya discusión saldrá finalmente elaborada la ley para, en caso de ser aprobada, ser obligatoria para todos los administrados.

Cabe mencionar que en la elaboración de la ley se exige un *quórum*[152] de asistencia de los legisladores: Mayoría absoluta, es decir, la mitad más uno del total de la asamblea. Pero cuando la ley se discute en la Cámara de Diputados el mínimo de asistentes será de la mitad más uno, mientras que en la Cámara de Senadores, las dos terceras partes de sus miembros.

C) Aprobación. En esta etapa los legisladores manifiestan su voluntad para aceptar el proyecto de ley, y se da mediante votación cuando la ley se considera suficientemente debatida.

D) Sanción. Corresponde al ejecutivo federal aceptar o vetar la ley, lo primero lo hace de manera tácita, y el veto de manera expresa.

E) Publicación. Corresponde al ejecutivo federal, a través de la Secretaría de Gobernación, realizar la publicación de la ley en el Diario Oficial de la Federación, para que sea de conocimiento general de los administrados.

F) Iniciación de la vigencia. Es el momento en que la ley inicia su aplicación.

[152] *Quórum,* asistencia mínima de los integrantes del órgano legislativo exigido por el Reglamento.

Cabe señalar que cuando un particular impugna una ley por considerarla contraria a la constitución, cuando ésta se encuentra aplicada en una resolución definitiva de autoridad fiscal, solo puede hacerlo a través del juicio de amparo directo, al impugnar la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues conforme a la legislación y jurisprudencia actual, éste carece de facultades para determinar si la ley aplicada es o no contraria a la constitución.

Las normas tributarias creadas en *sede administrativa.* Desde el punto de vista formal, todo acto del Ejecutivo Federal se considera administrativo, por emanar éste. Sin embargo, desde el punto de vista material el Ejecutivo es un órgano legislativo al tener facultades reglamentarias y de normas inferiores a los reglamentos.

En efecto, de conformidad con el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es facultad del ejecutivo federal *"Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".* De dicho dispositivo constitucional se desprende la facultad reglamentaria del Presidente de la República, pues para hacer cumplir las leyes que emanen del Congreso de la Unión, debe establecer los elementos necesarios para el exacto cumplimiento de la ley, lo cual hace a través de normas generales consistente en reglamentos, decretos, resoluciones de carácter general, entre otros. Por tanto, al ser facultad exclusiva del ejecutivo federal, estas normas no pasan por el tamiz del Poder Legislativo.

Se puede decir que es en sede administrativa de donde emerge una gran abundancia de normas fiscales, las cuales muchas veces, contrario a facilitar el cumplimiento de las leyes del Congreso, generan confusión entre sus destinatarios pues contienen lenguajes técnico y rebuscados; poco entendibles para los administrados, y muchas veces también para la propia autoridad. De ahí la importancia de dejar señalado los diversos tipos de normas generadas por la Administración Pública Federal.

Al respecto, opina el jurista, Nava Negrete:

> El número de leyes fiscales federales – que son derecho administrativo – es insignificante; en cambio al número de sus reformas, las numerosas disposiciones reglamentarias y pararreglamentarias que dictan el Ejecutivo federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sí son incontables, incognoscibles en su lenguaje innovador y de permanente inestabilidad en su vigencia.[153]

El *Reglamento*. En el orden jerárquico kelseniano los reglamentos se ubican en un grado inmediato inferior que la ley en sentido formal, los cuales tienen como objetivo concretizar la ley. Así, respecto a la creación y contenido de los reglamentos el destacado jurista H. Kelsen, expone en forma nítida, lo siguiente: "Ordinariamente, todas las autoridades administrativas está facultadas por la constitución para dictar reglamentos, dentro de su respectiva esfera de acción, sobre *las bases de la ley* (establecida por el legislador propiamente dicho), y en vista a la realización inmediata de la misma"[154]. De tal forma que un reglamento no puede contraria una ley, pues la primera está determinada por ésta última. La ley impone las directrices que ha de cumplir el Ejecutivo al ejercer sus facultades reglamentarias.

Por su parte, el administrativista, Serra Rojas, define al reglamento de la siguiente manera:

> El reglamento es el conjunto de normas administrativas subordinadas a la ley, obligatorias, generales e impersonales, expedidas unilateral y espontáneamente por el Presidente de la República, o por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal en virtud de facultades discrecionales que le han sido conferidas por la Constitución o que resulten implícitamente del ejercicio del Poder Ejecutivo.[155]

Mientras que otro destacado administrativista, Nava Negrete, dice que: "*… el reglamento es un acto general, abstracto, obligatorio y coercible que provee a la aplicación de la ley del órgano legislativo…".*[156]

---

[153] Nava Negrete, Alfonso, *op. cit.,* nota 100, p. 123.
[154] Kelsen, Hans, *Compendio de teoría general del estado,* p. 194.
[155] Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo,* 17ª ed., Porrúa, México, 1996, p. 197.
[156] Nava Negrete, Alfonso, *op. cit.,* nota 102, p. 133.

De los anteriores conceptos se desprende que los reglamentos contienen las características de una norma general que en líneas anteriores fueron expuestas, esto es, son obligatorias, generales e impersonales; por tanto mantienen su vigencia en la materia, tiempo y espacio, hasta en tanto no sean derogados por la autoridad competente. Por otro lado, los reglamentos no solo tienen que ser conformes a la ley que les da origen sino a la propia constitución, en virtud al principio de la supremacía constitucional, recogida en el artículo 133 Constitucional; de ahí que cuando se impugna la inconstitucional de un reglamento deba examinarse éste por los órganos jurisdiccionales a la luz de los mandatos constitucionales.

En el ordenamiento mexicano, el Presidente de la República, en cuanto representante del Poder Ejecutivo, tiene la facultad reglamentaria en su carácter de titular del ejecutivo federal, de conformidad con el artículo 89 fracción I del código fundamental, quien se encuentra auxiliado por los secretarios de Estado.[157] Cabe señalar que gran parte de la materia fiscal se encuentra regulada por estos reglamentos cuya finalidad es facilitar el cumplimiento exacto de las leyes fiscales emanadas del Congreso de la Unión, sin embargo, esta finalidad muchas veces no se cumple.

En conclusión, se puede decir que en el orden jerárquico, después de las leyes se encuentran los reglamentos, que son las disposiciones legales que detallan o desenvuelven la ley que reglamentan para que se lleve a cabo su fácil cumplimiento por parte de los destinatarios de la misma, pues aún y cuando mantienen cierto grado de abstracción, su función es concretizar el contenido de la ley. Por lo general todas las leyes tributarias tienen su reglamento como norma inferior.

Ahora bien, en materia de jurisdicción administrativa, de conformidad con el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no tiene facultades para conocer sobre la impugnación de los reglamentos, ni en su aspecto autoaplicativo

[157] Actualmente existen 19 Secretarías de acuerdo con la Ley de la Administración Pública Federal.

ni heteroaplicativo; lo cual quiere decir que si un reglamento es violatorio de lo que ordena la constitución, el tribunal debe limitarse a examinar si la autoridad fiscal aplicó bien el reglamento, pero no estudiar si dicha norma viola la constitución política federal, situación que se considera viola el principio de supremacía constitucional, según el cual todas las autoridades deben ajustar sus actos a la constitución por ser la norma suprema de la cual emana todo el sistema de normas.

Los *decretos y acuerdos.* En el orden jerárquico, debajo de los reglamentos administrativos se encuentran los decretos y acuerdos, los cuales al igual que los reglamentos constituyen una fuente importante de la actividad administrativa fiscal. Por ser de interés particular, se hará referencia a los decretos y acuerdos expedidos por el titular del ejecutivo federal, por ser éstos una de las fuentes formales de la materia administrativa fiscal. La doctrina ha distinguido entre dos tipos de decretos y acuerdos administrativos: aquéllos de carácter general y los concretizados en un acto administrativo. A ese respecto, dice el maestro Nava Negrete:

> Son generales los decretos o acuerdos del presidente porque revisten las características propias de una ley, pues se dirigen a un número indeterminado de personas; comprenden situaciones genéricas, o sea, no referidas a casos concretos; son obligatorios, pues su incumplimiento da origen a una sanción, y además son coercibles, ya que se puede imponer coactivamente su acatamiento. Pero pueden ser individuales, pues su expedición se hace para personas o situaciones determinadas y precias.[158]

En relación con los decretos individuales, el autor Serra Rojas, señala que el decreto "es una decisión administrativa que crea una situación jurídica concreta o individual".[159] Mientras que tocante a los acuerdos, el distinguido autor, señala: *"El acuerdo hace referencia a la terminación, decisión u orden de autoridad. En Derecho administrativo es una resolución unilateral, decisión de carácter ejecutivo unipersonal, pluripersonal o un acto de naturaleza reglamentaria".*[160]

[158] *Ibidem,* p. 152.
[159] Serra Rojas, Andrés, *op. cit.,* nota 104, p. 217.
[160] *Idem.*

De a cuerdo a las características que se pueden inferir de los conceptos invocados, los decretos pueden ser normas generales o indivualizadas, los primeros se encuentran investidos de las mismas características de una norma general, al ser abstracta, impersonal y coercible, y por tanto, puede ser reclamado su inconstitucionalidad o ilegalidad, desde su entrada en vigor (norma autoaplicativa), o bien, después de su primer acto de aplicación (norma heteroaplicativa). Asimismo, el decreto también puede ser concreto o individualizado, y en ese sentido se puede decir que se trata de un verdadero acto administrativo, por estar dirigido a una persona en particular, y por tanto, este tipo de decreto no tiene las características de norma autoaplicativa o heteroaplicativa, por no tratarse de una norma general, sino de un acto administrativo.

El artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que se ha venido invocando, refiere expresamente a la procedencia del juicio de nulidad en contra de los decretos y acuerdos de carácter general cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación, o cuando, sean autoaplicativos. Por lo antes dicho solo los decretos y acuerdos generales pueden tener estas características, mientras que los individuales, al ser actos administrativo, no las tienen.

Las *circulares administrativas.* Aunque actualmente en el tráfico jurídico administrativo, las circulares han dejado de tener la relevancia que tenían en tiempos anteriores, sobre todo en materia fiscal, es necesario hacer referencia a ellas porque forman parte de la fuente formal del derecho administrativo fiscal.

Las circulares, tienen operación práctica dentro de la vida interna de las dependencias de la administración pública federal, a éstas se le denomina circulares internas. Por otro lado, se tienen las circulares, que surten sus efectos hacia afuera del ente administrativo, es decir, van dirigidos a los particulares, por tanto, se trata de normas generales, abstractas, impersonales y coercitivas. La principal función de las circulares internas es la de instruir, con base en las

disposiciones legales vigentes, la forma en que el personal de esos entes administrativos se deben conducir al aplicar las normas tanto de organización como de su aplicación en los actos administrativos. Mientras que las circulares externas son actos jurídicos que inciden en la esfera jurídica de los gobernados.

La autoridad facultad para emitir las circulares la tienen los secretarios de Estado, a diferencias de las anteriores normas anteriores cuya emisión está a cargo del titula del ejecutivo federal. Respecto a su utilidad práctica, dice el maestro Nava Negrete:

> Es una herramienta utilísima para la administración, con ella se da luz, claridad, a los textos de las leyes y reglamentos, provee de detalles que la facilitan la aplicación de tales ordenamientos de mayor rango y propicia la flexibilidad en la vida interna de la administración. Cierto que la circular en sus contenidos propios no ha sido siempre un acto jurídico perfecto, como no lo son todas las leyes y reglamentos.[161]

Las normas generales que hasta aquí se han analizado, se encuentran estructuradas en forma jerárquica, por encima de las cuales se encuentra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo a la pirámide kelseniana, cuyo vértice lo ocupa dicha ley fundamental. A continuación se analizará una de las normas generales con mayor frecuencia utilizada por el derecho administrativo fiscal, y que por la causa de su omisión puede dar lugar a contravenciones al marco constitucional.

Dentro de las circulares administrativas se encuentran las resoluciones de miscelánea fiscal en impuestos internos y de comercio exterior que contantemente son emitidas por el Ejecutivo Federal, cuyo propósito es hacer más fácil la aplicación de las normas fiscales, sin embargo, muchas veces no cumplen dichos propósitos, sino que tienen el efecto contrario de hacer más confuso la interpretación y aplicación de las normas fiscales.

[161] Nava Negrete, Alfonso, *op.cit.,* nota 105, p. 154.

Al respecto, así opina el administrativista, Nava Negrete: "*A propósito de nuestra célebre miscelánea fiscal, afirmamos que ésta ha propiciado una selva de disposiciones en que se encuentra atrapado el contribuyente*".[162]

Por cierto, antes de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en vigor a partir del 1° de enero de 2006, dichas resoluciones no podían ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; sin embargo, se estima que con motivo de la entrada en vigor de la citada ley, ahora sí es posible controvertirlas, por señalar su artículo 2° la procedencia del juicio de nulidad en contra de acuerdos generales administrativos.

Así, lo sostenía la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través del criterio de jurisprudencia 2ª./J.109/2004, del rubro: *"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA."*; en el cual dijo que el estudio de constitucionalidad directa de una regla general administrativa constituye una facultad exclusiva de los órganos del Poder Judicial de la Federación, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es incompetente para pronunciarse respecto a si dicha regla viola derechos fundamentales.[163]

2.5. La resolución de la autoridad tributaria como norma individualizada

Para que tenga verdadera eficacia el contenido de una ley o norma en general tributaria, y en ese sentido cumplan su finalidad, éstas deben ser concretizadas o individualizadas, es decir, deben ser aplicadas a los casos particulares que caigan en los supuestos jurídicos o de hecho contenidos en las mismas.

[162] *Idem,* p. 123.
[163] Para mayor referencia, véase la jurisprudencia completa en el anexo.

Conforme a la opinión de autor que se viene consultado, el jurista H. Kelsen, las resoluciones administrativas tributarias se ubican en la base del triángulo, esto es, se hallan en último lugar donde se da la individualización de la norma general a través de una resolución administrativa. Así el citado autor señala que las sentencias, resoluciones administrativas y *disposiciones* administrativas son normas individualizadas, y que sólo se distinguen por el órgano que la emite. Las primeras son emitidas por una autoridad judicial, las segundas por un órgano jurisdiccional administrativo, y las terceras, por la autoridad administrativa.

En razón del tema de investigación en cuestión, las normas que interesan en este momento son éstas últimas que el jurista vienés denomina como *disposiciones* administrativas, aunque después las refiere como *resoluciones,* según se advierte del siguiente texto:

> La *resolución* o decisión administrativa sobre un derecho litigioso, es análoga a la sentencia judicial. La *disposición* administrativa, en cambio, es, en su esfera, lo análogo al contrato en lo civil; representa una concreción del hecho condicionante previsto en la ley administrativa; facultados por las leyes administrativas los funcionarios de la administración dictan una norma individual *unilateral* (en esto se diferencia del negocio jurídico) una disposición que afecta a la conducta concreta de un individuo determinado. La infracción del deber impuesto por la norma, constituye el hecho condicionante de una sanción administrativa; este hecho es el que deben constatar los funcionarios de la administración y aplicarle mediante una *resolución* las consecuencias específicas de la infracción administrativa."[164]

De lo anterior se infiere claramente que el citado autor considera las resoluciones o *disposiciones* de la autoridad administrativa como aquellas normas individualizadas elaboradas por los órganos de la administración por infracción a las leyes administrativas verificadas por los funcionarios públicos. Es decir, en el caso, se trata de los actos o resoluciones emitidas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus funciones, una vez que constatan la infracción o incumplimiento a las disposiciones fiscales (leyes, reglamentos, decretos, circulares, resoluciones misceláneas, etc).

[164] Kelsen, Hans, *Compendio de teoría general del estado,* p. 198.

Ahora bien, en el sistema tributario mexicano, las autoridades fiscales diariamente emiten una gran cantidad de actos y resoluciones derivado de sus facultades de revisión, para lo cual cuentan con diversos procedimientos administrativos para verificar el exacto cumplimiento a las disposiciones tributarias. Uno de los más importantes es el procedimiento de las visitas de gabinete y domiciliarias, mediante el cual revisan la contabilidad de los contribuyentes y demás obligados, para determinar su situación fiscal, del cual pueden derivar créditos fiscales a cargo de los mimos, para cuyo cobro la autoridad tiene a su disposición el procedimiento administrativo de ejecución en caso del incumplimiento del pago. Asimismo, emite una gran cantidad de multas por infracciones en el incumplimiento de declaraciones, avisos, requerimientos de datos o documentos.

Dichos actos o resoluciones traen consigo su ejecución inmediata, sin embargo, cuando son definitivas, los particulares afectados pueden acudir a los procedimientos administrativos ante la misma autoridad, o bien, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si consideran que no se ajustaron a la ley, a fin de que les sean revocadas, modificadas o anuladas.

2.6. La jurisprudencia como segunda fuente principal de la materia tributaria

La jurisprudencia constituye segunda fuente más importante de la materia tributaria, en virtud de que se trata de criterios interpretativos que el tribunal fiscal debe observar al resolver los casos concretos que le son sometidos a su conocimiento.

La jurisprudencia puede tener múltiples acepciones pues el dicho concepto hunde sus raíces en el Derecho Romano, el cual la consideraba precisamente como la ciencia misma del Derecho. Sin embargo, para el propósito de presente estudio expondremos dos definiciones: una en sentido material y en otra en sentido formal.

En sentido material la jurisprudencia *"es el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las resoluciones de los tribunales".*[165] Es decir, la jurisprudencia es considerada como el contenido de la propia sentencia en la cual los jueces vierten sus razonamientos para justificar sus decisiones al interpretar y aplicar la norma.

El jurista Rojas Caballero, retoma la idea del actor citado y considera que:

> Todos los órganos que realizan esa labor sustantiva crean jurisprudencia al interpretar la ley; desde un modesto Juez de Paz hasta la Suprema Corte, pasando por todos los tribunales administrativos, como el Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Agrario, las Juntas de Conciliación y Arbitraje, y jurisdiccionales, civiles y militares, federales y locales: todos ellos crean jurisprudencia, al sostener principios y doctrinas en sus resoluciones.[166]

En un sentido formal, de acuerdo con el ordenamiento jurídico mexicano, y que es el que interesa resaltar en este apartado, la jurisprudencia es definida por el jurista Emmanuel Guadalupe Rosales, como: *"el criterio judicial de contenido interpretativo, referido a la ley, emitido por autoridad competente que adquiere un carácter obligatorio que vincula a todas las autoridades jurisdiccionales del país cuya construcción deriva de las decisiones o fallos de los órganos habilitados al momento de que interpretan, desentrañan, explican o complementan la ley".*[167]

De acuerdo con esta última definición la jurisprudencia consiste en un conjunto de criterios judicial emitidos por los órganos competentes para su elaboración, cuya característica esencial es que tiene el carácter de obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales del país. Lo cual es acorde con el criterio de la tesis IX.1º.71 K, emitida por el Poder Judicial de la Federación, con el rubro: JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES.", en el cual define la jurisprudencia como la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, emanada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los Tribunales Colegiados de Circuito; y señala que la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la

[165] García Máynez, Eduardo, *op. cit.,* nota 35, p. 68.
[166] Rojas Caballero, Ariel Arturo, *La jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación,* 4ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 3.
[167] Rosales Guerrero, Emmanuel Guadalupe, *Estudio sistemático de la jurisprudencia,* México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005, p.52.

ley, supletoria e interpretativa. Conforme a la primera se confirma lo expuesto por la ley, la supletoria colma los vacíos de la ley, y la interpretativa explica el sentido del precepto legal desentrañando su significado. En relación con los fines, la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, durante la vigencia de la norma interpretada.[168]

Del criterio anterior se desprende que la jurisprudencia puede ser confirmatoria, supletoria o interpretativa; es decir, puede reiterar lo que dice la ley sin agregar nada; o bien, puede complementar el texto legal al estar ésta incompleto; o puede interpretar el texto por ser este oscuro o ambiguo.

Ahora bien, si bien es cierto, existen otros tribunales que tienen competencia para emitir jurisprudencia como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de conformidad con los artículos 18 y 23 de la Ley Orgánica de ese tribunal, también los que dichos criterios no obligan más que al propio tribunal, sin embargo, cuando dichos criterios contradicen una jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, debe prevalecer el de éste último, dado que constitucionalmente así está determinado en el artículo 94 de la Ley Suprema.

Así lo ha determinado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J.38/2002, del rubro: JURISPRUDENICA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY", en la cual sostuvo que de conformidad con el artículo 92 de la Ley de Amparo y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene la obligación de aplicar la jurisprudencia en la cual se haya declarado la inconstitucionalidad de una ley, sin que ello signifique que dicho tribunal realice estudios de constitucionalidad, sino simplemente se limita a conocer

[168] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

sobre la legalidad del acto en relación con la norma tildada de inconstitucionalidad, pues no declara la inconstitucionalidad de la ley ni su desaplicación.[169]

De ahí que en materia tributaria la jurisprudencia tenga especial relevancia, pues de conformidad con los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, es obligatoria su observancia para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de resolver los asuntos de su conocimiento. Destacando que en materia fiscal existe numerosos criterios interpretativos de las normas fiscales.

2.7. Los principios constitucionales de los tributos

Quedó dicho que la fuente principal del derecho fiscal lo es la ley en un sentido amplio, es decir, las normas generales abstractas e impersonales. Pues bien, para que se considere que dichas normas se encuentran apegadas a los cánones constitucionales, es menester que se cumplan con los principios que se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como con los cánones internacionales de los que México esté obligado a observar.

Los principios constitucionales pueden ser explícitos o implícitos. Se está en presencia de los primeros cuando la constitución señala expresamente cuáles son esos principios que debe atender el destinatario de la norma; y por otro lado, los explícitos serán aquellos que permean el espíritu de la constitución, es decir, aquellos que el intérprete de la constitución debe extraer de la ley suprema a través de la interpretación jurídica constitucional

Aún y cuando el término *principios* es equívoco, se puede decir que los principios son la base o espíritu de la cual emerge y se sostiene todo el sistema jurídico. Así, los principios constitucionales al estar dentro de la ley suprema, contienen las directrices generales que los intérpretes y aplicadores de las normas deben observan a fin de hacer valer la constitución. Los principios constitucionales en materia fiscal se encuentran inmersos en la Constitución Política de los Estados

[169] Para mayor referencia, véase el criterio completo en el apartado de anexos.

Unidos Mexicanos, ya implícita o explícitamente, los cuales deben ser observados por todos aquellos entes que realicen la función de interpretar y aplicar los preceptos constitucionales. En el presente apartado, se hará referencia únicamente a los principios explícitos que se desprenden del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El presente tema es de gran importancia para el propósito de la investigación, dado que, por un lado, permite evaluar con toda precisión el contenido material de las normas tributarias ordinarias, que como se sabe se distinguen de las demás por ser muy numerosas. Consecuentemente, los principios constitucionales se traducen en los guías o instrumentos necesarios para que los órganos administrativos jurisdiccionales lleven a cabo la contrastación de las normas ordinarias a la luz de las normas constitucionales, y determinar si cumplen o no con los cánones constitucionales. Lo anterior adquiere mayor relevancia cuando los jueces ordinarios tienen la facultad de hacer control constitucional de normas y en caso de encontrarla contraria a la Ley Suprema proceder a desaplicar aquélla.

En ese orden de ideas, el texto constitucional que contienen expresamente los principios constitucionales de las contribuciones lo es el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente; el cual contienen idéntica redacción que la Constitución de 1857; esto quiere decir que ya desde el constituyente de 1857, existían los principios constitucionales de los tributos.

El artículo 31 Constitucional, señala que son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongas la leyes en el lugar de su residencia, ya sea de la federación, del Distrito Federal o de la entidad federativa.

Del citado precepto se infiere que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, conforme a lo que dispongan las leyes.

De ello extrae el principio de legalidad que lleva implícito el de generalidad, pues recuérdese que una de las características de una ley es que son generales; se observa también en el texto constitucional el principio de gasto público, que se debe cubrir con los impuestos o contribuciones; los dos últimos principios que se desprenden del precepto en estudio son los de proporcionalidad y equidad. A continuación el análisis cada uno de ellos.

A) Principio de generalidad

Este principio deriva la obligación que tienen todos los mexicanos de pagar impuestos, y tiene estrecha relación con el principio de legalidad, dado que una ley para que sea obligatoria debe ser: general, abstracta e impersonal. Por tanto, una ley tributaria debe ser cumplida por todas aquellas personas físicas y morales que se ubiquen en el supuesto normativo o de hecho[170]. Lo cual tienen también relación con el artículo 13 Constitucional que prohíbe a los órganos aplicar leyes privativas, es decir, dirigidas a personas determinadas.

La función principal de la generalidad de la norma es que una vez que fue aplicada ésta no desaparece por esa aplicación al caso concreto, sino que sigue siendo válida durante todo el tiempo que dure su vigencia. Si bien es cierto que muchas veces las normas van dirigidas a ciertos grupos de personas, no se debe considerar que se trata de leyes privativas, pues dichas normas no hacen mención a ciertas personas individualmente identificadas, sino a una pluralidad de sujetos en general.

El fiscalista, Arrioja Vizcaíno, opina al respecto que: "…se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca…"[171]. Por tanto, la ley señalará cuales son los grupos sujetos que están obligados a cumplir con las

[170] El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, señala: 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.
[171] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal,* 16 ed., México, Porrúa, 2002, p. 248.

normas tributarias, de acuerdo con su capacidad tributaria, pues es claro que no todas las personas tienen la misma capacidad para contribuir.

Finalmente, se debe precisar que aún y cuando la constitución diga que es obligación de los *mexicanos* dicho sustantivo no se debe interpretar de manera letrista, sino de acuerdo al espíritu de la constitución. En efecto, es evidente que no sólo los mexicanos están obligados a contribuir, sino también las personas extranjeras sean físicas o morales, que se ubiquen en los supuestos normativos o de hecho. Dejar fuera de la obligación a los extranjeros, sería un fatal error, pues recuérdese que los tributos más importantes gravan los ingresos y el comercio los cuales obtienen en exceso los extranjeros en México, al haber abierto su mercado a la inversión extranjera. Por tanto, en términos reales las empresas extranjeras obtienen y explotan más riqueza en México que los propios nacionales.

B) Principio de obligatoriedad

Este principio se encuentra estrechamente ligado con el de *generalidad,* y a su vez, emanan del principio de legalidad, en el sentido al momento de que el legislador emite formal y materialmente una ley, ésta adquiere el carácter de obligatoria para todos los sujetos que coincidan con los supuestos jurídicos y de hecho señalados en la norma.

En virtud de este principio el Estado hace efectiva la recaudación de impuestos para sufragar el gasto público. En ese sentido el autor consultado, opina que “el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta caridad, sino una cuestión de vital interés público…El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico…”[172]. De ahí que las normas tributarias tengan aplicación inmediata y el cobro de los impuestos en caso de omisión por parte de los contribuyentes sea coactivo por parte de las autoridades administrativas

[172] *Ibidem,* p. 251 y 252.

fiscales. En efecto, existe a favor de las autoridades fiscales la facultad económico-coactiva para hacer efectivos los pagos de las contribuciones a cargo de los contribuyentes que no cumplan con la obligación constitucional.

Finalmente, de conformidad con el artículo 28 Constitucional, están prohibidas las exenciones de impuestos. Lo cual quiere decir que las autoridades administrativas fiscales no pueden favorecer a ninguna persona física o moral quitándole la obligación de pagar contribuciones.

C) Principio de vinculación con el gasto público

El citado artículo 31 fracción IV, Constitucional, establece la obligación de los mexicanos a contribuir para el gasto público del Estado. En ese sentido, los ingresos por concepto del pago de contribuciones debe estar destinado exclusivamente para el gasto público que deba erogar el Estado, lo cual deberá traducirse en la proporción de servicios públicos para todos las personas del país.

Precisamente, una de las causas por las que las personas no han adquirido la cultura del pago de impuestos es porque consideran que el Estado no cumple con sus funciones de proporcionar servicios públicos.

Entonces, el legislador deberá precisar en la exposición de motivos, o dejarlo implícito en el texto de la ley, la vinculación del pago de impuestos con el gasto público.

D) Principio de proporcionalidad y equidad

Estos dos principios aparecen en la parte final del artículo 31 fracción IV Constitucional, el cual establece la obligación de contribuir al gasto público de *“de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”* . Se trata de los principios más polémicos que aparentemente son iguales, dado que la proporcionalidad en cierta forma quiere decir equidad, mientras que la equidad se

presenta cuando existe la misma proporción en dos objetos. Además, no se debe confundir el principio de *proporcionalidad* como principio constitucional de los impuestos con el principio de proporcionalidad como técnica de interpretación de los derechos humanos, el cual se estudiará posteriormente en otro apartado.

El principio de proporcionalidad tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas, partiendo de la base de que no todas las personas la tienen en igual proporción, pues, por ejemplo, los trabajadores asalariados difieren en sus ingresos, por lo que no sería justo que tributaran en igual cantidad las personas que obtienen ingresos distintos; de ahí que se considera que los impuestos que establecen tasas progresivas sean los más justos, a diferencia de los impuestos con cuotas o tasas fijas.

Para el fiscalista, Arrioja Vizcaíno, "la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados"[173] . Así conforme a este principio si el pago de un impuesto dejara a la persona sin ningún ingreso, no se estaría en presencia de un tributo proporcional, sino de una confiscación por parte del Estado, dado que la persona no tendría el mínimo suficiente para subsistir. Pero, además, no sólo se debe tomar en cuenta la capacidad económica de los causantes, sino que las fuentes de riqueza que gravan los impuestos sean también distribuidas en forma equitativa para que las cargas tributarias no se decanten a un sector económico, más que a otro.

El principio de *equidad,* en términos generales significa *igualdad*, lo cual en términos jurídicos es igualdad ante la ley. Sin embargo, de acuerdo con la concepción aristotélica la equidad solo se entrevé en los casos concretos en que es aplicada, por tanto, no dable observarla en una norma jurídica, por ser ella esencialmente abstracta. En el caso concreto la equidad se traduce en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

[173] *Ibidem,* p. 256.

Luego, en el campo tributario, dice el jurista Adolfo Arrioja, que "las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación…deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc…".[174] Entonces, el legislador deberá tener cuidado de que el elaborar la ley no otorgar beneficios a unos contribuyentes en perjuicio de otros; por ejemplo, conceder un plazo de pago distintos a los sujetos que se encuentran en el mismo supuesto.

Así las cosas, el principio de equidad – o igualdad - impone al legislador la obligación de tener y dar justificaciones suficientes para tratar desigualmente situaciones análogas; de modo que a él corresponde –sobre todo procesalmente- la carga de argumentar para justificar ese tratamiento distinto, pues de lo contrario se *presumiría la inconstitucionalidad* de su actuación.

En diversas jurisprudencias la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al hacer el estudio del principio de equidad, lo ha hecho en conjunto con el principio de igualdad y proporcionalidad. Por ejemplo, en la jurisprudencia P./J.41/97, con el rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", sostuvo que conforme al artículo 31 fracción IV Constitucional, el principio de equidad se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de que todos los gobernados reciban el mismo trato de quienes se ubican en una situación similar de hecho, por tanto, habrá desigualdad si ésta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales; que a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; que el legislador puede contemplar la desigualdad siempre y cuando la distinción sea razonable y justificada; y que en caso de que exista diferenciación tributaria ésta debe ser adecuada y proporcionada; de tal forma que la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, debe ser equilibrada.[175]

[174] *Ibidem,* p. 259 y 260.
[175] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

Mientras que en la jurisprudencia 1ª./J.55/2006, del rubro "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL", sostuvo que la igualdad no sólo debe ser ante la ley, sino *en* la ley. El principio de igualdad supone tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. El legislador no puede hacer distinciones de manera arbitraria sino que debe encaminar su actividad a los fines que marcados por la constitución. El legislador debe cuidar que exista racionalidad o adecuación de la distinción, es decir, que exista relación entre la medida y el fin pretendido. Debe cumplir con el requisito de la proporcionalidad, es decir, el legislador no puede tratar de obtener objetivos constitucionales de manera desproporcional.[176]

En la jurisprudencia 2ª./J.42/2010, del rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA", sostuvo que para determinar la igualdad normativa, precisa, en primer lugar, elegir un término de comparación apropiado entre dos sujetos. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados en forma desigual, no habrá violación al principio de igualdad. Por último, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia del trato, debe determinarse si esa diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida.[177]

En resumen, el consultado autor, da la diferencia entre los principios de *proporcionalidad* y *equidad,* señalando lo que deben contener las normas tributarias para cumplir con estos dos principios. Conforme al principio de proporcionalidad las leyes deben:

> Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar razonablemente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos para cada contribuyente…Por su parte, a la Equidad…las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal, (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas

[176] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.
[177] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

> de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad…[178]

Por último, se puede decir que estos dos principios son de los que más se invocan cuando se impugna la inconstitucionalidad de leyes tributarias, dado que son los que tienen que ver con la sustancialidad de los impuestos.

E) Principio de legalidad

Este principio se encuentra instalado en la última parte del artículo 31 fracción IV, Constitucional, al señalar la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa *"que dispongan las leyes".* Se traduce en el hecho de que todos los tributos que imponga el Estado deben estar establecidos en una ley formal y materialmente creada por el Congreso de la Unión. Lo cual quiere decir que las normas inferiores a las leyes, por ejemplo un reglamento, no pueden establecer contribuciones.

Este principio constituye la piedra angular de todo el sistema tributario que puede expresarse en el aforismo latino *"nullum tributum sine lege",* es decir, no puede existir ningún tributo válido sin un ley que así lo establezca. Como se ve, es el mismo principio que sustenta el edificio jurídico del sistema penal cuyo aforismo es *" nullum crime sine lege"* que se traduce como: no puede haber delito sin una ley que así lo prevea.

De ahí que sea uno de los principios fundamentales más importantes del sistema tributario, pues solamente establecidos en la ley los tributos, el particular estará en condiciones de saber, de antemano, si se encuentra o no dentro de los supuestos de la norma y hasta dónde alcanza su obligación, así como las fechas en que deberá enterar el impuesto. Además, sólo así se percatará de los medios de

[178] *Ibidem,* p. 264.

defensa que tiene a su alcance para impugnar los abusos de poder por parte de las autoridades fiscales.

Por último, se puede decir que el principio de generalidad se traduce en que las autoridades sólo pueden hacer aquello que se ordena o faculta expresamente la ley, so pena de caer en desvío de poder. Por su parte, los contribuyentes sólo están constreñidos a cumplir con las obligaciones consignadas en una ley formal y materialmente válida, así como hacer valer los derechos que en ellos se establecen.

A) Acceso a la defensa legal

Sucede que cuando una norma general tributaria no cumple con los cánones constituciones anteriormente expuestos, dicha norma estará afectada de inconstitucionalidad por lo que en un Estado constitucional de derecho, deben existir mecanismos idóneos a través de los cuales los ciudadanos puedan inconformarse con los actos o leyes que no cumplen lo ordenado por la ley suprema.

Este tópico se abordará en un capítulo posterior, por ahora baste con señalar que el medio procesal por excelencia para que los contribuyentes impugnen una ley considerada inconstitucional lo es el juicio de amparo en sus dos modalidades: directo e indirecto. Pues los otros dos medios procesales que señala la Constitución Federal, lo son las acciones de inconstitucionalidad y las controversias de constitucionalidad, sin embargo, los sujetos facultados para promoverlas se encuentran limitados; no todas las personas tienen acceso a esos medios de justicia constitucional. Asimismo, se establece en el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la posibilidad de impugnar normas generales distintas a las leyes y reglamentos, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Así, el tribunal especializado encargado de impartir justicia fiscal a nivel federal lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo, lo que por ser parte esencial del presente estudio se estudiará de manera específica en un capítulo posterior. Por su parte, la mayoría de las entidades federativas cuentan con tribunales locales de lo contencioso administrativo, para dirimir las controversias que se suscitan entre las autoridades administrativas y los gobernados. Además, el acceso a esa justicia es sin ningún costo a cargo de los particulares, de conformidad con el artículo 17 Constitucional, a favor de los contribuyentes, que recoge el derecho a la gratuidad de la justicia, sin embargo, en la práctica no se cumple en su totalidad dado que los contribuyentes, por ejemplo, deben pagar las copias certificadas que solicitan dentro de un juicio de nulidad, lo cual contraviene la citada garantía constitucional.

Cabe señalar, por último, que el profesor Ernesto Flores Zavala, divide los principios constitucionales en tres grupos, a saber: a) principios relativos a derechos fundamentales del individuo, que no pueden ser violados por la actividad impositiva del Estado; b) principios derivados de la organización política; y c) principios de política económica.[179]

Para los fines del tema en cuestión, se ha hecho referencia únicamente a el primero de los mencionados, es decir, los principios que tienen que ver con la protección de los derechos fundamentales, también comúnmente denominados, derechos humanos, los cuales fueron establecidos en la constitución para señalar las directrices o causes legales por los cuales se deben conducir todas la autoridades del Estado, pues todas ellas se encuentran sometidas a la ley, esto es, la autoridades solo pueden hacer aquello que la ley les permite, por tanto, cualquier actuación al margen de la ley, es violatoria de la constitución, y si dicha ley consagra derechos fundamentales, dicha actuación es violatoria de esos derechos humanos.

[179] Flores Zavala Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas,* 34ª ed., Porrúa, México 2004, pp. 169 y 170.

CAPÍTULO III

JUSTICIA ADMINISTRATIVA Y CONTROL CONSTITUCIONAL

El presente capítulo tiene como finalidad hacer un recorrido por las etapas en que se ha desarrollado la justicia administrativa en México a partir de la creación del entonces Tribunal Fiscal de la Federación y del juicio contencioso administrativo federal. Asimismo, tiene por objeto explicar los dos más importantes modelos de control constitucional que se han desarrollado tanto en EUA como en Europa, como instrumentos para salvaguardar la supremacía de la constitución, cuando ésta ha sido violada por acto o normas de las autoridades al no cumplir con los estándares constitucionales.

3.1. La justicia tributaria en México

A falta de una definición específica de justicia tributaria, se puede señalar que ésta constituye una especie del concepto genérico de *justicia administrativa*, si se toma en consideración que Derecho Tributario o Fiscal, es una disciplina que deriva del Derecho Administrativo, definido este, por el maestro Nava Negrete, como una rama del derecho público que tiene por objeto de estudio la administración pública y las relaciones de ésta con los particulares.[180] En ese sentido, la relación que se da entre la administración pública y los particulares, es la relación jurídico-tributaria, en la cual la autoridad administrativa o fiscal, tiene la facultad de cobrar contribuciones y el particular o contribuyente la obligación de pagarlos; de ahí que dicha relación caiga dentro del amplísimo ámbito administrativo.

Así, el citado jurista hace una relación de las variadas ramas en que se divide el Derecho Administrativo, lo cual deriva del impresionante tamaño de la administración pública federal; dentro del cual se encuentra la materia tributaria. Dice el autor: “El derecho administrativo alía a su gigantismo, una gran ramificación. Frutos de su desmesurada robustez son las múltiples ramas de mayor

[180] Nava Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano,* 3ª ed., México, FCE, 2007, p. 18.

o menor espesor que, sin dejar de ser derecho administrativo, se ostentan como si tuvieran tronco propio. Destacan entre ellas el derecho fiscal o tributario…".[181]

Por tanto, es válido considera que el estudio que se realice de la justicia administrativa comprende la justicia tributaria. Entonces se verá lo que debe entenderse por justicia tributaria, para cuyo propósito se seguirá al destacado maestro mexicano, Héctor Fix-Zamudio.

El ilustre jurista Fix-Zamudio,[182] señala que es necesario precisar los términos *control administrativo, justicia administrativa, jurisdicción administrativa, contencioso administrativo y derecho procesal administrativo,* porque suelen usarse indistintamente*.* Así, el vocablo *control* es un término genérico conforme al cual una autoridad puede revisar, fiscalizar, sancionar, los actos de otra. La *justicia administrativa,* tiene por objeto tutelar la esfera jurídica de los particulares frente a la autoridad administrativa a través de una controversia jurídica. La *jurisdicción administrativa* constituye la especie del género de la solución de controversias jurídicas entre la administración y los administrados, por los jueces o tribunales administrativos; y dentro de este vocablo se utiliza también el *contencioso administrativo* o *proceso administrativo* que tienen el mismo significado*,* por último, el *derecho procesal administrativo* estudia los conceptos, principios e instituciones para la solución de las controversias entre la administración pública y los administrados.

Por otra parte, dice el autor consultado que:

> "la justicia administrativa comprende un conjunto de instrumentos jurídicos y procesales para la tutela de los particulares frente a la administración pública, y entre esos mecanismos se encuentra la jurisdicción especializada en esta materia, que es uno de sus sectores más importantes. En esa virtud, la justicia administrativa debe considerarse como el género en el cual queda comprendida la jurisdicción para la solución de los conflictos entre la administración pública y los administrados por conducto del proceso."[183]

---

[181] Nava Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano,* 3ª ed., México, FCE, 2007, p. 34.

[182] Fix-Zamudio, Héctor, "Concepto y contenido de la justicia administrativa" en Cisneros Farías, et al (coords), *Justicia administrativa. Segundo congreso iberoamericano de derecho administrativo,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, pp. 173 y 174, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2391

[183] *Ibidem,* p. 179.

Por tanto, se puede decir que la justicia tributaria comprende los recursos administrativos señalados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Aduanera,[184] así como el juicio contencioso administrativo federal regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Mientras que en la jurisdicción administrativa queda comprendido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien tiene competencia para resolver el citado juicio contencioso. Cabe señalar que dentro de la justicia administrativa también se ubica la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de reciente creación, como órgano no jurisdiccional inspirado en el modelo de *ombudsman,* para la tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

De lo anterior, válidamente se puede concluir que tanto las instituciones como los instrumentos protectores de los derechos de los particulares ante los abusos de las autoridades administrativas tributarias, se ubican tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional y no jurisdiccional. Sin embargo, sólo se hará alusión a la justicia tributaria jurisdiccional, cuyo órgano más importante de administrar justicia fiscal lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través de las resoluciones de controversias en materia tributaria entre las autoridades fiscales o tributarias y los contribuyentes.

Breve ***reseña histórica*** de la justicia tributaria. En este tópico, se seguirán las opiniones del fiscalista Emilio Margain,[185] quien considera que los antecedentes más remotos de la justicia tributaria, se ubican a mediados del siglo XIX, con la expedición de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo.

El 25 de mayo de 1853 a iniciativa de Dn. Teodosio Lares, influenciado por el Consejo de Estado (francés), se expidió la Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo, conocida como *Ley Lares,* con 14 artículos, excluía del

[184] Recurso administrativo de revocación, y el recurso de consideración, que se promueven ante la propia autoridad fiscal que emitió el acto o resolución.
[185] Margain Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo,* 13ª ed., México, Porrúa, 2006, pp. 71-84.

conocimiento de los asuntos administrativos al Poder Judicial, y daba competencia el Consejo de Estado (artículo 4°) para conocer de las controversias de lo contencioso administrativo; y señala, además, en el artículo 9° que los tribunales judiciales no pueden por ninguna causa despachar mandamientos de ejecución, contra las dependencias administrativas; lo cual causó grandes discusiones, por lo que dicha ley fue impugnada ante el Poder Judicial Federal, quien declaró su inconstitucionalidad por considerarla violatoria de la división de poderes, pues la existencia de un tribunal administrativo implicaba la reunión del Poder Ejecutivo y Judicial en la persona del Presidente de la República. Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ignacio Vallarta.

Respecto, al Consejo de Estado, en que se inspiro la Ley Lares, el maestro José Luis Vázquez, comenta:

> Fue la rígida interpretación que de la teoría de separación de poderes realizaron los revolucionarios franceses el motivo para que establecieran las bases de la jurisdicción administrativa. La prohibición a los tribunales judiciales para que conocieran de los asuntos de la administración dio lugar a la creación de un órgano jurisdiccional en el seno de la administración".[186]

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, no se hizo referencia a la materia administrativa, sin embargo, a base de interpretaciones dicha materia fue incluida en la materia civil que sí menciona la constitución expresamente. El 8 de agosto de 1917 se promulgó la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal, la cual reguló dos vías para la impugnación de actos en materia administrativa: el juicio de amparo y el recurso de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El 16 de abril de 1924, se expidió la Ley para la Calificación de las Infracciones Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes, con la cual se confirieron facultades a la Secretaria de Hacienda en materia administrativa, asimismo, se creó un jurado de penas fiscales el cual tenía facultades para tramitar

[186] Vázquez Alfaro, José Luis, *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991, p. 40. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=467

y resolver el recurso de revisión interpuesto por los particulares en contra de de las multas impuestas por las oficinas recaudadoras de impuestos.

El 10 de febrero de 1927, se expide la Ley de la Tesorería de la Federación, la cual contemplaba un recurso de oposición para reclamar ante los Jueces de Distrito los actos de cobro fiscales previa garantía que el particular debía exhibir, pues de lo contrario resultaba improcedente dicho medio de defensa.

En 1929 la Secretaría de Hacienda formuló un proyecto de Código Fiscal de la Federación, el cual no fue aprobado, sin embargo, contiene un buen antecedente en materia de justicia fiscal al establecer que el servicio de justicia fiscal debería resolver las inconformidades que se suscitaran por actos de las autoridades fiscales y los administrados, a través de un jurado fiscal.

El 30 de diciembre de 1932, se expide la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, el cual contenía la posibilidad de que los contribuyentes impugnaran ante las autoridades judiciales federales los actos de las autoridades fiscales encaminados a hacer efectivo el cobro de créditos fiscales, con base en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Finalmente, el documento más importante en la justicia fiscal de México, lo fue la creación de Ley de Justicia Fiscal promulgada el 27 de agosto de 1936 -publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de agosto de 1936-, documento con el cual surge verdaderamente la justicia fiscal tributaria en México, al crearse el juicio contencioso administrativo y el Tribunal Fiscal de la Federación, como órgano jurisdiccional para resolver las controversias entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

El origen del tribunal fiscal en México tuvo su inspiración en el modelo francés *Consejo de Estado* como órgano administrativo encargado de resolver las controversias originadas entre la administración y los administrados.

Al crearse el Tribunal Fiscal de la Federación[187] en 1937 con motivo de la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, resurgió el debate respecto a la constitucionalidad de una ley que creaba un órgano jurisdiccional ubicado en la sede del Poder Ejecutivo, con lo cual se violaba el principio de la separación de poderes; sin embargo, los argumentos expuestos por Vallarta esta vez ya no prosperaron; por lo que se considero constitucional que un tribunal autónomo sin subordinación al Poder Ejecutivo pudiera revisar la legalidad de los actos administrativo tributarios. Inicialmente, el tribunal conocía de asuntos exclusivamente fiscales, de ahí su denominación de *Tribunal Fiscal de la Federación,* sin embargo, después se fueron ampliando sus facultades al ámbito administrativo.

De 1936 a 1946 el tribunal fiscal fue cuestionado por haber sido creado por el Ejecutivo Federal, quien de conformidad con el artículo 49 Constitucional no tenía facultades para crear un tribunal administrativo, lo cual fue resuelto mediante la reforma de 1946 al artículo 104 Constitucional que sentó las bases para la creación de tribunales administrativos federales.

La Ley de Justicia Fiscal, tuvo corta vida jurídica, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1938, pues el 31 de diciembre de 1938 se había publicado el Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1° de enero de 1939; sin embargo, el nuevo código tributario recogió el contenido esencial de la Ley de Justicia Fiscal, e incorporó los elementos esenciales de los tributos (sujetos, objeto, base o tarifa), el procedimiento económico coactivo; y las infracciones y sanciones por el incumplimiento a las disposiciones fiscales.

El 24 de diciembre de 1966, se expide un nuevo Código Fiscal de la Federación, con motivo de las recomendaciones dada por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, a fin de que los país miembros lograran evolucionar en materia tributaria en bien de su desarrollo

[187] Antonio Carrillo Flores, es considerado el creador de la ciencia del derecho procesal administrativos y fundador del Tribunal Fiscal de la Federación.

económico. En opinión del autor consulado, este código no tuvo grandes novedades en relación con el anterior, sino solo un reacomodo de sus disposiciones y corrección de algunas omisiones sin mayor trascendencia, para estructurarlo de acuerdo con el modelo propuesto por la OEA.[188]

Como una novedad se eliminaron las normas relativas a la estructura del Tribunal Fiscal de la Federación, para consignarlas en la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967.

El 31 de diciembre de 1981 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1981, el cual entró completamente en vigor hasta el 1° de abril de 1983. Como novedades se pueden citar las siguientes: se amplió el concepto de *derechos,* se reconocen las aportaciones de seguridad social, se reestructuran los recursos administrativos; se establecen las multas fijas para sancionar las omisiones tributarias; se estructuran en dos apartados los derechos y obligaciones de los contribuyentes, por un lado, y por el otro, las facultades de las autoridades fiscales; se adopta el uso de *contribuyente* en vez de *causante*.

Además, el nuevo Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1° de abril de 1983, suprimió la audiencia de pruebas y alegatos del procedimiento seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y en su lugar estableció el cierre de instrucción. Además, se otorgaron al Tribunal Fiscal de la Federación, facultades de un auténtico tribunal para hacer cumplir sus resoluciones sobre medidas precautorias por él dictadas, pudiendo imponer multas por su incumplimiento. También se le dieron facultades para imponer a las autoridades obligaciones de realizar ciertos acto o la reposición del procedimiento administrativo en caso de declararlo viciado.

Mediante reforma constitucional de 5 de enero de 1988, se adicionó al artículo 104 Constitucional la fracción I-B, consignándose el recurso de revisión

[188] Organización de Estados Americanos.

ante los tribunales colegiados de circuito en contra de las resoluciones definitivas dictadas por los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 Constitucional; y cuya resolución no es susceptible de impugnación.

Mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 13 de marzo de 2002, se le cambió el nombre al tribunal para denominarlo ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El 1° de diciembre de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para entrar en vigor a partir del 1° de enero de 2006, en la cual se regula el juicio contencioso administrativo federal. Anteriormente dicho juicio se encontraba regulado en el Titulo VI denominado *"Del Juicio Contencioso Administrativo",* del Código Fiscal de la Federación, pero se consideró que en virtud de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, actualmente, no sólo conocía de materia tributaria sino también administrativa, entonces debería regularse en una ley especial.

De las novedades más importantes puestas en la cita Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se pueden citar la facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para entrar a estudiar el fondo de las controversias derivado de la impugnación del desechamiento de un recurso administrativo, cuando considere que el desechamiento fue ilegal. Lo cual se traduce en una mejor justicia fiscal, toda vez que si el tribunal resolviera que el recurso fue indebidamente desechado, y por tano, ordena a la autoridad responsable para que admita el medio de defensa, se traduce en un dilatamiento de justicia; empero, con la nueva disposición el tribunal debe declarar ilegal el desechamiento y entrar al fondo de la cuestión planteada.

Otra novedad lo es el contenido del artículo 2° del referido ordenamiento, en el sentido de que se establece la posibilidad de impugnar las normas generales fiscales y administrativas, distintas a las leyes y reglamentos, sea en su aspecto

autoaplicativo o heteroaplicativo. Es decir, en virtud de su sola entrada en vigor, o bien, con motivo de su primer acto de aplicación.

No existen razones suficientes para justificar por qué el legislador no incluyó como materia de impugnación a los reglamentos, tomando en consideración que tantos dichos reglamentos como las demás normas inferiores a ellos, son emitidos en sede administrativa. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 103 Constitucional cualquier norma emitida tanto en sede legislativa como administrativa puede ser combatida a través del juicio de amparo en la sede del Poder Judicial de la Federación.

Otra de las regulaciones de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es en el sentido de señalar al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, como representante legal del fisco federal. Las facultades de dicho funcionario se encuentran reguladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Asimismo, se recogió lo estableció en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de la obligación de este órgano desconcentrado para cubrir los daños causado al particular si la autoridad que dicto el acto incurrió en una ausencia de fundamentación y motivación, si no observó la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, o si incurrió en desvío de poder al ejercer sus facultades discrecionales.

3.2. Naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal de la Federación, inicio labores el 1° de enero de 1937, tenía competencia sólo en asuntos contenciosos fiscales federales respecto de actos y resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de organismo fiscales autónomos en contra de los contribuyentes.

Ahora bien, quedó apuntado que dicho tribunal forma parte de la *justicia jurisdiccional* porque se trata de un órgano que resuelve las controversias entre las autoridades tributarias y los particulares, a través de un proceso denominado juicio

de nulidad o juicio contencioso administrativo federal. Así, para determinar su naturaleza jurídica precisa hacer referencia a las diversas formas de *jurisdicción.*

En primer lugar, diremos que el tribunal fiscal es un órgano jurisdiccional administrativo; y que se entiende como *jurisdicción* la función que tiene el Estado para resolver los conflictos jurídicos que se suscitan entre un actor que acciona ante el órgano del Estado para reclamar de otro una prestación, dando lugar a una relación dialéctica entre dos partes contrapuestas, cuya solución está encomendada al Estado, ante la prohibición de la *vindicta privata.*

El autor de origen colombiano, Devis Echandía, define la jurisdicción desde un punto de vista general y en sentido estricto, y expone:

> podemos definir la jurisdicción como la *soberanía del Estado, aplicada por conducto del órgano especial a la función de administrar justicia, principalmente para la realización o garantía del derecho objetivo y de la libertad y de la dignidad humanas, y secundariamente para la composición de los litigios o para dar certeza jurídica a los derechos subjetivos, o para investigar y sancionar los delitos e ilícitos de toda clase o adoptar medidas de seguridad ante ellos, mediante la aplicación de la ley a casos concretos, de acuerdo con determinados procedimientos y mediante decisiones obligatorias.*
>
> ….la jurisdicción contencioso-adminsitrativa debe estar formada por tribunales especiales, designados en forma similar a la usada para los ordinarios, que actúen con absoluta independencia del órgano ejecutivo y que formen parte del poder judicial. [189]

Ahora bien, respecto al concepto de *jurisdicción administrativa* (entiéndase *jurisdicción tributaria),* el maestro Fix-Zamudio, la define así:

> La *jurisdicción administrativa* constituye un sector de esa función esencial de Estado contemporáneo, como un aspecto especializado de la misma por razón de la materia y con independencia del órgano público que ejerce la propia función, ya que debe partirse de un concepto que no sea puramente formal, puesto que en la realidad son numerosos los organismos que realizan esta actividad jurisdiccional, algunos pertenecientes a la administración activa, centralizada o descentralizada, y otros están estructurados como verdaderos tribunales, ya sea que formen o no parte del Poder Judicial.[190]

[189] Devis Echandía, Hernando, *Teoría general del proceso,* 2ª ed., Buenos Aires, Editorial Universidad, 1997, p. 97.
[190] Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit,* nota 137, p. 219.

De lo anterior se observa que el profesor citado define la jurisdicción administrativa desde un punto de vista material al señalar que la jurisdicción administrativa es una función especial del Estado que ejercer a través de órganos jurisdiccionales con independencia si pertenecen, o no, a la administración pública, o bien, si se trata de auténticos tribunales dentro o fuera del Poder Judicial; claro es que dentro de éstos últimos se ubica al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación), al ser un tribunal especializado en materia tributaria que se encuentra fuera del Poder Judicial, pero no dentro de la administración pública.

Por su parte, el maestro Vázquez Alfaro, puntualiza en el mismo sentido que la jurisdicción administrativa, "constituye un aspecto especial de la jurisdicción *in genere* por razón de la materia y con independencia del órgano público que ejercita la propia función."[191] Así, en la opinión del autor citado, la jurisdicción administrativa es la especie del género de la jurisdicción simplemente. En efecto, existen múltiples órganos jurisdiccionales cuya función principal es resolver controversias, sin embargo, no cualquier órgano puede hacerlo, pues ello dependerá de la materia en la cual pueda ejercer jurisdicción.

Ahora bien, dependiendo de en qué parte de los órganos del Estado se ubique al tribunal fiscal, dependerá de qué tipo de jurisdicción sea la que realice, lo cual repercute en la naturaleza jurídica de sus resoluciones. Lo cual da lugar a que dicho tribunal ejerza *jurisdicción retenida, jurisdicción delegada o plena jurisdicción.*

En relación con la *jurisdicción retenida,* el maestro Fix-Zamudio, expone que:

> Se entiende por *jurisdicción retenida* la que se realiza por los organismos situados dentro de la esfera de la administrativa, pues si bien poseen cierto grado de independencia funcional, sus decisiones no son obligatorias, sino que requieren de la homologación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía…

Por otra parte, señala el mismo autor, respecto a la *jurisdicción delegada* y *plena jurisdicción,* que:

[191] *Ibidem,* p. 27.

> *La jurisdicción delegada* se configura cuando el órgano o el Tribunal Administrativo formula sus decisiones con carácter definitivo y obligatorio, pero dichas decisiones se pronuncian a nombre de la administración, ya que formalmente dichos organismos siguen perteneciendo a la esfera del Ejecutivo….(la) *jurisdicción administrativa dotada de plena autonomía…*se caracteriza cuando el órgano jurisdiccional que resuelva las controversias administrativas esté situado formalmente en la esfera del Ejecutivo o Poder Judicial, mismo que dicta sus fallos de manera autónoma sin vinculación siquiera formal con la administración activa."[192]

Sigue diciendo el autor citado que no obstante que el Tribunal Fiscal de la Federación, en su inicios era independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, funcionó como tribunal de jurisdicción delegada, pues sus resoluciones las dictaba en representación del Ejecutivo Federal, pero que a partir de la elaboración de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que entró en vigor en agosto de 1967, ésta le confirió plena autonomía para dictar sus fallos; y que dicha autonomía quedó elevada a rango constitucional con motivo de la reforma constitucional al artículo 104 fracción I de la Constitución Federal en octubre de 1968, en la cual se estableció la facultad del órgano legislativo para crear tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía, para ventilar controversias originadas entre la administración pública federal y los administrados.

Sobre el tópico, señala el jurista, Vázquez Alfaro,[193] que la jurisdicción de los tribunales administrativos es delegada porque emiten con independencia sus sentencias no obstante su adscripción dentro del Poder Ejecutivo, aun y cuando no puedan lograr la ejecución de sus resoluciones en virtud de que gozan de autonomía respecto de las autoridades de la administración. Al respecto, se trata de una autonomía relativa, o simplemente interna, hacía la propia administración, pero no respecto a los demás órganos de poder.

Por otra parte, con relación a los efectos de las sentencias, el distinguido maestro Nava Negrete, la jurisdicción del tribunal administrativo puede ser: de simple anulación o de plena jurisdicción, señalando que el Tribunal Fiscal de la Federación, fue durante más de cincuenta años tribunal de simple anulación, y

[192] *Ibidem,* p. 29.
[193] *Ibidem,* p. 35.

posteriormente, a partir de la reforma de 2000 al Código Fiscal de la Federación, es de plena jurisdicción. Expone que las sentencias de un tribunal administrativo de simple anulación sólo declaran la nulidad del acto o resolución, cuyos efectos son sólo para que en cumplimiento a esa sentencia la autoridad responsable emita una nueva resolución que revoque o deje sin efectos los actos impugnados, sin que dicho tribunal la condene a realizar alguna acción. Mientras que, por otro lado, en las sentencias de plena jurisdicción sí hay una condena. (Nava p. 246)

En ese sentido, las sentencias de un tribunal de simple anulación solo tienen el alcance jurídico de anular el acto impugnado, en cambio, el de plena jurisdicción se entra más al fondo del asunto, pues además de que anula el acto, condena a la autoridad administrativa a que realice u omita cierta conducta, e inclusive con su sentencia puede sustituir el acto mismo de la autoridad, con lo que se le da al particular a quien favoreció la sentencia plena seguridad jurídica.

Por otro lado, el maestro José Luis Vázquez Alfaro,[194] dice que el tribunal fiscal se ubicaba en la esfera del Poder Ejecutivo y se encargaba de dirimir las controversias administrativas, preponderantemente en materia fiscal; se consideraba un tribunal administrativo de justicia delegada; en un inicio fue un tribunal de simple anulación, pues sus sentencias se limitaban a declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados.

El tribunal fiscal, era un órgano de competencia específica en materia fiscal; desde su inicio se instituyó como un órgano colegiado funcionando en pleno o salas con distribución de cargas de trabajo. Conocía el juicio de anulación promovido en contra de actos por exceso de poder, similar al Consejo de Estado francés. El procedimiento para la tramitación del juicio era de carácter sumario y no se requería que el particular otorgará garantía del interés fiscal para que se le diera trámite a su demanda. Se trataba de un juicio uniinstancial, pues no procedía ningún recurso administrativo de alzada contra las sentencias que daban por terminado el juicio fiscal; sin embargo, en contra de esas sentencias sí procedía el juicio de amparo cuando éstas eran desfavorables al particular, pero en ningún

[194] *Ibidem,* pp. 145 y 146.

modo se estableció la posibilidad para que las autoridades pudieran recurrir esas sentencias, pues el recurso de súplica que tenían a su alcance desapareció por reforma constitucional de 1934.

De lo expuesto, se puede concluir que en sus inicios el Tribunal Fiscal de la Federación, fue un tribunal administrativo de jurisdicción retenida (sus decisiones estaban sometidas a la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía), después de jurisdicción delegada y de simple anulación (resuelve de manera autónoma pero a nombre de la administración), dado que carecía de autonomía para dictar sus fallos, además que los mismos no obligaban a la autoridad administrativa responsable a cumplirlos; posteriormente, dicho tribunal fiscal se convirtió en un tribunal de plena jurisdicción o de plena jurisdicción al gozar de autonomía para pronunciar sus sentencias con facultades no solo para anular el acto o resolución impugnados, sino de condenar a la autoridad responsable a actuar de cierta manera y cumplir con las consideraciones del fallo. Actualmente con base constitucional cuya autonomía lo ubica fuera de los tres órganos de poder.

En efecto, el tribunal fiscal tiene como tribunal administrativo resuelve controversias entre los órganos de la administración pública federal y los particulares, lo cual realiza a través de un procedimiento denominado juicio contencioso administrativo federal; por tanto, conoce de controversias contenciosas administrativas, en la que existe una parte demandante y otra demandada que en la gran mayoría de los casos es la autoridad. Se trata pues de un verdadero litigio entre dos partes contendientes en la que, por un lado, el acto acciona el órgano jurisdiccional para que declare la nulidad o modificación de un acto o resolución de la autoridad demandada, y por el otro lado, la autoridad contesta la demanda oponiendo defensas y excepciones para que el órgano jurisdiccional confirme la resolución impugnada.

3.3. El fundamento constitucional de la autonomía del Tribunal Fiscal

Una característica esencial de un tribunal administrativo radica en su autonomía para dictar sus fallos, pues aparentemente podría pensarse que por ser de índole administrativa, se encuentran subordinados el Poder Ejecutivo, sin embargo ello no es así, pues el carácter de administrativo le viene por la materia que conocen y no por que se encuentren dentro de la esfera administrativa. En efecto, al tener fundada su existencia en la constitución, dichos tribunales son independientes y autónomos respecto a los demás órganos públicos, pues fueron creados por el Poder Constituyente, y no por los poderes constituidos, de ahí que no se encuentren subordinados a éstos.

En opinión del maestro Nava Negrete, la autonomía no se ejerce predominantemente en las disposiciones legales y constitucionales, sino en la auténtica autonomía de los magistrados para impartir justicia de manera imparcial. Dice el citado autor: "Por su condición de órgano jurisdiccional el tribunal administrativo es y debe ser autónomo, del Ejecutivo Federal en México y de cualquiera otra entidad que pudiera menoscabar su función propia de impartir justicia. Esta autonomía no descansa, no depende de la sola fuerza normativa de la constitución y de la ley, su mayor fuerza está en la autonomía de cada magistrado, en la moral, en la vocación de justicia, en la imparcialidad de sus decisiones, en la honestidad de sus convicciones, aquí radica la auténtica autonomía de todo tribunal".[195]

Sigue diciendo el autor consultado, que el tribunal administrativo es: "todo organismo que, al margen de su adscripción formal dentro de la administración o del poder judicial, está dotado de autonomía y por tanto, puede resolver en forma imparcial y supra partes, una controversia o litigio de carácter administrativo".[196] Lo cual realiza a través de un proceso administrativo que comprende un conjunto de

[195] Nava Negrete, Alfonso, "Setenta años del tribunal administrativo federal de México" en Fernández Ruiz, Jorge y Santiago Sánchez, Javier (coords), *Contencioso administrativo. Culturas y sistemas jurídicos comparados,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 254, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2445

[196] *Ibidem,* p. 28.

etapas concatenadas a través de las cuales con intervención de las partes cumple con su función jurisdiccional en materia administrativa.

> Cuando nos referimos a órganos jurisdiccionales dotados de plena autonomía, hacemos alusión a un tribunal con plenas facultades para decidir una controversia mediante la emisión de una sentencia no susceptible de ser revisada por autoridades de la administración activa, ni formal ni materialmente…Nuestro Tribunal Fiscal Federal es un tribunal con plena autonomía desde la expedición de su Ley Orgánica en 1967, calidad que elevó a rango constitucional en 1968 y se continuó en la reforma constitucional de 1987 a los artículos 104, fracción I-B y 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.[197]

Debido a que el Tribunal Fiscal de la Federación no tenía ningún sustento constitucional fue necesario se hiciera una reforma constitucional la cual fue lograda el 31 de diciembre de 1946, en vigor a partir del 10 de enero de 1947, con la cual se justificó la creación del tribunal en sede del Poder Ejecutivo Federal; además, quedó establecido que todo tribunal administrativo debía gozar de plena autonomía para dictar sus resoluciones, lo cual se traducía en una verdadera independencia respecto de los órganos de la administración pública.

Derivado de las reformas de 1968 fueron modificadas la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y la Ley de Amparo, en el sentido de que se estableció el juicio de amparo directo contra las sentencias definitivas dictadas por los tribunales administrativos. “Desde entonces, los tribunales administrativos son órganos jurisdiccionales dotados de plena autonomía, ya que antes de esa reforma sus sentencias se consideraban como actos formalmente administrativos”.[198]

De lo anterior se puede concluir que en virtud de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, goza de verdadera autonomía e independencia para dictar sus fallos, y sus resoluciones son imparciales al no encontrarse subordinado a ningún órgano de poder que afecte su autonomía e independencia.

[197] *Ibidem,* pp. 35 y 36.
[198] *Ibidem,* p. 150.

3.4. La integración del tribunal fiscal

El 30 de diciembre de 1938 se promulgó el primer Código Fiscal de la Federación que sustituyó a la Ley de Justicia Fiscal. Contenía tanto normas sustantivas como adjetivas. Dicho código mantuvo en esencia la citada ley, pues no modificó la estructura orgánica ni la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Es decir, el tribunal se integraba con quince magistrados divididos en cinco salas con tres magistrados cada una, pero también funcionaba en pleno.

Mediante reforma de 28 de diciembre de 1946 se amplió el número de magistrados a veintiuno y las salas fueron siete. Dicho código estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 1967.

Al día siguiente, primero de abril de 1967, entró en vigor el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, asimismo, entró en vigencia la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 24 de diciembre de 1966. Ésta estableció la naturaleza jurídica del tribunal al conferirle plena autonomía y no un tribunal de jurisdicción delegada como se contenía en la derogada Ley de Justicia Fiscal.

Mediante reforma al artículo 104 Constitucional (junio de 1967), el legislativo tuvo facultades expresas para crear tribunales de lo contencioso administrativo con plena autonomía para dirimir las controversias entre las autoridades administrativas y los particulares. Con dicha reforma se sentaron las bases para la creación de tribunales administrativos de lo contencioso; además se conservó la facultad de revisión de las sentencias por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por tanto había un sistema mixto de jurisdicción administrativa, es decir, en sede administrativa y judicial.

En 1978 se expide una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (quedó derogada la del 24 de diciembre de 1966) y se modificó el Código Fiscal de la Federación. Con la nueva ley orgánica el tribunal quedó integrado por una Sala Superior y por salas regionales. La finalidad fue la desconcentración territorial del Tribunal Fiscal de la Federación a través de esas

salas regionales en concordancia con la regionalización de la Secretaría de Hacienda. Así, el país quedó dividido en once regiones con una sala cada una y en la zona metropolitana se establecieron seis salas, determinándose su competencia por territorio.

La Sala Superior quedó integrada con nueve magistrados y las salas regionales con tres magistrados cada una; quienes son designados por el Ejecutivo Federal con ratificación del Senado.

Actualmente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se integra por una Sala Superior, funcionando en pleno o en dos secciones, la Junta de Gobierno y Administración,[199] y XXI las Salas Regionales distribuidas en todo el país,[200] cuya competencia se determina por el domicilio del particular.

El *nombramiento de los magistrados.* En un inicio el presidente de la República nombraba a los magistrados a propuesta del Secretario de Hacienda y Crédito Público, con ratificación del Senado, lo cual causó severas críticas el sistema de designación pues no se garantizaba la imparcialidad de los magistrados pues la propuesta la hacía la autoridad demandada en el juicio contencioso. Fue hasta la segunda Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1978 que suprimió la propuesta. Después, el tribunal ha sabido mantener su autonomía respecto al secretario, otras autoridades y los particulares. Sin embargo, a decir de Nava Negrete, “el nombramiento de los magistrados ha sido siempre político y después jurídico, como acontece en otros nombramientos de jueces, magistrados y ministros. Cumplir con los requisitos formales que previene la Ley Orgánica no es suficiente, hace falta apoyo político.

Con relación a los requisitos para ser nombrado magistrado del tribunal fiscal, la Ley de Justicia Fiscal, (artículo 4°) se impuso a los magistrados del tribunal ser abogados especialistas en derecho fiscal cuando menos con cinco años de práctica y conocimientos en materia fiscal. Eran designados por el

[199] Artículo 2° de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
[200] Artículo 21 del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Presidente de la República y el Senado a propuesta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El primero Código Fiscal de la Federación de 1938 en su artículo 149, exigió el mismo requisito. La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en su artículo 4° exigió tres años de práctica fiscal. La segunda Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 2 de febrero de 1978, se mantuvo el mismo requisito. En la tercera Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, aumento los años de experiencia a siete según lo disponía el artículo 4°.

3.5. Competencia material del Tribunal Fiscal

En sus inicios el Tribunal Fiscal de la Federación, solo tenía competencia para dirimir controversias en materia tributaria o fiscal, de ahí su denominación; sin embargo, poco a poco el legislador le fue otorgando facultades para conocer de toda la materia administrativa, culminando con la reforma a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000, por lo que se consideró necesario cambiar también su denominación a Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En primer lugar, se debe distinguir entre jurisdicción y competencia, la primera, como ya quedó dicho, es la facultad del Estado para administrar justicia, a través de los órganos jurisdiccionales, sin embargo, dicha facultad debe ser distribuida de acuerdo a la materia de la cual debe conocer cada juzgador, pues si bien éste tienen jurisdicción para impartir justicia, no lo puede hacer en todas las materias.

La competencia, dice el jurista David Echandía, es “la facultad que cada juez o magistrado de una rama jurisdiccional tiene para ejercer jurisdicción en determinados asuntos y dentro de cierto territorio. La jurisdicción es el género y la competencia es la especie, ya que por ésta se le otorga a cada juez el poder de

conocer de determinada porción de asuntos, mientras que la jurisdicción corresponde a todos los jueces de la respectiva rama".[201]

Por tanto, se puede decir que la jurisdicción es un todo, mientras que la competencia es una porción dentro de la jurisdicción, en otras palabras, la jurisdicción (facultada para decir el derecho) la tienen todos los órganos encargados de decir el derecho, mientras que la competencia está limitada según la materia, grado, territorio y cuantía.

Actualmente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene competencia en materia tributaria y administrativa, según se desprende del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; sin embargo, dado el propósito del estudio, sólo se hará referencia a la competencia en materia fiscal o tributaria, la cual corresponde a las primeras cuatro fracciones. Dicho precepto señala que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos, dictados por autoridades federales y organismos fiscales autónomos en que se determine una obligación fiscal, se fijen en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación (fracción I); las que nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado (fracción II); las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales (fracción III); las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores (fracción IV).

Las anteriores fracciones hacen alusión a lo que es la materia substancial tributaria; sin embargo, de conformidad con la fracción XII del mismo artículo, en el aspecto procedimental o procesal, el tribunal también tiene competencia para conocer de los juicios que se interponen en contra de las resoluciones que deciden los recursos administrativos interpuestos por los particulares. En materia tributaria, es el recurso administrativo de revocación regulado en el artículo 117 del Código

[201] Devis Echandía, Hernando, *Teoría general del proceso*, 2ª ed., Buenos Aires, Editorial Universidad, 1997, p. 141.

Fiscal de la Federación, el que pueden interponer los contribuyentes en contra de los actos o resoluciones de las autoridades tributarias.

De conformidad con la fracción XIV, el tribunal fiscal también tiene competencia para conocer sobre la negativa ficta en materia fiscal, la cual se encuentra regulada en el Código Fiscal de la Federación, como el silencio de la autoridad al estar en trámite algún recurso o procedimiento ante la autoridad tributaria.

Por otra parte, en el antepenúltimo párrafo de dicho numeral se establece que las resoluciones adquieren el carácter de definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando su interposición sea optativa. Lo cual ocurre con el recurso de revocación regulado en el Código Fiscal de la Federación, el cual es optativo para el contribuyente, pues tiene la opción de interponer el medio de defensa ante la autoridad administrativa, o bien, acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio de nulidad.

En materia de impugnación de normas generales, el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que entró en vigor el 1° de enero de 2006, le otorgó competencia al tribunal fiscal para conocer de los juicios que se promuevan en contra de actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando se impugnen con motivo de su primer acto de aplicación (heteroaplicativos); cuya idéntica redacción se puso en el penúltimo párrafo del artículo 14 en estudio.

Es decir, la impugnación de las normas tributarias distintas a las leyes y reglamentos, pueden impugnarse ante el tribunal fiscal vía acción o excepción. Sin embargo, no es práctica común que los contribuyentes hagan uso de este sistema de impugnación, pues lo que en la realidad se impugna en mayor medida son las leyes y los reglamentos, las primeras porque en ellas se contienen los elementos esenciales de los tributos, y las segundas, porque son las que particularizan y hacen efectivas las primeras.

En el último párrafo del precepto legal en análisis se regula la competencia del tribunal fiscal para conocer de los juicios denominados por la doctrina de *lesividad,* los cuales son promovidos por las autoridades en contra de las resoluciones tributarias favorables al particular, para lo cual cuenta con un plazo de cinco años de conformidad con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En resumen, las cuatro primeras fracciones del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, regulan la competencia del tribunal en materia tributaria, ya que las restantes hacen referencia al ámbito administrativo. De conformidad con la primera fracción el tribunal fiscal es competente para conocer y resolver los juicios de nulidad que se promuevan en contra de resoluciones definitivas, actos o procedimientos, dictados por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal. La segunda fracción establece que el tribunal conocerá de las resoluciones que nieguen la devolución de cantidades por pago de lo indebido, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación. La fracción III indica que el tribunal fiscal conocerá de juicios en los que se impugnen multas por infracción a las normas administrativas federales; y la fracción IV, en los que se impugnen actos o resoluciones en las que se cause un agravio en materia fiscal distinto a lo señalado en las primeras tres fracciones.

En el penúltimo párrafo recoge lo que dice el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su parte relativa a la procedencia del juicio de nulidad en contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, en su aspecto autoaplicativos y heteroaplicativos.

En suma, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene como función principal dirimir las controversias que surgen entre la Administración Pública Federal y los particulares. Su naturaleza jurídica estriba en que se trata de un tribunal de nulidad, es decir, revisa los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que les son sometidos por los particulares por considerarlos

ilegales, debiendo determinar al momento de dictar sentencia si declara la nulidad de la resolución impugnada, si sobresee el asunto, o bien, si reconoce la legalidad de esa resolución.

No obstante que el tribunal tienen competencia en materia fiscal y administrativo, en la práctica los juicios más numerosos lo son en materia tributaria, que en su mayoría son emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, encargada de emitir actos y resoluciones tendientes a la recaudación, y en su caso, determinación de créditos fiscales.

3.6. La impugnación de normas tributarias en la legislación federal

En la legislación ordinaria federal vigente, el único órgano que puede conocer de la inconstitucionalidad de leyes y reglamentos lo es el Poder Judicial de la Federación a través de sus diversos órganos jurisdiccionales vía juicio de amparo indirecto e indirecto.

En efecto, el artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, indica en su primera fracción, que " Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite I. Por normas generales, actos y omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;".

En similares términos el artículo 1° de la aún vigente Ley de Amparo,[202] en su fracción I, señala que: "El juicio de amparo tiene por objeto resolver toda controversia que se suscite: I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales".

De lo anterior se desprende que el juicio de amparo procede en contra de cualquier ley desde el punto de vista formal o material, es decir, el particular puede impugnar cualquier norma jurídica general y abstracta, lo cual quiere decir que

[202] Actualmente se encuentra en la Cámara de Diputados, el proyecto de la nueva Ley de Amparo, aprobada por la Cámara de Senadores.

puede impugnar cualquier ley, reglamento, decreto, circular, y demás normas inferiores a la constitución, ya sea por su sola entrada en vigor (autoaplicativa), o bien, con motivo de su primer acto de aplicación (heteroaplicativa). De ahí que el juicio de amparo sea el instrumento más eficaz para controvertir una norma que se considera violatoria de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El juicio de amparo tiene dos modalidades: amparo directo o unistancial y el amparo indirecto o biinstancial.

La procedencia del juicio de amparo indirecto se encuentra señalada en el artículo 114 de la Ley de amparo que en primera fracción establece que “El amparo se pedirá ante el juez de Distrito: I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso:..”

Como se puede observar, el juicio de amparo indirecto, es el medio procesal constitucional idóneo para controvertir cualquier tipo de norma, incluso, tratados internacionales que por su sola entrada en vigor, o por virtud de primer acto de aplicación cause perjuicio al particular. Por supuesto que no quedan fuera las normas generales que en materia tributaria emita el Congreso de la Unión, o bien, el Ejecutivo Federal.

Cuando un juez de distrito constate que una ley o norma general es contraria a la constitución, deberá declarar su inconstitucionalidad pero no su invalidez, mientras que el efecto de la sentencia será ordenar a la autoridad demandada, si se trata de una norma autoaplicativa, que saque de la esfera jurídica del quejoso la aplicación de la norma y que no se le vuelva a aplicar en lo futuro. Si el juez declara la inconstitucionalidad de una norma heteroaplicativa, ordenará a la autoridad responsable que deje insubsistente el acto en el que aplicó la norma inconstitucional, y que no se le vuelva a aplicar en lo futuro.

Ahora bien, se dijo que las normas jurídicas también son susceptibles de ser combatidas a través del juicio de amparo directo, sin embargo, la Ley de Amparo impone ciertas modalidades distintas al amparo indirecto, dado que su impugnación debe ser preparada con anterioridad a la presentación de la demanda de garantías.

Así, el artículo 158, del citado ordenamiento, indica que el juicio de amparo directo es competencia de los tribunales colegiados y procede contra sentencias definitivas o lados y resoluciones que pongan fin al juicio dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que sean definitivos. Asimismo, en su último párrafo, señala que cuando dentro del juicio surjan cuestiones sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o solución que ponga fin al juicio.

Así, cuando se trate de inconstitucionalidad de leyes,[203] tratados internacionales o reglamentos, el amparo directo procederá sólo cuando se impugnen a través de la sentencia definitiva. Sin embargo en dicha sentencia el tribunal no puede declarar inconstitucional la ley, sino simplemente ordena que se deje sin efectos la sentencia recurrida por estar sustentada en una norma inconstitucional, de tal modo que la ley aplicada sigue surtiendo efectos para el que particular en todos los demás actos que le sea aplicada, exceptuando el acto reclamado en juicio de amparo directo.

En congruencia con lo anterior, el artículo 166, al establecer los requisitos de la demanda de amparo, señala en la fracción IV, segundo párrafo, lo conducente a que cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado internacional o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la

[203] Se debe entender la palabra *ley* en un sentido amplio, es decir, como normas generales, pues no existen fundamento para considera que sólo las leyes emanada del Congreso de la Unión pueden ser impugnadas.

determinación sobre la inconstitucionalidad deberá hacerse en la parte considerativa de la sentencia que se dicte.

De lo anterior se infiere que al no señalarse como acto reclamado la ley que se considera inconstitucional, su calificación se hará únicamente en la parte considerativa del fallo, lo cual quiere decir que en los puntos resolutivos el tribunal colegiado no hará ningún pronunciamiento respecto a la inconstitucionalidad de la ley contraria a la constitución.

En ese contexto, cuando el contribuyente impugna a través del juicio de nulidad una resolución definitiva, por considerar que la ley o reglamento aplicado al acto administrativo fiscal contravenía un precepto de la Constitución Política Federal, debe plantearlo en la demanda de nulidad, pero no señalarlo como acto impugnado, sino como concepto de impugnación; solo como una forma de preparación del juicio de amparo directo en caso de que el fallo le resulte adverso, pues el tribunal se va a declarar incompetente respecto a la impugnación de inconstitucionalidad de la ley o reglamento; lo cual se traduce en una justicia fiscal a medias. Lo anterior, en el supuesto de que no exista ningún criterio de jurisprudencia que haya declarado inconstitucional la ley o reglamento aplicado, pues si existe éste, en términos del artículo 192 y 193 de la Ley de Amparo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, está obligado a observar dicha jurisprudencia y resolver conforme a la misma, la cuestión de inconstitucionalidad.

En la tesis IV.2°.A.214 A, el tribunal colegiado, del rubro: “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN EL AMPARO DIRECTO. NO SON INOPERANTES LOS QUE SÓLO REITERAN LO EXPUESTO EN LOS CONCEPTOS DE NULIDAD ADUCIDOS ANTE LA SALA FISCAL, CUANDO EN ELLOS E PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY O REGLAMENTO”, refirió que de conformidad con la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual sostuvo la prohibición del control difuso, no son inoperantes los agravios que sobre la inconstitucionalidad de una ley se hicieron valer en el juicio de nulidad y posteriormente en el juicio de amparo directo, toda vez que el sólo los órganos del

Poder Judicial de la Federación, tienen atribuciones para conocer sobre cuestiones de constitucionalidad de leyes.[204]

Ahora bien, por lo que ve a la impugnación de normas generales tributarias exceptuando a la leyes en sentido formal y material, así como a los reglamentos, en la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en vigor a partir del 1° de enero de 2006, en su artículo 2°, segundo párrafo, autoriza al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para conocer sobre la impugnación de actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, cuando sean autoaplicativos o cuando sean impugnados en unión del primer acto de aplicación (heteroaplicativos).

Así, el citado precepto en su segunda párrafo, señala que procede el juicio contencioso administrativo federal contra "los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación".

Es decir, se abrió la posibilidad para que el tribunal fiscal se pronuncie sobre la impugnación de normas generales fiscales, exceptuando de manera implícita a las leyes, desde el punto de vista formal y material, así como de manera explícita a los reglamentos. Dicho estudio lo puede hacer ya sea con motivo de su entrada en vigor (autoaplicativa), o bien, con motivo de su primer acto de aplicación (heteroaplicativa).

Derivado del contenido del citado texto, la jurisprudencia 2ª./J. 109/2004, en la que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del Poder, sostuvo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, carecía de competencia para conocer sobre la inconstitucionalidad de una regla general administrativa,[205] quedó sin efectos, en virtud de que de conformidad con el citado

[204] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.
[205] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos, p. 252.

artículo 2°, el tribunal fiscal sí puede conocer sobre la impugnación de reglas administrativas en su aspecto autoaplicativo o heteroaplicativo.

Luego, es evidente que la citada jurisprudencia de 2004, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quedó tácitamente sin efectos, pues si en dicho criterio se estableció la incompetencia para que le tribunal fiscal conociera sobre la constitucionalidad de una regla general administrativa, es claro que al otorgarle competencia la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo –publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1° de diciembre de 2005- para conocer sobre impugnación de acuerdos administrativos de carácter general, dicho criterio jurisprudencial quedó materialmente sin efectos; de conformidad con el principio de que la ley posterior deroga a la anterior.

Por otro lado, a partir de la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo de 2005, es procedente la impugnación de normas generales tributarias exceptuando a la leyes en sentido formal y material, así como a los reglamentos, en virtud de que la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en vigor a partir del 1° de enero de 2006, en su artículo 2°, segundo párrafo, autoriza al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para conocer sobre la impugnación de actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, cuando sean autoaplicativos o cuando sean impugnados en unión del primer acto de aplicación (heteroaplicativos).

El citado precepto, dice que el juicio contencioso administrativo, procede “contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación”.

Es decir, se abrió la posibilidad para que el tribunal fiscal se pronuncie sobre la impugnación de normas generales fiscales, exceptuando de manera implícita a

las leyes, desde el punto de vista formal y material, así como de manera explícita a los reglamentos. Dicho estudio lo puede hacer ya sea con motivo de su entrada en vigor (autoaplicativa), o bien, con motivo de su primer acto de aplicación (heteroaplicativa).

Sin embargo, con la procedencia de la impugnación de normas tributarias inferiores a las leyes y reglamentos, no existe control constitucional de normas, dado que de acuerdo con la teoría de jerarquía de leyes, propuesta por el austriaco Hans Kelsen, el análisis de las normas generales que según la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo puede conocer el tribunal fiscal, debe hacerse a la luz de su norma fundante, es decir, de una norma ordinaria, por ser su norma superior fundante. En efecto, los actos administrativos, decreto y acuerdos de carácter general, tienen como norma fundante que les da validez, los reglamentos, y en caso de no existir éstos, la ley. De lo cual se observa claramente que el estudio de éstas normas generales, no versa sobre cuestiones de constitucionalidad, sino de mera legalidad, pues dichas normas inferiores no pueden ser contrastadas con el texto constitucional, sino con las normas que les dan validez, es decir, con las leyes ordinarias y reglamentos.

De ahí que aún y cuando a partir del 1° de enero de 2006 el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenga competencia para conocer sobre la impugnación de normas generales inferiores a las leyes y reglamentos, no se trata de una impugnación de constitucionalidad o inconstitucionalidad, sino sólo de legalidad, pues en dicha controversia el tribunal fiscal no puede cuestionar la constitucionalidad de las leyes y reglamentos, según se desprende de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de los criterios jurisprudenciales emanados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En suma, el control de legalidad no hace más que volver a los tribunales jurisdiccionales como únicos sujetos inanimados que deben limitarse a aplicar lo que la ley dice en su texto literal; lo que en términos modernos equivale a hacer una interpretación literal de legalidad, pues si se quisiera hacer uso del modo sistemático o teleológico de interpretación, ello implica echar mano de todo el

sistema jurídico en cuyo primer orden se encuentra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.7. Improcedencia de la impugnación de leyes y reglamentos en la legislación tributaria

Desde antes que entrara en funciones el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación), se discutió si dicho tribunal debía conocer, o no, sobre la constitucionalidad de leyes en los casos de su conocimiento, sin embargo, muy pronto se determinó que no tenía facultades para ejercer dicho control, dado que se dijo entonces que la interpretación de la Constitución Política Federal, estaba encomendada únicamente al Poder Judicial de la Federación, por lo tanto, el naciente tribunal administrativo no debía invadir la competencia del Máximo Tribunal.

En ese sentido, surgieron varios criterios jurisprudenciales emanados del Poder Judicial de la Federación, en los que, haciendo una interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determinó que dicho precepto no autorizaba el control difuso de constitucionalidad, pues la interpretación de la constitución era facultad exclusiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de sus órganos jurisdiccionales.

Así, en la jurisprudencia P./J. 73/99, del rubro: “CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN”, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al hacer un estudio sobre la supremacía constitucional sostuvo que más que una facultad se trata de una obligación de todas las autoridades para que ajusten sus actos al mandato constitucional, pero ello no quiere decir que en ejercicio de sus atribuciones materiales jurisdiccionales puedan revisar la constitucionalidad de sus propios actos o los ajenos, toda vez que la constitución en los artículos 103 y 107, consagran expresamente el juicio de amparo para impugnar la constitucionalidad

de leyes, cuyo conocimiento es exclusivo de los órganos del Poder Judicial de la Federación.[206]

Por otro lado, en la jurisprudencia P./J. 74/99, del rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN", el mismo Pleno, sostuvo que el artículo 133 Constitucional no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales respecto de leyes emanadas del Congreso.[207]

Mientras que en la jurisprudencia, 2ª./J. 109/2004, del rubro: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL administrativa", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual tomó de referencia el diverso criterio P./J. 74/99, para señalar que el control de constitucionalidad directa de una regla general administrativa constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación.[208]

En estos criterios la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fijó su posición respecto a que el artículo 133 Constitucional no autorizaba a los jueces comunes conocer de asuntos constitucionales en los casos que les fueran sometidos a su jurisdicción. Con lo cual no quedó ninguna duda respecto a la incompetencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer sobre constitucionalidad de leyes, pues de conformidad con el artículo 192 y 193 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia que emitan los órganos del Poder Judicial de la Federación, es obligatoria para las autoridades jurisdiccionales administrativas,

[206] Para mayor referencia, véase la jurisprudencia completa en el apartado de anexos.
[207] Para mayor referencia, véase la jurisprudencia completa en el apartado de anexos.
[208] Para mayor referencia, véase la jurisprudencia completa en el apartado de anexos.

dentro de las cuales se ubica el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, antes Tribunal Fiscal de la Federación.

3.8. La defensa de la constitución y los medios de control constitucional

Para que una constitución, pueda fungir como norma fundamental de un Estado, precisa que la misma tenga mecanismos de protección que garanticen su supremacía sobre el ordenamiento jurídico, y por ende, tengan plena eficacia sus normas, pues de lo contrario estaríamos en presencia de solamente un papel con buenos propósitos pero que no sirve para nada. No es suficiente, dice el maestro Fix-Zamudio,[209] que se tenga un texto con principio, valores y normas que se consideran esenciales para la comunidad política en un momento determinado, sino que es necesario que éste tenga aplicación en la realidad, y si dicha aplicación no es efectiva, precisa de instrumentos idóneos para que se pueda restablecer el orden constitucional violado.

El problema de quién debía ser el defensor de la constitución, se planteó a partir de la clásica controversia entre el alemán Carl Schmitt y el austriaco Hans Kelsen, en los años treinta del siglo XX. Para el primero, el órgano tutelar de las disposiciones constitucionales debía recaer en el presidente del Reich, de conformidad con las facultades extraordinarias que le eran conferidas por el artículo 48 de la carta fundamental alemana de 1919, pues consideraba que los jueces ordinarios no debían pronunciarse respecto a la constitucionalidad de normas a través del control difuso americano; y tampoco los jueces constitucionales del órgano constitucional propuesto por Kelsen en la Constitución austriaca de 1920, pues ello significaba la judicialización de la política, en razón de que el contenido de las normas constitucionales eran de carácter eminentemente político.[210]

[209] Fix-Zamudio Héctor, *Introducción a la defensa de la constitución,* 2ª ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, P. 15.
[210] Fix-Zamudio Héctor, "La legitimación democrática" en *El juez constitucional en el siglo XXI, ….*t. I, p. 148.

Por el contrario, Kelsen, sostenía que los conflictos constitucionales debían ser resueltos por un tribunal especializado de carácter constitucional, cuya declaración de inconstitucionalidad debía tener efectos *erga ommnes,* por lo que dicho tribunal funcionaba como un *legislador negativo,* al expulsar del ordenamiento la ley cuestionada.

La controversia tuvo su origen, a decir del destacado jurista Fix-Zamudio,[211] debido a que Schmitt consideraba la constitución como un conjunto de disposiciones de contenido político, por lo que al no tratarse de normas jurídicas, no era competencia de tribunales ordinarios o especializados, pues ello significada politizar la justicia; mientras que H. Kelsen, sí atribuía a la constitución carácter normativo, de ahí que las controversias constitucionales debían ser sometidas al orden jurisdiccional, en concreto, a un tribunal constitucional.

Así, cuando las constitución fue considerada solamente como un documento político no se establecía en ella mecanismos de control, de tal forma que las decisiones de la clase que detentaba el poder imponía su voluntad, con el argumento de que dicha voluntad lo era precisamente la del pueblo que los había elegido (voluntad general según Juan Jacobo Rousseau), por lo que de conformidad con la teoría de la representación, no existían instrumentos para impugnar las decisiones de los gobernantes. Sin embargo, en un Estado de derecho democrático esta concepción es inconcebible, pues la historia demostró que las decisiones de la voluntad política no fue siempre la del pueblo; es más, aún y cuando fuera la voluntad de la mayoría, quedaban desprotegidos los grupos minoritarios, lo cual no es aceptable en un Estado de derecho democrático. En ese sentido, en general se han establecido a lo largo de la historia dos tipos de garantías de la supremacía de la constitución, a saber: las políticas y las jurisdiccionales.

Al aceptarse la idea del jurista Hans Kelsen en el sentido de considerar a la constitución como una norma jurídica suprema, la percepción cambió, y comenzaron a aparecer en los Estado, tribunales constitucionales que resolvieran

[211] *Ibidem,* p. 149.

las controversias constitucionales, ya sea por leyes consideradas inconstitucionales o por actos de autoridad que vulneraran preceptos constitucionales. En efecto, las ideas del citado jurista vienés fueron aterrizadas en la Constitución de Austria de 1920, en la cual se estableció el primer tribunal constitucional.

Así, la constitución considerada como norma suprema de un ordenamiento jurídico requiere que ella misma establezca los mecanismos de control que permitan mantenerla en esa misma jerarquía; además, debe establecer los instrumentos procesales para que en caso de violación se restablezca el orden jurídico.

En ese sentido es la opinión de autor Brewer-Carías, al decir que:

> En el mundo contemporáneo, el signo más característico del Estado de derecho o del Estado sometido al derecho es, sin duda, la existencia de un sistema de control judicial de la conformidad con el derecho de *todos* los actos estatales, lo cual se aplica no sólo a los actos administrativos, por medio del tradicional control contencioso administrativo, sino a las leyes y demás actos estatales de similar rango, mediante el sistema de justicia constitucional.[212]

Así, para que se pueda hablar de una verdadera justicia constitucional, no debe quedar fuera ningún acto de los órganos de poder; todos tienen que ser susceptibles de cuestionarse a través de los instrumentos de defensa, lo cual es propio de un verdadero Estado Constitucional de derecho.

El destacado jurista mexicano Fix-Zamudio, en relación a la defensa de la constitución, opina que:

> *la defensa de la Constitución está integrada por todos aquellos instrumentos jurídicos y procesales que se han establecido tanto para conservar la normativa constitucional como para prevenir su violación, reprimir su desconocimiento y, lo que es más importante, lograr el desarrollo y la evolución de las propias disposiciones constitucionales…"*[213]

---

[212] Brewer-Carías, Allan R., "La justicia constitucional como garantía de la constitucionalidad", en Von Bogdandy, Armin et al., (coords), *La justicia constitucional y su internacionalización,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, t. I, p. 25. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/2.pdf

[213] Fix-Zamudio, Héctor, *Justicia constitucional ombdusman y derechos humanos,* México, CNDH, 1993, p. 258.

Sigue diciendo el destacado jurista mexicano que de este concepto se desprenden dos categorías fundamentales, a saber: protección de la constitución y las garantías constitucionales.[214]

La protección de la constitución comprende los factores políticos, económicos, sociales y de técnica jurídica, incluidos en las normas constitucionales con la finalidad de limitar el poder de los órganos del Estado. La constitución señala como medio de protección: la división de poderes, participación de los grupos sociales y de los partidos políticos, regulación de los recursos económicos y financieros,[215] supremacía de la constitución y el procedimiento dificultado de reforma. Dichos elementos de protección se encuentran establecidos antes de que la constitución sea violada, pues cuando la violación ya ocurrió, entran en función las garantías constitucionales.

Las garantías constitucionales consisten en todos aquellos instrumentos jurídicos procesales encaminados a restablecer el orden constitucional cuando éste ha sido desconocido por los órganos del poder, coadyuvando al desarrollo dinámico de la constitución, a fin de adecuarla a los constantes cambios de la vida, siendo en la actualidad el Tribunal Constitucional la garantía constitucional más importante. En el ordenamiento mexicano se tienen como garantías: el juicio político, las acciones de inconstitucionalidad, las controversias constitucionales, el juicio de amparo, las facultades de investigación de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos, el juicio para la protección de los derechos políticos-electorales de los ciudadanos y los órganos autónomos protectores de los derechos humanos (ombudsman).

Para mantener el orden constitucional, el constituyente mexicano, como en la mayoría de las Constituciones de los Estados democráticos, estableció en su parte orgánica como mecanismos de control la clásica división de poderes: legislativo, judicial y ejecutivo; conforme al cual existe una relación de pesos y

[214] Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción a la defensa de la constitución,* p. 25.

[215] La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los lineamientos para emitir la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, en la primera se encuentran todas las contribuciones y los montos que el Estado recaudará en el ejercicio fiscal correspondiente, por tanto, tiene vigencia anual.

contrapesos para que los tres poderes se mantengan en un constante equilibrio y evitar que uno invada la competencia del otro. Asimismo, estableció el juicio político para los funcionarios que violen las normas constitucionales.

En la parte dogmática relativa a los derechos humanos, que es la que más interesa para el presente estudio, la constitución establece mecanismos procesales para restaurar la supremacía de la constitución cuando los derechos humanos son violentados por las autoridades. Los más importantes mecanismos lo son el juicio de amparo, la acción de inconstitucionalidad y las controversias constitucionales.

La justicia constitucional implica pues que los jueces en el ámbito de su competencia jurisdiccional deben controlar los actos de las autoridades incluyendo las leyes que establece la posibilidad de control judicial de la constitucionalidad de las leyes o normas generales, las cuales si las consideran contrarias a la constitución deben declararlas nulas, y en su caso, expulsarlas del ordenamiento jurídico, lo cual es compatible con la idea de la supremacía de la constitución como norma jurídica que debe prevalecer sobre todos los actos y leyes de las autoridades.

Antes de que la constitución fuera considerada como un documento normativo, los particulares solo estaban sometidos a la misma sin posibilidad de impugnar su aplicación en perjuicio de éstos, por lo que la constitución se traducía simplemente en un catálogo de buenas intenciones; lo cual trajo como consecuencia la pérdida de su carácter normativo. Sin embargo, después de la segundo posguerra, y derivado de las indignantes y trágicas violaciones a los derechos humanos por los alemanes e italianos, principalmente, se volvió a mirar a la constitución como el código normativo supremo con normas directamente aplicables tanto a los órganos de poder como a los individuos, susceptibles de juzgamiento por tribunales constitucionales, tanto los acto del Poder Ejecutivo como del Legislativo.

Al respecto aduce el autor consultado, Alan R:

> Por ello, las leyes y demás actos del Parlamento siempre deben estar sujetos a la

> Constitución, y no pueden ser contrarios a la misma. En consecuencia, el espíritu de legalidad impone la existencia y funcionamiento no sólo del control de la legalidad de los actos administrativos, sino también del control de la constitucionalidad de las leyes. Por ello, solamente en aquellos países donde existe este tipo de control, puede decirse que existe este tipo de control, puede decirse que existe verdadera democracia organizada y en Estado de derecho". [216]

Si se traen esas ideas al ámbito tributario mexicano, se debe decir que la actuación tanto del legislador como del ejecutivo, es de suma importancia en virtud de que todas las contribuciones, como ya ha quedado expuesto, deben estar consignadas en ley formal y materialmente elaborada, a fin de que pueda ser exigido a los contribuyentes el pago de esas contribuciones. Asimismo, la facultad reglamentaria del ejecutivo federal para emitir reglamentos, circules, decretos, y demás normatividad inferiores a la ley, debe emitirlas con arreglo a la legislación ordinaria, y por ende, de conformidad con las disposiciones constitucionales, pues en caso contrario, deberá declararse inconstitucionales por los órganos jurisdiccionales.

3.9. La constitución como norma jurídica suprema

Uno de los modos de protección a la constitución, parte de la base de considerar a la constitución como norma suprema; de ahí surge el problema de determinar los mecanismos para mantener la supremacía constitucional, cuando ésta ha sido desconocida. Para lo cual se existen actualmente tres tipos de control, a saber: el concentrado, el difuso y el mixto.

En los Estados modernos la idea de la supremacía constitucional aparece como el principio fundamental del sistema jurídico, que regula las relaciones de los miembros de la sociedad política, los órganos de poder y la relación entre gobernantes y gobernados. En teoría de Hans Kelsen, el orden jurídico se encuentra formado por una jerarquización de normas en forma de triángulo en cuyo vértice se encuentra la constitución como norma suprema fundamental que determina y da validez a todas las normas inferiores a ella. "Esta serie escalonada

[216] Brewer-Carías, Allan R., *op. cit.,* nota 107, p. 40

o graduada –dice Kelsen- desemboca en la *norma fundamental,* sobre la cual se basa la unidad del orden jurídico en su propia relación dinámica".[217]

Luego, si la constitución es la base todo el orden jurídico, la cual señala los principios, direcciones y límites de la elaboración de todas las normas inferiores (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.) deberán ser acordes con dicha norma fundamental, no deben contrariarla, pues de lo contrario serían normas inconstitucionales, y por tanto, carecerían de validez. Porque "una ley puede ser inconstitucional en razón de una irregularidad de procedimiento en su confección, o en razón de que su contenido contraviene los principios o direcciones formulados en la Constitución; es decir, cuando la ley excede los límites que la Constitución señala".[218]

La constitución puede ser entendida como un documento político, - así la concibió Carl Schmitt- o bien, como un documento jurídico – tal como lo planteó Hans Kelsen-. Si la constitución es concebida como un texto político, tienen poca relevancia las normas jurídicas que se desprenden de la constitución, pues se le da preponderancia a los órganos políticos de decisión como expresión de la voluntad popular. Por otro lado, si la constitución es entendida como una norma jurídica suprema, adquiere mayor relevancia la actuación del Poder Judicial como el órgano encargado de interpretar los textos constitucionales, pudiendo incluso declara inconstitucional una norma ordinaria y expulsarla del ordenamiento jurídico. De ahí que los jueces sí pudieran conocer de cuestiones de constitucionalidad.

Sin embargo, a decir del maestro Fix-Zamudio,[219] fue la Constitución de los Estados Unidos de 1787 la que en su artículo VI otorgó a dicha carta fundamental la categoría de norma jurídica suprema, a partir del caso *Madison* vs *Marbury* de 1803, por la jurisprudencia de la Suprema Corte Federal, al considerar el juez John

[217] Kelsen, Hans, *Compendio de teoría general del estado,* trad. de Luis Recaséns Siches, México, Colofón, 2007, p.190.
[218] Kelsen, Hans, *La garantía jurisdiccional de la constitución,* trad. de Rolando Tamayo y Salmorán, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001, p. 23.
[219] Fix-Zamudio, Héctor, " La legitimación democrática" en t. I, p. 144.

Marshall que toda norma que contraviniera la constitución no podía ser válida, y por tanto, era nula.

De esta forma, la supremacía constitucional dio origen a la *judicial review* americana, adoptada en Europa dada la influencia de las ideas del vienés Hans Kelsen, que lograron cuajar en la Constitución de 1920, por lo que después de esta fecha los jueces tuvieron facultades para resolver cuestiones de constitucionalidad.

En México, el artículo 126 de la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857, estableció la supremacía constitucional, cuyo texto es muy similar al del artículo 133 de la constitución vigente.

En efecto, en el ordenamiento mexicano, la supremacía constitucional se desprende del artículo 133 Constitucional, el cual establece que la constitución, las leyes del Congreso de la Unión y los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, serán la ley suprema; y que todos los jueces de cada estado se arreglarán a esas normas a pesar de las disposiciones que en contrario pueda haber en las constituciones o leyes de las entidades federativas.

Dicho texto fue copiado por el Constituyente de 1916, de la Constitución de los Estados Unidos de 17 de septiembre de 1787, que en su artículo VI, segundo párrafo, establece:

> Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado.

Como se puede observar, en ambos textos los constituyentes dejaron indicado que la constitución, las leyes que de ella emanen y los tratados internacionales, son la ley suprema. Derivado de la interpretación del artículo VI de la constitución americana, a raíz del caso *Marbury vs Madison* de 1803, la Corte Suprema resolvió que ninguna ley ordinaria puede contradecir a la Constitución Federal, y que cualquier juez ordinario puede dejar de aplicar una norma que la contravenga.

De dicho artículo 133 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en dos importantes aspectos. Primero, en la cuestión relativa al control difuso, cuyo tema ya fue materia de estudio en el anterior capítulo, en sentido de determinar que dicho precepto no autoriza el control difuso de constitucionalidad en el ordenamiento mexicano; interpretación totalmente contraria a la Suprema Corte de Estado Unidos de América.

Por otro lado, en virtud del debate respecto de cuál de los tres niveles de normas (constitución, leyes federales y tratados internacionales) sería el que ocupara el vértice de todo el ordenamiento jurídico, pues el artículo 133 no señala expresamente el orden jerárquico, como tampoco lo hace la Constitución de los Estados Unidos; la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió diversos criterios para determinar la posición jerárquica de la constitución, las leyes federales, leyes generales y tratados internacionales. Dichos criterios fueron discordantes.

En efecto, la tesis aislada P. C/92 emitida por el Pleno con el rubro: *"LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA"*[220] establecía que las leyes federales y los tratados internacionales tienen la misma jerarquía y que se encuentran inmediatamente por debajo de la Constitución Federal, de ahí que un tratado no podía ser criterio para determinar la inconstitucionalidad de una ley ni viceversa.

Posteriormente, la citada tesis fue abandonada por el Máximo Tribunal al emitir el criterio P. LXXVII/99, con el rubro: *"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"*[221] en la cual consideró que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima de las leyes federales y locales. Es decir, la constitución aparece por encima de todo el ordenamiento

[220] Octava época, registro 205596, instancia: Pleno, Tesis aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Gaceta núm.: 60, diciembre de 1992, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. C/92, Página: 27.
[221] Novena época, registro 192867, instancia: Pleno, Tesis aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, Materia(s): Constitucional, Tesis P. LXXVII/99, Página: 46.

jurídico interno como máxima ley, aún y cuando reconoce en dicho criterio los compromisos y responsabilidad internacionales del Estado mexicano que derivan de los tratados internaciones conocido como *pacta sunt servanda.*

En abril de 2007, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la tesis aislada P. IX/2007, con el rubro: *"TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL"*[222]*.* En esta tesis se insiste en la supremacía de la constitución, pues el tribunal supremo señala que los tratados internacionales se encuentran por encima de las leyes generales y federales (no se indica cuáles son unas y cuáles son otras) y de las locales, pero por debajo de la Constitución Federal. Aunque reconoce que en atención al principio *pacta sunt servanda* obliga al Estado mexicano a dejar de invocar el derecho interno cuando la decisión implique el desconocimiento de los tratados internacionales que México ha suscrito desde la firma de la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados, cuyo incumplimiento supone una responsabilidad de carácter internacional.

De lo anterior, se observa que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya había reconocido, aunque no expresamente, la supremacía de los tratados internacionales sobre la constitución, cuando las normas internas contravinieran los compromisos adquiridos a través de los tratados internacionales. Aquí ya se ve un decantamiento del principio en estudio, al reconocerse la relatividad de la supremacía de la constitución sobre todo el ordenamiento jurídico incluyendo, por supuesto, los tratados internacionales.

Por otro lado, de acuerdo con las ideas del jurista H. Kelsen, la constitución es la norma fundante que da validez al resto de las normas del ordenamiento jurídico, incluyendo a los acuerdos o tratados internacionales suscritos por México, los cuales una vez aprobados y ratificados pasan a formar parte del derecho

[222] Novena época, registro 172650, instancia: Pleno, Tesis aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Abril de 2007, Materia(s): Constitucional, Tesis P. IX/2007, Página: 6.

interno. Es decir, el tratado internacional tiene su fundamento constitucional en el artículo 133 Constitucional que establece la jerarquía del ordenamiento jurídico, por tanto, es la propia constitución la que da validez a los tratados internacionales firmados por el ejecutivo con aprobación del Senado. De ahí que una de las formas en que se manifiesta la jerarquía de la constitución es precisamente en la determinación inatacable de que los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano pasen a formar parte de su derecho interno. Por el contrario, si la constitución no gozara de supremacía, no sería posible que los tratados se incorporaran al ordenamiento doméstico, pues esa disposición no tendría fuerza suficiente para hacerlo.

Es necesario dejar puntualizado que en tratándose de la materia de interpretación de los derechos humanos, no solamente los tratados internacionales pueden ser la norma suprema que se aplique a un caso concreto, sino puede serlo cualquier ordenamiento de cualquier nivel jerárquico siempre y cuando contenga mayor protección a los derechos humanos. En efecto, la porción del artículo 1° en análisis establece que "*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán..*"; lo cual quiere decir que cualquier norma relativa a los derechos humanos se interpretara de conformidad con la constitución y los tratados internacionales; es decir, si el aplicador de la norma observa que una norma ordinaria o local contienen mayor protección a la persona a la luz de la constitución y los tratados internacionales, deberá preferir aquéllas en lugar del texto constitucional o convencional, pues recuérdese que tanto la constitución como los instrumentos internacionales sólo contienen los derechos mínimos de las personas los cuales no pueden ser reducidos, pero sí ampliados de conformidad con el principio de *progresividad* de los derechos fundamentales.

De lo anterior, se desprende un bloque de constitucionalidad que deberá tener presente el intérprete y aplicador de la norma relativa a los derechos humanos, conformado por los tratados internacionales, la Constitución Federal y Local, las leyes federales y locales, reglamentos, y en fin todo tipo de normas que contengan normas protectoras de derechos fundamentales susceptibles de

invocarse para resolver cuestiones relativas a garantizar la protección más amplia a los individuos.

3.10. Modelos de control constitucional

Teóricamente el control constitucional de los actos y leyes de autoridad, tienen su origen en las revoluciones americana y francesa, a partir de las cuales la constitución adquiere el significado de norma suprema, reguladora de la organización política, se le tiene como ley fundamental del pacto social. De este modo surge la necesidad de buscar un medio de control con independencia propia para resolver las controversias entre los distintos órganos del Estado; con facultades para revisar, y en su caso, anular la expedición de leyes, así como cualquier acto de autoridad que afecten la esfera jurídica de los particulares, sobre la base de que los actos de los órganos del Estado están autorizados únicamente por la ley, y concretamente, por la constitución, la cual señala las formas y procedimientos de su actuación.

A partir de la implementación de la Corte Constitucional en la constitución austriaca, se han distinguido dos modelos de control como mecanismo de defensa de la supremacía de la constitución, a saber: un control concentrado y un modelo difuso (Judicial Review), establecido en la Constitución de los Estados Unidos de 1787. Sin embargo, en los países latinoamericanos se ha desarrollado un modelo mixto que toma elementos de cada uno de de los anteriores. Piero Calamandrei, citado por el Dr. Fix-Zamudio, señala que: "… el control judicial, es decir el americano era necesariamente *difuso, incidental, especial y declarativo,* y la inversa, … el austriaco o europeo continental, debía considerarse como *concentrado, principal, general y constitutivo…*"[223]

Los dos primeros sistemas, son definidos de manera precisa por la jurista Elena I. Highton, en los siguientes términos.

[223] Fix-Zamudio, Héctor, *op. cit.* nota

> a) Por un lado está el esquema de revisión judicial o *judicial review,* por el cual se deja en manos de los jueces que integran el Poder Judicial la tarea de interpretar y aplicar la ley en el caso concreto, respetando en sus sentencias el principio de la supremacía constitucional. Este sistema denominado difuso confiere a todos los jueces la tarea de control. O sea que todos los jueces son jueces de legalidad y de constitucionalidad. b) Por otro lado, se presenta el sistema concentrado del modelo europeo que centraliza el ejercicio del control de constitucionalidad en un solo órgano, que no forma parte del Poder Judicial, está fuera de su estructura normativa y se denomina Tribunal Constitucional. c) Pero, aparece, además, en América un tercer modelo, que instala dentro del Poder Judicial a jueces especializados que, actuando como sala dentro del Tribunal Supremo, como corte independiente, o aun situado en el máximo órgano de justicia nacional la función de controlar la constitucionalidad, decide que sea un único organismo el que tenga la palabra final sobre la interpretación constitucional, aun permitiendo el control difuso de los jueces comunes.[224]

De lo anterior se aprecia claramente los tres modelos de control constitucional y sus propias características. De igual forma, Brewer-Carías, coincide con lo señalado al distinguir los tres sistemas de control constitucional.

> **…** cuando el control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes se atribuye el Poder Judicial, éste puede ser tarea de todos los jueces o de algunos de ellos. En el primer caso, el sistema de control judicial de la constitucionalidad es el sistema difuso, el más difundido en el mundo contemporáneo; en el segundo caso, el sistema de control de la constitucionalidad de las leyes es el sistema concentrado ya que la tarea de controlar se concede a un solo órgano judicial, bien sea la Corte Suprema del país o a un tribunal constitucional perteneciente al Poder Judicial. En algunos países, incluso, ambos sistemas de control coexisten.[225]

Se trata pues de los sistemas de defensa de la constitución más difundidos en todo el mundo, los cuales tienen como denominador común la defensa de la supremacía de la constitución, cuando ésta ha sido violada por actos o leyes de los poderes públicos en detrimento de los particulares. A continuación se verá cada uno en específico.

El ***control concentrado*** es un modelo que tiene su origen en la Europa continental, concretamente en la Constitución austriaca de 1920, propuesto por el

[224] Highton, Elena I., "Sistemas concentrado y difuso de control de constitucionalidad" en Von Bogdandy, Armin et al., (coords), *La justicia constitucional y su internacionalización,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, t. I, p. p. 108 y 109. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/2.pdf

[225] Brewer-Carías, Allan R., *op. cit.,* nota 109, p. 44.

jurista Hans Kelsen, quien consideró que la interpretación y defensa de la constitución debía quedar en manos de un tribunal constitucional independiente de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, salvando con ello la división clásica de esos poderes.

Así, el control constitucional era de exclusiva competencia del tribunal constitucional, quien era el único facultado para declarar inválida una norma contraria a la constitución, con efectos generales, con lo cual dicha norma queda expulsada del ordenamiento jurídico.

En México, no existe propiamente un tribunal constitucional fuera de la clásica división de poderes, sin embargo, a raíz de la reforma constitucional de 1994, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, prácticamente quedó como un tribunal constitucional dentro del Poder Judicial, pues le fueron extraídas algunas competencias, como el control de legalidad, que no corresponden a un tribunal constitucional. Por lo que actualmente sólo conoce de asuntos estrictamente constitucionales, como la interpretación final de la constitucionalidad de leyes, de controversias constitucionales y acciones de constitucionalidad.

El ***control difuso.*** Otro modelo de justicia constitucional lo es el control difuso de constitucionalidad, denominado también *sistema americano,* conforme al cual todos los jueces comunes tienen competencia para desaplicar una norma que se considere contraria a la constitución exclusivamente en los casos concretos que les sean puestos a su conocimiento. Este modelo de justicia constitucionalidad tiene su origen en el derecho norteamericano a partir de la famosa sentencia de Madison vs Marbury de 1803, en la cual la Corte Suprema resolvió que cualquier juez común podía dejar de aplicar una norma que fuera contraria a la constitución.

El francés Tocqueville, al estudiar las características del Poder Judicial de los Estados Unidos de América, señala que una de ellas es el inmenso poder político que tienen los jueces norteamericanos al resolver los litigios, y que la causa de ello es que “los norteamericanos han reconocido a los jueces el derecho de fundamentar sus decisiones sobre la *Constitución* más bien que sobre las *leyes.* En

otros términos, les han permitido no aplicar las leyes que les parezcan anticonstitucionales."[226] Sin embargo, ello sólo puede acontecer cuando se les somete una causa, por lo que no pueden actuar de oficio.

De lo anterior se advierte el control difuso de constitucionalidad de leyes instaurado en la Constitución de los Estados Unidos de 1787, porque reconocen que dicha constitución está por encima de los legisladores y de los ciudadanos, por tanto, "Cuando se invoca ante los tribunales de los Estado Unidos una ley que el juez estime contraria a la constitución, puede rehusarse a aplicarla"[227]; esto es, cualquier juez ordinario puede dejar de aplicar una ley cuando considere que la misma no fue elaborada conforme a la Constitución, sin que tenga facultad de expulsarla del ordenamiento, puesto que "una ley así censurada está destruida: su fuerza moral ha disminuido, pero su efecto material no se suspende. Sólo poco a poco, y bajo los golpes repetidos de la jurisprudencia, llega a sucumbir al fin"[228].

De ahí que una de las diferencias de este control difuso con el concentrado sea que, en el primero, los jueces no pueden declara la inconstitucionalidad de una ley, mientras que en el concentrado, sí lo hacen, incluso en algunos países pueden no solo declarar la incompatibilidad con la Constitución sino expulsarla del ordenamiento, convirtiéndose los jueces en legisladores negativos.

En uso del sistema de control difuso siempre va a ser un control concreto de constitucionalidad, es decir, se ejerce sobre un caso en particular sometido a conocimiento de un órgano jurisdiccional encargado de resolver controversias. Los jueces de control difuso contrastan la norma ordinaria con las disposiciones constitucionales y en caso de encontrarlas contrarias a la norma suprema, proceden a desaplicar la norma que la contraviene sin declarar su inconstitucionalidad, pues tal declaración es propia del tribunal constitucional, el cual incluso, dependiendo de cada orden jurídico, puede expulsarla del ordenamiento.

---

[226] De Tocqueville, Alexis, *La democracia en América,* 2ª ed., trad. de Luis R. Cuéllar, México, FCE, 2005, p. 107.
[227] De tocqueville, Alexis, *La democracia…*p. 108 y 109.
[228] De Toqueville, Alexis, *La democracia…..*p. 109.

En ese sentido los efectos de la sentencia en el control difuso será *interpartes,* aunque pueden llegar a constituir precedentes obligatorios, esto es, la desaplicación de la norma sólo tiene efecto para el caso concreto, de tal modo que la norma inconstitucional seguirá surtiendo efectos para posteriores actos. En cambio, en el control concentrado, ese control es abstracto y de general pronunciamiento, es decir, tienen efectos *erga omnes,* de tal forma que los efectos de la sentencia trascienden los casos en particular.

Esta es la diferencia sustancial que interesa destacar entre los modelos de control concentrado y difuso, en el sentido de que las decisiones de los tribunales constitucionales tienen efectos *erga omnes,* mientras que las decisiones de los jueces en el control difuso sólo tienen efecto *inter partes.* Además, en el ordenamiento mexicano, las decisiones de los jueces pueden ser recurridas por los órganos del Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo.

Respecto a la función del juez en el control difuso, dice la autora consultada, Highton:

> En el sistema de control difuso, el juez tiene el deber de realizar una interpretación para llegar a un juicio con respecto a la constitucionalidad de la norma. La decisión del juez ordinario es tan legítima como la decisión del Supremo Tribunal, ya que tanto el juez ordinario como el Supremo Tribunal, tienen legitimidad constitucional para tratar de la cuestión de constitucionalidad[229]

En el ordenamiento mexicano la legitimidad constitucional para que los jueces ordinarios puedan hacer estudios de constitucionalidad de leyes se las otorga el artículo 133 Constitucional, y actualmente, se desprende del artículo 1° de ese mismo código fundamental, en materia de derechos humanos.

En suma, mientras que en este tipo de control los jueces realizan una interpretación concreta de leyes, en el control concentrado ejercen un control abstracto, esto es, conocen de la inconstitucionalidad de una ley independientemente del acto de aplicación de esa norma.

[229] Highton, Elena I., *op. cit.,* nota 110, p. 111.

El ***control mixto.*** Se trata de un control constitucional que ha sido implantado en los países de América Latina, y constituye una combinación del control concentrado y el control difuso. En efecto, dichos países han adoptado el modelo concentrado al establecer auténticos tribunales constitucionales encargado de salvaguardar la inviolabilidad de las normas constitucionales y la que de ellas derivan. Algunos han establecido dichos tribunales dentro del mismo Poder Judicial, como es el caso de México, mientras que otros han creado esos tribunales fuera del campo de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial, como fue la idea Kelsen, a fin de evitar que el Poder Judicial pesara más que los otros dos poderes; y con ello, mantener intacta el equilibrio de poderes.

Por otro lado, el control difuso ha sido adoptado por los países latinoamericanos al establecer la posibilidad de que los jueces ordinarios puedan conocer cuestiones de constitucionalidad de actos y de leyes, como es el caso de Argentina y Colombia.

Respecto a este último país, Santofimio Gamboa, y en relación con el control constitucional colombiano en materia contenciosa-administrativa, menciona que:

> El sistema acude a la totalidad de las autoridades del Estado para asignarles responsabilidades directas de respeto, cumplimiento y control constitucional, lo que ha llevado a algunos sectores doctrinales a definir el modelo colombiano como mixto, en cuanto combina el típico sistema de control concentrado en cabeza de la Corte Constitucional con la posibilidad de que las autoridades administrativas, las corporaciones judiciales y prácticamente todos los jueces de la República, al igual que las pertenecientes a la jurisdicción contencioso-administrativa, se pronuncien en materia constitucional, teniendo como punto de referencia directa en todos los casos la carta fundamental de la República.[230]

Señala el citado autor que las autoridades de jurisdicción contenciosa administrativa en el ejercicio de sus funciones de decisión incluyen necesariamente el estudio de la Constitución, sus normas, fuentes y principios que envuelven a la carta suprema. (Santofimio Gamboa, *la jurisdicción*… p. 635) el Consejo de Estado es la máxima autoridad de la jurisdicción contenciosa-administrativa.

[230] Dantofimio Gamboa, Jaime Orlando, "La jurisdicción contencioso-administrativa", en *Instrumentos de tutela y justicia constitucional*, Vega Gómez Juan y Corzo Sosa Edgar (coords), México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p.625.

De lo cual se infiere que el sistema jurídico colombiano sí obliga a todas las autoridades sin excepción a respetar y hacer valer la supremacía constitucional consignada en el artículo 4° de la Constitución de 1991 que estipula: “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales…”. Así, se ejerce un control concentrado exclusivamente por parte de la Corte Constitucional, mientras que el control difuso lo ejercen todas las autoridades de ese país tendiente a hacer prevalecer la constitución.

No obstante que en el ordenamiento mexicano el artículo 133 Constitucional, contiene también el principio de supremacía constitucional al señalar que “Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados”; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó dicho texto en el sentido de que éste no autorizaba a que los jueces conocieran de cuestiones constitucionalidad de actos y leyes, pues era facultada exclusiva del Poder Judicial de la Federación.

Sin embargo, se ha considerado que México sí tiene un sistema de control de carácter mixto, pues a raíz de las reformas constitucionales de 1988 y 1995, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha adquirido el carácter de un tribunal constitucional, con facultades exclusivas para conocer sobre cuestiones de constitucionalidad y ya no de legalidad en grado terminal como la venía haciendo hasta antes de la reforma de 1995; los asuntos de mera legalidad fueron enviados a los tribunales colegiados de circuito. Asimismo, se redujo el número de ministros, de veintiséis a once, además se ampliaron los supuestos de procedencia de las controversias constitucionales y se creó la acción de inconstitucionalidad abstracta, que puede promover el 33% de los miembros de las dos cámaras legislativas contra leyes aprobadas por la mayoría, según lo dispone la Ley Reglamentaria del artículo 105 Constitucional publicada en mayo de 1995.

El ***control convencional.*** A partir de la segunda posguerra, se puso en serios cuestionamientos los ordenamientos jurídicos de todos los países, pues se

pudo advertir que muchas ocasiones los derechos internos de las naciones lejos de cumplir con sus fines de garantizar la paz social, podían ser el instrumento a través del cual los gobernantes cometieran toda clase de atropellos en contra de los gobernados. Baste citar como ejemplo las acciones realizadas por el estado totalitario y racista de los alemanes en el cual se desconocieron completamente los derechos a la vida de los judíos. En Latinoamérica, fueron comunes los golpes militares de estado, en los que se desconocieron por completo los derechos fundamentales de las personas.

Dados los acontecimientos de violación a los derechos humanos, comenzaron suscribir convenios internacionales, sobre todo en materia de derechos humanos, obligándose a incorporarlos a sus ordenamientos internos y a respetarlos en todos sus términos, bajo el principio de *pacta sunt servanda,* cuyo desconocimiento amerita responsabilidad internacional.

En ese contexto, surge un nuevo control de actos de autoridad denominado *control de convencionalidad* el cual opera tanto en el ejercicio de control concentrado como en el control difuso. Conforme al cual todas las autoridades de los países adscritos a los tratados internacionales deben hacer control de convencionalidad cuando interpreten normas de derechos humanos, aplicando de manera preferente aquellas que más favorezcan a la persona, incluso pueden desaplicar una norma constitucional si otra norma contienen mayores beneficios al particular.

No obstante que los Estado miembros de las organizaciones internacionales de donde emanan los tratados internacionales se encuentran obligados desde que los suscriben y ratifican, en el orden constitucional mexicano quedó expresamente señalado en el artículo 1° Constitucional reformado el 10 de junio de 2011.

En relación con la reforma constitucional de 2011, José Luis Caballero, expone:

> A partir de esta reforma se integra un bloque de constitucionalidad, que contiene la dimensión de los derechos fundamentales. El control de constitucionalidad debe atender el control de convencionalidad. Esto es, que las normas sobre derechos humanos deben interpretarse también de conformidad con los tratados internacionales y con la jurisprudencia convencional…El control de

> constitucionalidad debe tomar en consideración que la CPEUM, en su sentido integral y completo, no sólo está conformada por sus propias previsiones, sino también por su interpretación ante la CADH y la jurisprudencia interamericana, en el sentido más favorable.[231]

Diferencias y semejanzas del control ***difuso*** de constitucionalidad y de ***convencionalidad.*** La diferencia consiste en que el control difuso de constitucionalidad se deja de aplicar una ley ordinaria que colisione con la norma constitucional, mientras que en el control convencional se puede dejar de aplicar una ley ordinaria y una norma constitucional, y aplicar el texto de un tratado internacional si éste le resulta más favorable al gobernado.

La semejanza estriba en que ambos hacen estudio de normas con motivo de su aplicación al caso concreto, sin hacer una declaración general de invalidez de la norma, por tanto los efectos de sus sentencias son *inter partes,* las cuales una vez que queden firmes constituyen cosa juzgada.

3.11. La presunción de constitucionalidad

Si se parte de la base de que la constitución es la ley suprema de un ordenamiento jurídico, y que por aquélla existe las demás leyes ordinarias; se debe aceptar que al no haber otra norma por encima de la constitución, necesariamente el texto constitucional tiene plena validez. Por otra parte, si la norma suprema tiene plena validez, y las normas ordinarias emanan de ella, entonces debe aceptarse que la norma ordinaria goza de la presunción *iuris tantum* de ser constitucional, dado el otro principio que considera al legislador como un ser racional que cumple con lo ordenado en la constitución, y al considerar que ésta no ordena su propia violación, luego, las normas que emita el legislador necesariamente tienen que ser constitucional, salvo prueba en contrario.

[231] Caballero Ochoa, José Luis "La clausula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1°, segundo párrafo, de la constitución" en Carbonell Miguel y Salazar Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma",* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 122, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3033

En efecto, de acuerdo a un principio jurídico toda ley ordinaria goza de presunción *iuris tantum* de constitucionalidad, es decir, toda norma general se presume que se encuentra ajustada al marco constitucional hasta que el destinatario de la norma u otro órgano facultado, no demuestre lo contrario.

Sobre este principio, el autor Iván Escobar Fornos, dice:

> "El juez constitucional debe tener presente el principio de presunción de constitucionalidad de la ley, presunción *iuris tantum,* por lo que se puede proponer y demostrar su inconstitucionalidad. Esta presunción produce importantes efectos: protege la protección de leyes, una de las principales funciones de la Asamblea Legislativa; en caso de duda debe rechazarse la inconstitucionalidad; cuándo existan dos o más criterios sobre la interpretación de la ley, el juez debe aplicar el que se encuentre más conforme con la Constitución; cuando se presente una interpretación a la Constitución y otra de acuerdo a la Constitución, debe acoger ésta".[232]

Por tanto, el particular que estime que una norma tributaria es contraria a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe acudir ante los órganos competentes para hacer valer su inconstitucionalidad, a través del medio de defensa legal conducente, en el cual desvanezca, a través de argumentos y pruebas, el principio de presunción de constitucionalidad, de otro modo, la norma seguirá surtiendo todos su efectos.

Esta presunción *in dubio pro legislatore* impone a quien objete la constitucionalidad de un acto a fin de que se declare su nulidad, la carga de argumentar convincentemente que existe una incompatibilidad insuperable entre dicho acto y las normas constitucionales… el actor debe exponer la manera por la cual el acto que reclama viola una norma constitucional y demostrar que aquél debe ser nulificado por ello, ofreciendo argumentos relativos a la interpretación de las disposiciones constitucionales relevantes y del mismo acto, así como a otros datos del problema que plantee. Esta carga de argumentación se establece al requerirle al actor que exprese conceptos de violación o invalidez y que éstos

[232] Escobar Fornos, Iván, *El juez Constitucional en el Siglo XXI,* México, UNAM-Suprema Corte de Justicia de la Nación, t.II, p. 282.

señalen claramente en qué consiste la violación constitucional reclamada y cómo se ocasiona, o sea la *causa petendi.*

En respuesta, no le es dable a la autoridad demandada aducir expresiones abstractas en el sentido de que su acto persigue el “bien común”, el “interés social”, o expresiones similares, porque su abstracción no expone clara y objetivamente el fin del legislador; además de que dichas expresiones envuelven actitudes autoritarias del poder público que carece de toda justificación. El “bien común” y el “interés social”, no son por sí solos bastante justificación para la afectación de los derechos fundamentales.

CAPÍTULO IV

EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD EN SEDE ADMINISTRATIVA

En este último capítulo toca hacer el análisis de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, a fin de demostrar que a partir de dicha reforma el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene la facultad y obligación de aplicar el control difuso de constitucional en los asuntos que en materia tributaria los particulares sometan a su conocimiento cuando consideren que las normas tributarias aplicadas por las autoridades fiscales, contravienen la norma suprema. Por tanto, primeramente, se hará el análisis del artículo 1° Constitucional, en relación con sus alcances jurídicos, por considerar que es éste precepto el que marca las directrices del control difuso de constitucionalidad en sede administrativa en materia de derechos humanos.

4.1. La reforma constitucional de 2011 en materia de Derechos Humanos

El 10 de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la trascendental reforma constitucional en materia de derechos humanos, la cual modificó sustancialmente la forma de protección a los derechos humanos, antes denominados en la constitución incorrectamente *garantías individuales.*

Hablar de derechos humanos en la actualidad es un tema común que encuentra cabida en todos los ámbitos de la vida a nivel mundial. Sin embargo a partir de la segunda postguerra, han encontrado una mayor aceptación, sobre todo, en los países latinoamericanos debido a los estados totalitarios que han gobernado los países.

En México, el empuje y la discusión de los derechos humanos en los foros académicos provocó que el Estado mexicano diera un gran paso en esa materia al

llevar a cabo la reforma constitucional de 10 de junio de 2011, cambiando completamente la nomenclatura de *garantías individuales* por *derecho humanos,* es decir, a partir de dicha reforma, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya no habla más de *garantías individuales* sino de *derecho humanos*.

Uno de los artículo constitucionales que modificaron sustancialmente el sistema jurídico mexicano lo es el artículo 1° Constitucional, pues no solamente consignó de manera expresa la igualdad jerárquica entre los tratados internacionales y la propia constitución cuando se está en presencia de la interpretación de los derechos humanos, sino que además estableció en el párrafo tercero la obligación para todas las autoridades de respectar y hacer respetar los derechos humanos, por tanto, dicho párrafo modifica de manera substancial la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como órgano jurisdiccional encargado de dirimir las controversias entre las autoridades tributarias y los gobernados.

El anterior texto constitucional, estaba redactado de la siguiente manera:

Título Primero. Capítulo I. De las Garantías Individuales

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

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, 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.

Ahora, el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala textualmente:

Título Primero. Capítulo I. De los Derechos Humanos y sus Garantías

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 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.

Como se puede observar, se reformó el párrafo primero, y se adicionaron el segundo y tercero; asimismo, se cambió la nomenclatura del capítulo primero: "*De las Garantías Individuales"* por "*De los Derechos Humanos y sus Garantías".* Además, para hacer congruente con la nueva denominación, en todo el articulado de la constitución, que hacía referencia a *las garantías individuales* se cambió a la nueva denominación *derechos humanos,* con lo cual no queda duda de que todo lo que antes fue denominado garantías individuales de los gobernados son los mismos que ahora la constitución denomina derechos humanos. De ahí que se pueda adelantar que las garantías individuales que se hacían valer mediante el juicio de amparo ahora pueden ser motivo de análisis y protección en la sede de todas las autoridades administrativas en el ámbito de su competencia, de conformidad con el tercer párrafo del citado numeral.

En efecto, el tercer párrafo señala que todas las autoridades, sin hacer excepción alguna, en el ámbito de su competencia, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos; lo cual implica que en tratándose de las autoridades jurisdiccionales, deberán resolver atento a lo

dispuesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando se hagan valer violaciones a los derechos humanos reconocidos en la constitución. Luego, necesariamente deberán acudir a la norma constitucional que consagra derechos fundamentales cuando estos hayan sido violados o se pretenda vulnerar.

4.2. Los Derechos Humanos

En virtud de que la reforma constitucional sustancialmente lo fue en materia de derechos humanos, conviene hacer un breve estudio sobre ese tópico, comenzando con la denominación *derechos humanos,* pues en la actualidad se usan como sinónimos: derechos fundamentales, derechos naturales, derechos morales, libertades públicas, derechos públicos subjetivos, derechos individuales, derechos del ciudadano, garantías constitucionales, entre otros. Sin embargo, el término que actualmente se ha extendido más es precisamente el de *derechos humanos,* recogido por la Carta Magna, en la citada reforma de junio de 2011.

Sin se indaga más sobre el término *derechos humanos,* se tiene que, en primer lugar, se debe atender al sustantivo *derechos* lo cual nos da la idea de que se trata de una relación jurídica entre una *obligación* y una *facultad,* mientras que el término *humano* alude a la persona en sí. De lo cual se podría concluir que los derechos humanos implican, por un lado, la existencia de un sujeto titular de un derecho, y por el otro, la obligación de un sujeto de respetar ese derecho.

Sobre ese tópico, Peces-Barba Martínez, dice:

> No hay duda de que el término más común es el de "derechos humanos." Con él se alude a dos cosas diferentes. Por un lado, a una pretensión moral fuerte que debe ser atendida para hacer posible una vida humana digna. Por otro lado, se utiliza el término para identificar un sistema de Derecho positivo…Al utilizar el término "derechos humanos" podemos estar refiriéndonos a una pretensión moral, o a un derecho subjetivo protegido por una norma jurídica…[233]

En sentido, el citado autor, opina que los derechos humanos son equiparables a

[233] Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales,* Madrid, Dykinson S.L., 2004, pp. 20 y 21.

pretensiones morales, pues mientras no se encuentren positivados en un documento constitucional, éstos no pueden ser oponibles a un sujeto obligado, y por lo tanto, no tienen ninguna eficacia, consecuentemente, serán derechos fundamentales cuando esos derechos morales o humanos se encuentren garantizados en un documento fundamental.

En contra de los que señalan que no existen derechos humanos mientras no se encuentren protegidos por una norma suprema, se argumenta que no importa si se encuentran en un documento supremo, en virtud de que los que ya se encuentran pueden ser ampliados o nacer de ellos nuevos derechos subyacentes en las normas constitucionales.

El ***concepto de derechos humanos.*** Para algunos tratadistas hablar de derechos humanos puede dar lugar a confusión si se parte de su significado gramatical, pues el sustantivo *derechos* en estricto sentido lleva implícito un derecho subjetivo contenido en una norma que el titular puede hacer valer ante la autoridad competente, sin embargo, si le damos ese sentido tendríamos que aceptar que los derechos humanos que no estén positivados no pueden ser derechos humanos lo cual no es aceptable. De ahí que los derechos humanos algunos estudiosos los equiparen a los derechos naturales de los siglos XVII y XVIII, y que se pueda hablar además de derechos públicos subjetivos, libertades públicas, derechos morales o derechos fundamentales.

El citado autor prefiere hablar de derechos fundamentales que de derechos humanos, en virtud de que éste último término es más genérico que el primero, pues considera que si un derecho humano no se encuentra garantizado en una norma jurídica, no estaríamos hablando realmente de un derecho sino de una mera pretensión moral. Mientras que la denominación *derechos fundamentales* implica referirse tanto a una pretensión moral justificada (dignidad humana) como al derecho reconocido en la norma constitucional para hacer posible esa pretensión moral. Dice el autor consultado que no tendría sentido hablar de un derecho que no sea susceptible de incorporarse el derecho positivo, ni hablar del concepto de un

derecho al que no se le pueda encontrar una raíz ética vinculada a la dignidad humana.[234]

Sin embargo, para el propósito del presente estudio no se va a indagar más sobre la controversia respecto a qué denominación es la más correcta, si derechos humanos, derechos fundamentales o derechos morales, de ahí que a largo del presente trabajo se haya denominado indistintamente la nomenclatura de derechos humanos y derechos fundamentales como sinónimos, pues se considera acertado que si un derecho se encuentra reconocido y otorgado en una ley suprema como es la constitución, es válido que se le denomine derecho fundamental; y por otro lado, se considera correcto llamarle derechos humanos, por ser una expresión que va mas allá de los derechos consignados en una constitución, además, de que ésta es la nomenclatura que utiliza actualmente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, derivado de la reforma de 10 de junio de 2011, en la que se cambió a la denominación de *derechos humanos* en todo los que refería a *garantías individuales.*

En relación al concepto de derechos fundamentales, el referido autor Peces-Barba Martínez, dice que puede definirse desde dos puntos de vista: objetivo y subjetivo, el primero tiene que ver con la norma que establece derechos y el segundo con el titular de esos derechos fundamentales.

Dice así el citado autor:

> Desde el primer punto de vista (objetivo), los derecho fundamentales son el conjunto de normas de un Ordenamiento jurídico, que forman un subsistema de éste, fundadas en la libertad, la igualdad, la seguridad y la solidaridad, expresión de la dignidad humana….Desde el punto de vista subjetivo se les puede definir como aquellos derechos subjetivos, libertades, potestades o inmunidades que el Ordenamiento positivo establece, de protección a la persona, en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad y no discriminación, a su participación política y social, a su promoción, a su seguridad, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a la libre elección de sus planes de vida… con posibilidad de reclamar su cumplimiento coactivo en caso de desconocimiento o violación.[235]

[234] *Idem,* p. 31.

[235] Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales,* Madrid, Dykinson S.L., 2004, p. 42.

Entonces, hablar de derechos humanos es hablar de derechos positivizados en una norma fundamental cuyo titular de esos derechos los puede hacer valer ante las autoridades competentes en caso de violación a los mismos.

Breve reseña de los Derechos Humanos. Los derechos humanos o fundamentales tienen su origen formalmente a partir de la modernidad, pues en la antigüedad, sobre todo en Grecia, si bien ya se hablaba de libertades o de igualdad, estas no se referían totalmente a la dignidad humana, y tampoco se trataba de derechos para todos los gobernados porque sus titulares eran unas cuantas personas privilegiadas, de acuerdo a su *status* social.

El germen de los derechos humanos se ubican propiamente en la época del Renacimiento, paralelamente, en el tránsito de la Edad Media hacia la era Moderna, propiciado básicamente por la nueva clase de la burguesía, cuya filosofía fue el individualismo. Se trató de un nuevo orden social impuesto por la naciente clase burguesa, que en aras de proteger sus intereses de clase, comenzó a formular los primeros derechos fundamentales, para defender la tolerancia y la limitación del poder absoluto.

En términos generales, los derechos humanos tienen que ver con la relación del Estado frente a sus gobernados, es decir, se trata de relaciones de supra a ordinación. A decir de Zippelius, la principal función de los derechos fundamentales consiste en que el Estado debe garantizar a los gobernados un ámbito de libertad individual en el cual debe quedar fuera de la intromisión del poder estatal.[236] Históricamente definir las formas de este tipo de relación, ha sido tema constante en los Estados, sobre todo en los denominados Estados de Derecho, los cuales tienen la obligación de garantizar ciertas prerrogativas a favor de los gobernados.

En ese sentido, se puede citar a Inglaterra como el país que por primera vez estableció verdaderas prerrogativas a favor de los particulares frente al Estado, pues a través de la *Magna Carta Libertatum* del 15 de junio de 1215 los señores feudales lograron arrancar al rey Juan sin Tierra ciertos derechos después del

[236] Zippelius, Reinhold, *Teoría general del estado,* 4ª ed., Porrúa-UNAM, México, 2002, p. 299.

conflicto que sostuvo éste contra Felipe II de Francia.[237] A partir de ese momento se fueron instaurando los derechos de libertad religiosa, garantía en contra de las detenciones arbitrarias, derecho de petición, derecho de portar armas para la defensa de la persona, libertad de expresión, prohibición de multas excesivas e inusitadas.

Sin embargo, en el país en el que se encuentra formalmente un catálogo de derechos humanos, lo es Estados Unidos de América, al mismo tiempo en que declaraba su independencia en 1776, derechos que fueron recogidos en las enmiendas hechas a la Constitución Federal de 1787. Se estableció que los hombres son libres e iguales por naturaleza con derechos inherentes a su persona y por tanto inalienables e imprescriptibles; asimismo, se declaró el derecho de la libertad de prensa y religión. Posteriormente, es Francia la que aportará una teoría de los derechos humanos a través de la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, inspirado en el antecedente americano; se establecieron las garantías de libertad, igualdad, seguridad y fraternidad, para todos los hombres sin distinción de ninguna índole. Como postulados de la Revolución Francesa, establecieron que: los hombres nacen y permanecen libres e iguales en cuantos a sus derechos; el fin de toda asociación política es la conservación de los derechos naturales.

En México, se puede decir que en la época prehispánica y en la colonial no existieron verdaderos derechos humanos. Así, diremos que la vida constitucional del México independiente comienza con la promulgación de la Constitución Federal de 4 de octubre de 1824, en la cual, a decir del maestro Ignacio Burgoa,

> se comprenden diferentes *garantías de seguridad jurídica a favor del gobernado*, tales como la *prohibición de penas trascendentales,* la de *confiscación de bienes; los juicios por comisión, la aplicación retroactiva de las leyes, la abolición de los tormentos* y la de la *legalidad para los actos de detención y de registro de casas, papeles "u otros efectos de los habitantes de la República"* (arts. 145 156)"[238].

[237] *Ibidem,* p. 300.
[238] Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales,* 30ª ed., Porrúa, México 1998, p. 127.

No obstante la intención de proteger a los gobernados de los actos de autoridad, dichos derechos sólo era un catálogo de buenas intenciones, pues la constitución no estableció ningún mecanismo para hacer efectivos dichos derechos en caso de ser violados. El siguiente documento supremo lo fue la constitución centralista de 1836, también llamada *Siete Leyes Constitucionales,* en la que se contienen diversos derechos de seguridad jurídica en relación con la libertad personal y propiedad, al disponer que nadie puede ser detenido sin mandamiento de autoridad competente; se establece la libertad de expresión. Respecto a las *Bases de Organización Política de la República Mexicana* de 13 de junio de 1843, el citado tratadista señala:

> Por lo que concierne a las *garantías del gobernado,* las Bases Orgánicas de 1843 superaron a las Constituciones de 1824 y de 1836, al contener en un capítulo explícito y de manera más completa que esto dos últimos ordenamientos, un cuadro general de los derechos " de los habitantes de la República" (arts. 7 a 10)[239].

Pero al igual que los anteriores documentos constitucionales, no se estableció un instrumento procesal para hacer valer esos derechos, pues no fue sino hasta el *Acta de Reformas* de 1847, en la que, además de que se restauró la vigencia de la Constitución de 1824, se creó la institución jurídica del juicio de amparo como un instrumento eficaz de justicia constitucional, el cual fue desde ese momento el mecanismo más eficaz para hacer valer el reclamo a los derechos humanos, no obstante que la ley reglamentaria se expidió hasta la Constitución Federal de 1857.

En materia de derechos humanos la Constitución de 1857, inspirada en el liberalismo e individualismo francés, el Estado *reconoce* los derechos de los mexicanos, al señalar en el artículo 1°, que el pueblo mexicano reconoce que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales y establece la obligación de todas las autoridades de respetar las garantías que otorga la constitución. Mientras que la constitución vigente de 4 de febrero de 1917

[239] *Ibidem,* p. 134.

cambia la visión iusnaturalista de 1857, y ahora señala que: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que *otorga* esta constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”. El citado tratadista concluye diciendo que

> Mientras que la Constitución de 1857 reputa a los derechos del hombre como elementos superestatales, la Constitución vigente los considera como una concepción por parte del orden jurídico del Estado. Además en ambos ordenamientos constitucionales el Estado adopta distintas posturas frente a los gobernados, ya que en la Constitución de 57 son los principios liberales los que regulan las relaciones respectivas, y en la vigente, los postulados pertenecientes a diversas tendencias político-jurídicas”.[240]

Finalmente, diremos que la Constitución de 1857 fue confeccionada de conformidad con los principios del liberalismo francés, conforme al cual es el Estado debía dejar a los gobernados en el libre juego de la oferta y la demanda, así como dejar libre a las personas para que pudieran contratar, pues recuérdese que en virtud de las sociedades presentes en el *Ancient Regimen* las personas no eran libres de contratarse con quienes ellos desearan. Se trata pues de un liberalismo más que jurídico, económico, el cual utilizó al derecho como el instrumento para que el Estado protegiera sus derechos, pero sin la intervención de éste en las relaciones entre gobernados.

En cambio, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, en respuesta a ese liberalismo, pretendió recoger algunos de los reclamos de las luchas sociales producto de la Revolución Mexicana, instaurando en sus preceptos derechos sociales, tales como el derecho al trabajo consagrado en el artículo 123 Constitucional, como una forma de justicia social encaminada a tratar de frenar la explotación de la clases poderosas en detrimento de las débiles, y que en México son las mayoría.

[240] *Ibidem*, p. 152.

4.3. Clasificación de los Derechos Humanos

Para plantear una división de los derechos humanos que permita identificar cada uno, se partirá de la clasificación que hace el destacado filósofo jurista, Gregorio Peces- Barba.[241]

Dice el citado autor que los derechos fundamentales se dividen en: personalísimos, de sociedad, comunicación y participación; derechos políticos; derechos de seguridad social; y derechos económicos, sociales y culturales.

Los derechos *personalísimos* son aquéllos que están referidos a la persona considerada individualmente, sin tomar en cuenta su intervención en la vida social. El más representativo es el derecho a la vida y a la integridad física y moral, sin el cual no pueden tener lugar los demás derechos. Junto a este derecho se tiene el de libertad ideológica y religiosa, el derecho al honor y a la imagen, y el derecho a la objeción de conciencia. Estos derechos corresponden a lo que antiguamente se les denominaba *derechos individuales.*

Los derechos de *sociedad, comunicación y participación*, son aquellos que facilitan la vida en sociedad de las personas protegiéndolas de los obstáculos que pudieran tener para realizar sus planes de vida. Son parte de estos el derecho a la igualdad y a la no discriminación, la libertad de cultos, la inviolabilidad de domicilio, el secreto de las comunicaciones, la libertad de residencia y de circulación, la libertad de expresión y de información, el derecho a la creación literaria, científica, artística y técnica, la libertad de cátedra, la libertad de enseñanza, el derecho de reunión y de manifestación y el derecho de asociación. Son derechos a los que mucho denominaba *derechos civiles.*

Los derechos *políticos* aluden a la representación y participación de sus titulares en la conformación de los órganos del Estado. Este derecho necesitó de una evolución dado que en tiempos antiguos sólo algunos ciudadanos tenían el privilegio de gozar del derecho a participar en la *cosa pública.* Junto a estos derechos se encuentra el derecho a acceder en condiciones de igualdad a las

[241] Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales,* pp. 284-288.

funciones y cargos públicos; el derecho de sufragio efectivo para votar y ser votado.

Los derechos de *seguridad jurídica.* Aunque pareciera que se trata de un derecho personalísimo, por su trascendencia social no lo es, pues a través de las garantías procesales que benefician al individuo, producen la tranquilidad, la certeza y el saber a qué atenerse, lo cual produce su importancia social. No se trata de derechos políticos porque no tiene como finalidad participar en la organización del Estado. Corresponden a estos derechos el derecho a la libertad y a la seguridad, las garantías en caso de detención, el derecho de asistencia letrada, el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales. De estos derechos deriva el principio de legalidad en materia penal que reza: *nullum crimen nulla pena sine previa lege*, aplicable también a la materia fiscal como: *nullum tributo sine lege.*

Los derechos económicos, sociales y culturales, implican la protección a las personas tanto en su ámbito individual como social, al hacer posible su libre desarrollo de la personalidad permitiendo la elección de sus planes de vida. Estos derechos protegen la propiedad o posesión de que se es titular o crean nuevos derechos como la educación, la salud, la seguridad social, la vivienda, etc. Estos derechos no forman parte de la división clásica de los derechos del hombre proclamados a partir de la Revolución Francesa, sino que fueron incorporados a partir de 1848, con motivo de la influencia del liberalismo radical y del socialismo democrático, sin embargo, aún existen sectores ultra conservadores que les niegan la calidad de derechos fundamentales.

En cuanto al derecho humano de propiedad, no obstante que se encuentra dentro del catálogo de los derechos impulsados por la Declaración Universal de los Derechos y Deberes del Ciudadano, mucho se ha discutido su universalidad, dado que no parte de una igualdad material, sino formal. Al haber sido invocado por un Estado liberal, este principio lo que protege son los intereses patrimoniales de clase burguesa, cuyo objetivo es evitar la intervención del Estado en las relaciones entre particulares, y dejar a las personas conseguir sus propios objetivos, lo cual se

traduce en un menoscabo a la clase económicamente desprotegida; de ahí que este derecho atienda sólo a una igualdad ante la ley, pero no a una desigualdad social. Se trata más bien de un privilegio medieval, puesto que el tratamiento a favor de la clase propietaria no pretende alcanzar la equiparación de las clases sociales, sino mantenerlas diferenciadas.

Otra clasificación de derechos humanos que se puede señalar es aquella que los divide en: Derechos de no interferencia (ámbito del individuo titular donde nadie está autorizado para realizar una intervención); derechos de participación (derechos políticos), derechos de prestación (derecho a la seguridad social, a la salud, asistencia letrada) y derechos de deber (ejemplo típico es el derecho a la educación básica y obligatoria).

4.4. La eficacia de los Derechos Humanos

Desde una perspectiva positivista la eficacia del derecho no tiene que ver con su existencia, pues el derecho puede existir y no ser eficaz; sin embargo, desde una postura sociológica, el verdadero derecho vigente es aquél que es cumplido por la sociedad, tanto por las autoridades como de los ciudadanos; pues no sirve de mucho que un derecho se encuentre reconocido por la norma fundamental pero que no sea respetado por las autoridades y por la sociedad en general; de ahí que los derechos humanos dependan de su eficacia para lograr sus fines que es la protección de la dignidad humana, y por ende, la felicidad de las personas.

En ese contexto, para que los derechos humanos puedan conseguir la protección del bien jurídico que pretende salvaguardar, deben tener eficacia plena, es decir, deben ser susceptibles de ser respetados por las autoridades, incluso por los particulares, para que no sean violados. Lo ideal es que los derechos humanos en ningún momento sean vulnerados, de ahí la importante obligación que tiene el Estado a través de sus órganos de velar por la protección y garantía de los derechos humanos. Se trata pues de una actividad preventiva para que las personas no se vean afectadas en su dignidad humana.

Sin embargo, como no siempre las autoridades –y particulares- son respetuosos de los derechos humanos, el Estado tiene la obligación de establecer vías, instrumentos y mecanismos idóneos por los cuales las personas que se vean afectadas en sus derechos fundamentales puedan acudir ante un órgano competente para que les sea restituido el derecho violado, o bien, a que se les indemnice en caso de que la violación sea irreparable. Se trata de una garantía de derechos humanos reparadora, que muchas veces no es lo que desean las personas, pues lo que quieren es que sus derechos humanos nunca sean trastocados.

En ese sentido los derechos fundamentales al ser inherentes a la persona humana, ésta los lleva consigo a donde quiera que vaya en su diversos roles dentro de la sociedad: como trabajador, como procesado, ciudadano, etc. De ahí que los funcionarios que ejercen el poder político a través de actos de autoridad, deben respetar los derechos humanos de las personas. Lo mismo cabe decir respecto a los órganos jurisdiccionales, sean administrativos o judiciales, al momento de impartir justicia deben observar y aplicar las normas que contienen derechos fundamentales, al momento de resolver las controversias de las cuales conocen.

Los documentos básicos de los derechos humanos son: Declaración Universal de los Derechos del Hombre, expedida en París el 10 de diciembre de 1948 por las Naciones Unidas, que si bien es cierto no es vinculante para los Estados, poco a poco ha ido adquiriendo el carácter de obligatorio a través de la costumbre y de la institución del *ius cogens.* Destacan también el Pacto de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, expedidos por la asamblea de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966. Sin embargo, a partir de la Segunda Guerra Mundial, se han introducido normas de derecho procesal e instituciones tutelares.

4.5. Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad

Se trata de los principios de que gozan todos los derechos humanos, sin los cuales no podría hablarse de un verdadero derecho humano.

El principio de *universalidad*, acuñado por la Revolución Francesa, consiste en que los derechos humanos no tienen límites espaciales ni temporales, es decir, rigen para cualquier tiempo y espacio. Sin embargo, actualmente no puede aceptarse esa concepción de la universalidad, pues un derecho no puede valer de esa forma dada la gran pluralidad de personas, grupos y culturas, de ahí que la universalidad proclamada por los franceses ilustrados se deba considerar relativa. En efecto, la aplicación de este principio debe atender a las características especiales de sus titulares en su contexto cultural, de ahí que este principio tenga estrecha relación con el derecho a la igualdad y de no discriminación, pues los derechos humanos protegen a todas las personas sin distinción de regionalismos o épocas.

Para Luis Daniel y Sandra Serrano, "este principio debe ser comprendido y usado desde la experiencia concreta de las personas, de conformidad con un espacio y tiempo determinados, de tal forma que se promueva la inclusión desde la propia realidad y no sirva como mecanismo de imposición ideológica. La universalidad de los derechos humanos, por lo tanto, está estrechamente vinculada al principio de igualdad y no discriminación."[242] Así, para los citados autores, el principio de universalidad debe ser tomado de la realidad concreta, en el tiempo y el espacio, pues dependerá de casa situación en particular la aplicación de este principio, pues por el contrario si se partiera un concepto abstracto de universalidad, se caería en una aplicación falsa de dicho principio, al no considerar los derechos de las personas en su condición particular en relación con los demás.

[242] Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, "Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica" en Carbonell Miguel y Salazar Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 143, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3033.

El principio de *interdependencia* consiste en que los derechos humanos se interrelacionan unos con otros, dependen unos de otros. Por tanto, las normas de derechos humanos no pueden entenderse una sin las otras pues en ellas existe un cerrado vínculo.

El principio de *indivisibilidad* consiste en que las normas de derechos humanos no pueden dividirse y aplicare unas veces sí y otras no. Lo indivisible se refiere a que los instrumentos internacionales que contienen normas de derechos humanos, no pueden ser divididos al momento de aplicarlos, es decir, los Estado obligados no pueden hacer dejar de cumplir con las convenciones aduciendo argumentos tendientes a justificar que una parte del tratado no le resulta obligatoria y otras sí.

Respecto a estos dos principios de interdependencia e indivisibilidad, las citados autores Vázquez y Serrano,[243] opinan que la palabra *inter*dependientes expresa vinculación entre derechos, y la palabra *in*divisible, la negación de separación entre ellos. En ese orden de ideas, los derechos humanos son interdependientes en tanto establecen relaciones recíprocas entre ellos, y son indivisibles en la medida en que no deben tomarse como elementos aislados o separados, sino como un conjunto. La interdependencia señala la medida en que el disfrute de un derecho en particular o un grupo de derechos dependen para su existencia de la realización de otro derecho o de un grupo de derechos. Por ejemplo, el derecho a la salud tiene aparejadas claras relaciones con el derecho a la alimentación y a la vivienda digna, así como al trabajo en condiciones adecuadas. Por su parte, la indivisibilidad niega cualquier separación, categorización o jerarquía entre los derechos humanos.

Por último, el principio de *progresividad* refiere que los derechos humanos no son absolutos sino que siempre son susceptibles de ir mejorando en beneficio de las personas, por lo que una vez establecidos y reconocidos los derechos por los Estados, nunca pueden retroceder. Por ejemplo, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, quedó prohibida la pena de muerte al modificarse el

[243] *Ibidem,* p. 152 y 153.

artículo 22 Constitucional que establecía los supuestos en que se podía aplicar; consecuentemente, en virtud del principio de progresividad, el Estado mexicano no puede nunca más establecer la pena de muerte porque significaría un retroceso y no una progresividad en materia de derechos humanos.

4.6. El control difuso de constitucionalidad autorizado por la constitución. Análisis del tercer párrafo del artículo 1° Constitucional

En el capítulo anterior se analizaron las formas de control de la constitución destacando el control difuso conforme al cual cualquier juez puede hacer estudios de constitucionalidad en los casos concretos que debe resolver confrontando una norma ordinaria con el texto de la constitución, de tal forma que si observa que el texto ordinario es contrario al texto de la norma superior tiene la facultad de desaplicar la norma ordinaria para mantener la supremacía de la constitución.

También quedó explicado que el control difuso de constitucionalidad había quedado prohibido en el ordenamiento jurídico mexicano, en virtud de los diversos criterios de jurisprudencia emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues al hacer la interpretación del artículo 133 Constitucional, arribó a la conclusión de que dicho artículo no permitía el control difuso. Lo cual ya no fue tema de discusión desde entonces.

Sin embargo, a raíz de la reforma de 2011 y del cumplimiento a la sentencia condenatoria de la CIDH, en el caso Radilla Pacheco, expediente Varios 912/2010, ha emitido nuevos criterios en los cuales dejó sin efectos dichas jurisprudencias, con lo cual se confirma que el artículo 133 Constitucional, desde su actual redacción siempre autorizó el control difuso de constitucionalidad, tal como lo interpretó la Corte Suprema de EUA, al interpretar el artículo VI de la constitución de ese país al resolver el caso *Marbury vs Madison* en 1803.

De lo anterior se confirma que de conformidad con el texto constitucional del artículo 133, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre tuvo la atribución y obligación de ejercer control constitucionalidad de actos y leyes tributarias, impugnadas a través del juicio contencioso administrativo, sin embargo, dicha facultad le fue suprimida por el máximo intérprete de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyas resoluciones son definitivas e impugnables.

En la reciente tesis P.LXX/2011, del 14 de julio de 2011, del rubro: "SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO", el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que actualmente existen dos grandes vertientes del modelo de control constitucional en el ordenamiento mexicano, que son acordes con el modelo de control convencional. Señala que se trata de un control concentrado y un control difuso en los órganos del Poder Judicial de la Federación; en los cuales se determina cuál criterio debe prevalecer. Y en la última parte establece que "las demás autoridades del país en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia, sin tener la posibilidad de inaplicar o declarar su incompatibilidad".

Asimismo, se estableció en los antecedentes de este criterio que con motivo de la entrada en vigor de la reforma constitucional de 10 de junio de 2011, que se dejan sin efectos las jurisprudencias P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: "CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN." y "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN".[244]

De dicha tesis aislada se puede observar que el Máximo Tribunal, si bien es cierto que dejó sin efectos los diversos criterios que prohibían el control difuso por parte de los jueces ordinarios, también lo es que el control difuso a que hace

[244] Para mayor referencia, véase la jurisprudencia completa en el apartado de anexos.

referencia lo sigue encomendando a los órganos del Poder Judicial de la Federación, al señalar que se trata de una doble vertiente del control constitucional: concentrado y difuso; pues en la parte final precisa que las demás autoridades del país en el ámbito de su competencia les corresponde aplicar las normas haciendo la interpretación que más favorezca a la persona, pero sin *desaplicar* o declarar su inconstitucionalidad. Es decir, que las autoridades jurisdiccionales distintas del Poder Judicial de la Federación, no pueden desaplicar una ley ni declarar su inconstitucionalidad en los casos que les toque resolver.

Por tanto, dicho criterio no es acorde con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional, dado que de dicho texto no se deprende la prohibición para las autoridades del país de que puedan desaplicar una norma que contravenga la constitución o los tratados internacionales; sino por el contrario, al señalar que las autoridades deben interpretar las normas de derechos humanos en lo que más favorezca al particular, válidamente pueden dejar de aplicar una norma ordinaria si existe otra más protectora de los derechos humanos, como puede ser la propia constitución o los tratados internacionales.

Consecuentemente, los tribunales administrativos jurisdiccionales deben quedar comprendidos en la parte del criterio en donde refiere que el control difuso se ejercer por parte del resto de los jueces del país en forma incidental durante los procesos ordinarios en los que son competentes, ello es así pues dichos tribunales tramitan procesos o procedimientos para resolver controversias en el ámbito material de su competencia. Así, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, instaura el juicio contencioso administrativo federal, para dirimir los conflictos que surgen entre los particulares y las autoridades tributarias.

Con lo anterior, es evidente que aún y cuando este criterio trata de excluir del control difuso a las autoridades administrativas jurisdiccionales, encomendándolo sólo al Poder Judicial de la Federación, dicho criterio debe ser interpretado a la luz del artículo 1° Constitucional, el cual sí permite el control difuso por parte de todas las autoridades administrativas jurisdiccionales, lo cual implica la facultad de desaplicar una norma cuando ésta contraviene la

constitución, un tratado internacional o alguna otra norma protectora de derechos fundamentales reconocidos por la constitución.

Además, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que sólo los órganos del Poder Judicial de la Federación, tienen facultades para desaplicar una norma, no se entiende por qué dejó sin efectos las dos jurisprudencias que al hacer una interpretación del artículo 133 Constitucional, señalaban que dicho numeral no autorizaba el control difuso de constitucionalidad por parte de los jueces ordinarios.

Cabe señalar que anterior a las jurisprudencias que fueron dejadas sin efectos, algunos órganos del Poder Judicial de la Federación, habían emitido opiniones en sentido contrario a esas jurisprudencias, en el sentido de considerar de que si bien los jueces ordinarios no podían hacer declaración de inconstitucionalidad (control concentrado), en cambio, sí podían dejar de aplicar una disposición que contraviniera la Constitución Política Federal, (control difuso de constitucional), pues de conformidad con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todos los jueces debían subordinar sus decisiones a dicho ordenamiento supremo.

Así, en la tesis aislada de la Sexta Época, del rubro: "CONSTITUCIÓN. SU APLICACIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES DEL FUERO COMÚN CUANDO SE ENCUENTRA CONTRAVENIDA POR UNA LEY ORDINARIA",[245] el Poder Judicial de la Federación, sostuvo que si bien las autoridades judiciales del fuero común no pueden declarar la inconstitucionalidad de una norma, sí están obligadas a hacer prevaler el principio de supremacía constitucional consagrado en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando el precepto de la ley ordinaria contraviene directamente el pacto federal.

Por otra parte, en la tesis aislada Tesis: XX.62 K, del rubro: "INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. SÓLO LOS TRIBUNALES DEL PODER

[245] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

JUDICIAL DE LA FEDERACION PUEDEN DECLARAR A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO LA.” el tribunal colegiado de manera implícita hace referencia al control difuso al señalar que sólo los órganos del Poder Judicial de la Federación, pueden declarar la inconstitucionalidad de una ley, y que los demás tribunales tanto federales como locales sólo pueden *abstenerse de aplicar una ley* cuando su texto sea violatorio de un mandato constitucional, pero sin hacer pronunciamiento o interpretación de constitucionalidad, pues se dejaría a las autoridades legislativas y administrativas sin posibilidad de plantear la cuestión en el juicio de amparo ante los tribunales del Poder Judicial de la Federación.[246]

Sin embargo, por tratarse de criterios aislados y anteriores a la jurisprudencia P./J. 74/99, en el cual categóricamente se dijo que el artículo 133 constitucional no autorizaba el control difuso, emitidos por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quedaron sin efectos, y por ende, sin carácter de obligatoriedad.

En efecto, la tesis aislada P.I/2011 (10ª época), dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Décima Época, visible en la página 549, del Semanario Judicial de la Federación, Libro III, diciembre de 2011, Tomo 1, dejó sin efectos las jurisprudencias P./J. 73/99 y P./J. 74/99, que prohibían a los jueces ordinarios el control constitucional de leyes. Dicho criterio del rubro “CONTROL DIFUSO”, señala que “con motivo de la entrada en vigor de los párrafos segundo y terceros del artículo 1°. constitucional modificados mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, debe estimarse que han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales P./J. 73/99 y P./J. 74/99, de rubros: "CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN." y "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN".[247]

[246] Para mayor referencia, véase el criterio completo en el apartado de anexos.
[247] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

Por tanto, se considera que el control difuso de constitucionalidad debe ser ejercido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo en tratándose de normas de derechos humanos, sino en cualquier materia, en virtud de que el referido artículo 133 no hace distinción de materias en específico. Sin embargo, también se debe precisar que la gran mayoría de inconstitucionalidad de leyes tiene que ver con la violación de los derechos humanos, antes señaladas en la constitución como *garantías individuales.*

El otro criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que confirma la autorización del control difuso de constitucionalidad conforme al artículo 133 Constitucional, de reciente creación correspondiente a la Décima Época a partir del 4 de octubre de 2011, en la cual acepta dicho control a cargo de los órganos jurisdiccionales administrativos.

En efecto, en dicho criterio del rubro: "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD", la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló, en la última parte, que "Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia".[248] De lo cual se infiere que el Máximo Tribunal, confirma la autorización del control difuso por parte de todas las autoridades que ejercen funciones jurisdiccionales, como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En efecto, en la última parte del citado criterio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó establecido la obligación de todos los jueces para dejar de aplicar

[248] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos, p. 254.

las normas inferiores a la Constitución Federal y Tratados Internacionales, que sean contrarias a los derechos humanos. Además, reconoce que el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sí autoriza el control de constitucionalidad.

Por lo expuesto, es evidente que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al ser una autoridad jurisdiccional con competencia en materia fiscal, se encuentra obligado a interpretar y aplicar las normas tributarias que se consideren violatorias de la Constitución Política Federal y en los Tratados Internacionales, al momento de resolver los juicios de nulidad. Por tanto, tiene la obligación de ejercer control difuso de constitucionalidad, lo cual implica dejar de aplicar una norma fiscal si observa que dicha norma contraviene algún precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cabe señalar que en Colombia el control constitucional por vía de excepción (difuso) en la jurisdicción contencioso-administrativa (y cualquier otra jurisdicción), se estableció en la Constitución de 1991, pues el artículo 4° otorga a todas las autoridades la atribución y obligación de hacer prevalecer la constitución, y a aplicar preferentemente el texto constitucional sobre cualquier otra norma, o a desaplicar la norma ordinaria, en caso de conflicto.

En relación con el control constitucional de leyes en ese país, Santofimio Gamboa, expone que en el caso de la impugnación de leyes el juez contencioso puede desconocerlas en beneficio de la constitución al no existir en el ordenamiento jurídico la llamada cuestión de constitucionalidad, es decir, el juez de lo contencioso no se encuentra obligado a enviar a la Corte Constitucional una ley tachada de inconstitucional en un caso concreto, sino simplemente procede a desaplicar esa norma en caso de encontrarla contraria a la constitución; pues de conformidad con el artículo 4° constitucional todos los servidores públicos tienen facultades para salvaguardar la carta fundamental. En cuanto a los efectos de las

sentencias, tienen carácter *inter partes,* es decir, solo beneficia o perjudica a las partes que intervinieron en el asunto, sin que puedan tener efectos generales.[249]

De lo anterior se puede advertir que en el sistema jurídico colombiano, el control constitucional de leyes, por disposición constitucional, se ejerce prácticamente por todos los jueces, incluyendo la jurisdicción contenciosa administrativa, quienes tienen la facultad de desaplicar la ley ordinaria al caso concreto cuando encuentren que la misma es incompatible con la Norma Suprema, con independencia si la norma violatoria tiene que ver con los derechos humanos, aunque pudiéramos decir que gran parte del texto constitucional contiene normas de derechos humanos. En cuanto a los efectos de sus resoluciones éstas tienen carácter *inter partes,* es decir, solo beneficia o perjudica a las partes que intervinieron en el asunto, sin que puedan tener efectos *erga omnes.*

Ahora bien, ha quedado de manifiesto que el artículo 133 Constitucional, autoriza el control difuso de constitucionalidad de leyes, lo cual fue confirmado por la reforma al artículo 1° de la Constitución Federal.

En efecto, los cambios de criterios jurisprudenciales por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivaron tanto de la sentencia condenatoria de la CIDH al Estado mexicano en el caso Radilla Pacheco, como de la reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, en materia de derechos humanos, lo cual provocó un cambio de paradigma en el ordenamiento jurídico constitucional; quedando incluso relativizado el principio de supremacía constitucional ubicado en el artículo 133 Constitucional; pues de conformidad con el nuevo artículo 1° Constitucional, en tratándose interpretación y aplicación de las normas de derechos humanos, los tratados internacionales de los que México sea parte, tendrán la misma jerarquía que la Constitución Política Federal. Además, su interpretación y aplicación corresponde a todas las

[249] Santofimio Gamboa, Jaime Rolando, "El control de constitucionalidad por la jurisdicción contencioso-administrativa", en Vega Gómez Juan y Corzo Sosa Edgar (coords), *Instrumentos de tutela y justicia constitucional,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, p. 654.

autoridades jurisdiccionales del país, según se desprende del contenido de éste numeral.

Así, el tercer párrafo indica que “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”.

Dicho texto constitucional establece la obligación para todas las autoridades, en las cuales quedan incluidas las autoridades administrativas, para garantizar y hacer respetar las normas de derechos humanos, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, desaplicando la norma contraria a la constitución, pero sin declarar su inconstitucionalidad o invalidez.

En la reciente tesis aislada XXVI.5°.(V Región) 1K, del rubro: “CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS. LOS JUECES DEL ESTADO MEXICANO, COMO ÓRGANOS AUTORIZADOS PARA EFECTUARLO, AL INAPLICAR LAS NORMAS CONTRARIAS A LOS DERECHOS HUMANOS NO PUEDEN HACER UNA DECLARACIÓN DE INVALIDEZ DE DICHAS DISPOSICIONES”, el tribunal colegiado sostuvo que los jueces del Estado Mexicano en los asuntos de su competencia deben inaplicar las normas contrarias a los derechos humanos garantizados por la constitución o tratados internacionales, sin hacer una declaración de invalidez, como órganos autorizados para ejercer control difuso de constitucionalidad de normas generales, específicamente del artículo 1°, párrafos segundo y tercero, y en observancia al principio de supremacía constitucional contenido en el artículo 133 Constitucional.[250]

[250] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

Por tanto, en cumplimiento a dicho precepto constitucional el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe garantizar al contribuyente la protección más amplia, cuando estén en conflicto normas relativas a los derechos fundamentales; de ahí que si un contribuyente, esgrime como concepto de impugnación que la norma aplicada por la autoridad fiscal es violatoria de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o tratado internacional, dicho tribunal debe resolver la cuestión planteada y no invocar los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o el 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales impiden al tribunal fiscal hacer cualquier estudio de constitucionalidad de leyes fiscales; pues la invocación de tales ordenamientos y jurisprudencias contravendrían lo ordenado por la Norma Suprema.

Las *normas tributarias ordinarias como objeto de control constitucional.* De acuerdo con la teoría del jurista Hans Kelsen, el ordenamiento jurídico tiene la forma de un triángulo en cuyo vértice se encuentra la constitución, como la suprema ley, norma de norma, norma fundante de la cual emana todo el ordenamiento jurídico, la cual no puede ser contradicha, dado el principio de subordinación. En consecuencia, las normas ordinarias serán todas aquellas que deriven de la ley suprema, y serán, por tanto, normas fundadas en la constitución, independientemente del órgano que las emita, por ejemplo, las leyes federales, locales, reglamentos, circulares, decretos y sentencias.

Mención aparte merecen los tratados internacionales, los cuales forman parte del derecho doméstico de conformidad con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, mucho se debatió sobre la jerarquía de dichos instrumentos internaciones; se discutió si se encontraban por encima, debajo, o a la par de la Constitución Política Federal. Pero a raíz de la reforma constitucional de 2011, el tema fue agotado, pues de conformidad con el artículo 1° Constitucional, en materia de derechos humanos, el principio de

supremacía constitucional se encuentra relativizado, al ubicar a dichos instrumentos internacionales en la misma jerarquía que la constitución, incluso, con la posibilidad de estar por encima de la misma, pues si un tratado internacional tiene mayor protección a los derechos humanos, los jueces deberán aplicar éste y no la constitución.

Así las cosas, una ley o norma general que se confeccione y emita conforme al contenido de los preceptos constitucionales que rige el sistema de normas merecerá el adjetivo de *constitucional,* por no contravenir la constitución; por el contrario, si el contenido de una norma no se ajusta a las normas y principios constitucionales, dicha disposición estará afectada de inconstitucionalidad y por tanto no será válida, sin embargo, aún y cuando se trate de una norma inválida, dicho norma no pierde vigencia y aplicación hasta que un tribunal constitucional la haya declarado inconstitucional a través de un medio de defensa constitucional, o bien, la desaplique en el caso concreto.

Las *normas* ***autoaplicativas*** *y* ***heteroaplicativas****.* Se dijo que el control difuso de constitucionalidad tiene como característica que no se trata de un medio de control para que los jueces ordinarios declaren inconstitucionalidad una ley, en caso de encontrarla contraria a la constitución, sino sólo para desaplicarla en caso en particular al resolver la controversia que fue sometida a su conocimiento. Por tanto, el control difuso de constitucionalidad que ejerza el tribunal fiscal deberá recaer únicamente sobre leyes que hayan sido aplicadas por las autoridades fiscales, esto es, por leyes heteroaplicativas mas no por leyes autoaplicativas.

No existe una clasificación ni definición legal o doctrinal respecto a las normas autoaplicativas y heteroaplicativas. De ello se ha ocupado el Poder Judicial de la Federación a través de su actividad jurisprudencial en la interpretación de texto constitucional y de la Ley de Amparo.

Así, ha dicho que las normas autoaplicativas son aquéllas que causan sus efectos desde el momento mismo de su entrada en vigor, por tanto, contrario a las normas heterónomas, no requieren un acto de aplicación para poder ser

impugnadas ante los órganos jurisdiccionales. Serán normas heteroaplicativas, aquéllas disposiciones que surten su efectos legales después de su primer acto de aplicación, ya sea por parte de la autoridad o por el propio contribuyente.

Por otro lado, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece estos dos tipos de normas.

En efecto, el artículo 2°, segundo párrafo, establece la impugnación de normas en los dos aspectos antes indicados: autoaplicativas y heteraplicativas, al señalar que el juicio contencioso administrativo federal procede contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, cuando sean autoaplicativos o cuando se controviertan en unión del primer acto de aplicación.

Por lo que ve a las normas autoaplicativas, se estima que el precepto es desafortunado al señalar que el tribunal tiene facultades para examinar este tipo de normas, en razón de que la citada ley no establece sobre qué parámetros se va a examinar la normas, y tampoco establece el sentido que debe darse a la sentencia. Además de que los actos administrativos a que hace referencia el párrafo transcrito, no puede tratarse de una norma de carácter general, pues al ser un acto administrativo, de conformidad con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, debe ostentar el nombre de la autoridad que lo emite, así como los datos de la persona a quien va dirigido, entre otros; de ahí que se trate de una norma individualizada que no puede tener el carácter de autoaplicativa.

El citado artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, también hace referencia a normas heteroaplicativas cuya característica principal consiste en que la norma general se materializa a través de los actos o resoluciones administrativas, es decir, deja de ser abstracta para volverse concreta inmersa en una determinación administrativa. En efecto, dicho precepto señala que procede el juicio de nulidad en contra de los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general cuando se controviertan en unión del primer acto de aplicación, lo cual parece acertado, en virtud de que

precisamente cuando se objetiviza la norma es cuando el tribunal fiscal puede examinar en toda su extensión la norma aplicada.

Sin embargo, no existen razones justificadas para excluir de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a las leyes y reglamentos, pues dicha competencia se encuentra reservada al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo. El numeral referido no es congruente, pues la ley emana del Congreso de la Unión mientras que el reglamento emerge del Poder Ejecutivo Federal, luego, cuál fue la intención del legislador para llegar a esa decisión?

Por tanto, el control difuso de constitucionalidad que ejerza el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe recaer sobre normas fiscales desde el punto de vista material, más no formal. Es decir, deberá tomar en consideración si el texto de la norma ordinaria viola algún derecho humano, sin hacer declaración alguna si dicha norma se expidió conforme al procedimiento de creación que señala la Constitución Política Federal. Lo anterior, porque en su proceso de elaboración la norma no puede violar ningún derecho humano, pues esto puede suceder hasta que dicha norma está elaborada y publicada, es decir, cuando surte todos sus efectos. Por tanto, cuando el contribuyente impugne la constitucionalidad de una ley o reglamento, debe referirse a su contenido material, y no al formal.

En ese contexto, al ser la materia fiscal competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de resolver los casos que le sean sometidos a su jurisdicción a través del juicio contencioso administrativo, deberá hacerlo a la luz de los derechos humanos que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual implica hacer estudio de constitucionalidad de las normas fiscales, pues si el contribuyente aduce que la norma que le fue aplicada en el acto administrativo de la autoridad fiscal, viola derechos fundamentales, ello obliga al tribunal fiscal a realizar el examen constitucional correspondiente; lo cual tienen plena congruencia con lo que el constituyente dejó

establecido en el artículo 133 Constitucional, al señalar que los jueces ordinarios se ajustaran a lo que disponga la Ley Suprema.

En efecto, de la interpretación sistemática del artículo 133 Constitucional en relación con el nuevo artículo 1° recientemente reformado, es evidente que al obligar éste último numeral a que las autoridades, en el ámbito de su competencia, deban interpretar las normas relativas a los derechos humanos (antes denominados garantías individuales) garantizando su observancia, es claro que dicha disposición incluye también al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuya competencia lo es la materia fiscal.

En efecto, el tercer párrafo del artículo 1° Constitucional, señala que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos reconocidos en la constitución, mismos que de conformidad con la redacción anterior a la reforma, son garantías individuales, susceptibles de impugnarse principalmente a través del juicio de amparo.

En ese contexto, el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como el 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al excluir de la competencia de dicho tribunal las leyes (implícitamente) y los Reglamentos (expresamente), en materia de derechos humanos, contravienen lo dispuesto en el artículo 1° Constitucional, en virtud de que tanto las leyes como los reglamentos administrativos fiscales, cuya constitucionalidad dichas dichos numerales prohíben conocer al tribunal fiscal, son actos materialmente legislativos, susceptibles de violar derechos humanos reconocidos por la constitución federal. De ahí la necesidad de su modificación para hacerlos concordes con el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por tanto, no puede alegarse que el tercer párrafo del precepto en estudio, estable que la obligación de las autoridades de respetar los derechos humanos lo es en el *ámbito de su competencia*, y que por tanto, al no dar competencia al

tribunal fiscal el artículo 2° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para conocer sobre la impugnación de leyes y reglamentos, entonces no le corresponde analizar su constitucionalidad en relación con la violación de derechos humanos.

Sin embargo, esto no es así, pues precisamente a partir de la reforma de 2011, el contenido de los artículos 2° y 14 citados, no pueden servir de fundamentos cuando esté en juego la violación a derechos fundamentales, pues éstos numerales no pueden estar por encima de los establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De ahí que si éste máximo ordenamiento señala la obligación de atender cualquier violación a derechos humanos en el ámbito de de la competencia de las autoridades, es obligación constitucional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pronunciarse sobre ese tópico constitucional procediendo, si es necesario, a la desaplicación de la norma que contravenga la constitución en materia de derechos humanos.

Consecuentemente, desde el momento en que entró en vigor la reforma constitucional de 2011, la aplicación de sus normas es inmediata, y por ende, el tribunal fiscal debe atender a dicha obligación constitucional, resolviendo los juicios de nulidad en base al control difuso proporcionado por la citada reforma.

4.8. Sujetos legitimados para solicitar control difuso de normas tributarias

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es el órgano jurisdiccional ante el cual se promueve el juicio contencioso administrativo federal, también denominado juicio de nulidad o juicio de anulación, a fin de impugnar un acto o resolución definitiva fiscal y lograr su anulación o modificación, por considerar que la autoridad fiscal aplicó de manera incorrecta la norma, apreció incorrectamente los hechos, o bien, dejó de aplicar disposiciones fiscales.

Con la autorización del control difuso de constitucionalidad, es válido impugnar la inconstitucionalidad de cualquier norma general tributaria que con motivo de su primer acto de aplicación en un acto o resolución administrativa fiscal, se considere que contraviene el texto constitucional violando derechos fundamentales.

En ese sentido, los sujetos legitimados para solicitar el control difuso de constitucionalidad serán las personas que se encuentren legitimadas para promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con excepción de las autoridades fiscales, cuando promuevan juicio de lesividad.

Así, el artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que son partes en el juicio contencioso administrativo el demandante, los demandados y el tercero perjudicado. Señala que tienen carácter de demandados la autoridad que dictó la resolución impugnada, el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titula de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado.

El demandante es la persona física o moral que promueve el juicio de nulidad, también se le denomina como la parte actora en el juicio; pueden tener ese carácter el particular o la autoridad[251], quienes deberán acreditar el interés jurídico o legítimo. Es decir, deben demostrar que la resolución administrativa fiscal, afecta su esfera jurídica ya sea de manera directa (interés jurídico) o de manera indirecta (interés legítimo). El particular podrá autorizar a licenciado en derecho para que lo represente en el juicio, mientras que la autoridad podrá designar delegados para los mismos efectos. Cuando son varios los actores, deberán designar un representante en común, y en caso de no hacerlo, el magistrado instructor lo hará al admitir la demanda, en atención al principio de economía procesal.

[251] La autoridad puede demandar la nulidad de su propia resolución favorable al particular a través del denominado juicio de lesividad, de conformidad con el artículo 2° último párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que señala: *"Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley".*

El citado numeral señala que tendrán el carácter de *demandados* la autoridad que dictó la resolución impugnada. Recuérdese que de conformidad con el artículo 38 fracción II del Código Fiscal de la Federación, los actos administrativos deben señalar la autoridad que emite el acto a fin de que el particular pueda cuál es la autoridad que emitió el acto de molestia en su esfera jurídica. También puede figurar como parte demandada el particular cuando la autoridad fiscal impugne una resolución dictada a favor de un particular. Se trata de un supuesto muy poco usado en la práctica; baste señalar que cuando se da este tipo de juicios se siguen exactamente las mismas etapas del juicio solo con los partes invertidas, es decir, la autoridad aparece como actora, mientras que el particular tiene el carácter de demandado.

Tiene también el carácter de demandado, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sean parte en los juicios en materia de coordinación. Dada la gran cantidad de juicios que en materia de coordinación fiscal[252] se promueven ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se señaló expresamente al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, como autoridad demandada para defender los intereses del fisco federal. Asimismo, se da facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para apersonarse al juicio contencioso para defender el interés fiscal de la Federación.

Es importante señalar que cuando del escrito de demanda la Sala del tribunal fiscal advierte que existe otra autoridad que no fue señalada como demandada, de oficio debe proceder a correrle traslado para que conteste la demanda. Esto es, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no ordena que se deba requerir al actor para que manifieste si desea señalar a esa autoridad como demandada, sino que el mismo tribunal debe emplazar sin mediar ningún requerimiento.

[252] Todas las entidades federativas tienen celebrado Convenio de Colaboración Administrativa con el gobierno Federal.

El tercero como parte en el juicio, es aquél que tiene un derecho incompatible con la pretensión del demandante, dice la fracción III del precepto en estudio. Por tanto, a *contrario sensu* se puede decir que el tercero es la persona a quien favorece de algún modo la resolución impugnada, por tanto tiene interés en que el acto o resolución impugnada subsista; de ahí la obligación de ser llamada a juicio para que manifieste lo que a su derecho convenga, pues la sentencia que se pronuncie puede repararle perjuicio.

La figura de tercero perjudicado es difícil encontrarla en materia tributaria, pues los actos o resoluciones de las autoridades fiscales en la mayoría de las veces sólo afectan la esfera jurídica de su destinatario, pues difícilmente imponen cargas al particular, y a la vez, otorgan derechos a otra persona. Sin embargo, sí existen resoluciones fiscales en las cuales además de que la autoridad fiscal determina un crédito fiscal a cargo del contribuyente, se ordena en la misma resolución, un reparto adicional de utilidades a favor de los trabajadores con motivo de la revisión a la contabilidad. En este caso, se debe llamar como terceros a todos los trabajadores que laboraron durante el periodo fiscal revisado por la autoridad fiscal, pues existe una parte de la resolución favorable a ellos; por tanto, tienen interés jurídico en que subsista la resolución impugnada.

El plazo para que el tercero se apersone a juicio es de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos el emplazamiento; debiendo cumplir con los requisitos señalados para la demanda o contestación de la misma, según sea el caso. De igual forma, si son varios los terceros con el mismo interés jurídico, podrán designar un representante común. En el caso de los trabajadores, si forman parte de un sindicato, éste será quien los represente en el juicio.

Por tanto, los únicos sujetos que pueden solicitar la aplicación del control difuso de constitucionalidad lo son los particulares que se vean afectados por un acto o resolución de la autoridad fiscal en la cual haya aplicado cualquier norma general que afecte derechos fundamentales de los administrados.

4.9. La justificación de las decisiones en las sentencias conforme al control difuso

El control difuso de constitucionalidad implica básicamente el ejercicio de la interpretación y aplicación de la norma, pues para determinar que una ley ordinaria contraviene el texto constitucional, precisa que haya previamente una debida interpretación tanto de la norma ordinaria como de la constitucional, que haya una confrontación de ambas. En ese sentido, en estricto sentido no es lo mismo interpretar que aplicar la ley, sin embargo actualmente dichas operaciones son indisolubles, pues el juez no puede aplicar una ley sin antes haber hecho su interpretación.

Esto no siempre ha sido así, pues recuérdese que en la época de las codificación del derecho, sobre todo a partir del Código Napoleónico de 1804, se tuvo el error de reducir el derecho a la ley, invocando la perfección de la norma, completa y coherente, y que por tanto, no podía tener lagunas dada su plenitud, de ahí que a los jueces les estaba prohibido hacer cualquier interpretación de la ley, pues en caso de hacerlo, se atentaba en contra la voluntad general, pues el órgano legislativo actuaba como representante del pueblo.

Ahora bien, la actividad de interpretación y aplicación de la norma por parte de los jueces, y magistrados en el caso del tribunal fiscal, lo hacen precisamente al dictar sus fallos, por tanto, es en las sentencias, principalmente las definitivas que resuelven el asunto en los principal, en donde se va a ver reflejado el control difuso constitucional a través de la fundamentación y motivación que los juzgados viertan en su resoluciones.

Las sentencias de los órganos jurisdiccionales son las resoluciones más importantes que emiten, pues con ellas se da por terminada la controversia sometida a su conocimiento; además de que es en la sentencia definitiva donde los juzgadores justifican sus decisiones a través de argumentos convincentes. Si bien

tienen cierto margen de discrecionalidad, también es cierto que la ley les impone ciertas pautas de interpretación y aplicación.

El artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su primer párrafo establece que las sentencias del tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión que el actor deduzca en su demanda; mientras que en el segundo párrafo, indica que cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia deberá examinar primero aquéllos que puedan lleva a declarar la nulidad lisa y llana.

Se advierte del primer párrafo del citado precepto que no se establece ninguna directiva de interpretación de las normas fiscales, sólo se indica que las sentencias se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda.

Mientras que el segundo párrafo, se indica que en las sentencias se deberá estudiar primeramente las causales de ilegalidad que se hagan valer, siendo de estudio preferente aquéllas que lleven a declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado; sin embargo, con el modelo de control difuso de constitucionalidad dicho precepto debe ser reformado para que incluya la obligación del tribunal de estudiar las cuestiones de constitucionalidad, previo al estudio de legalidad.

4.10. Interpretación jurídica ordinaria

El presupuesto principal para la aplicación de una norma es su interpretación. Las normas desde el punto de vista formal y material tienen su origen en el Poder Legislativo, mientras que desde el punto de vista material, de acuerdo a su contenido, son elaboradas por el Poder Ejecutivo, cuya representación ejerce el Presidente de la República. Dichas normas, de acuerdo con el modelo kelseniano, se encuentran en distintas posiciones jerárquicas, de tal forma que unas son determinadas y otras determinantes.

Por otra parte, los órganos encargados de elaborar las normas no tienen permitido crear normas a su libre antojo, sino que deben cumplir con ciertos parámetros que la propia constitución les impone, de ahí que las normas gocen de la presunción de constitucionalidad, pues se supone que dichos órganos actúan de buena fe y ajustados al orden constitucional.

El fiscalista, Adolfo Arrioja Vizcaíno, opina al respecto:

> "¿El hecho de que la relación tributaria se rija por normas jurídicas, constituye una garantía absoluta contra los posibles abusos de autoridad? ¿No se corre el riesgo, por el contrario, de que el Estado, como autor de la legislación tributaria, expida normas jurídicas cuyo contenido resulte abiertamente injusto y arbitrario? ¿No puede convertirse el Derecho Fiscal en una especie de formato legal para disfrazar todo tipo de situaciones inequitativas y discriminatorias?.... De modo que no siempre la presencia de un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos de poder estatal…Esto significa que, para que el contenido del Derecho Fiscal imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integren deben encontrarse inspiradas y fundadas en esta serie de máximas y principios, que actúan a la manera de soporte de toda estructura jurídica, la que de no contar con dicho soporte, o bien, en caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso y en la arbitrariedad que directamente conducen al despotismo y a la dictadura."[253]

El citado autor advierte que no por el hecho de que las normas fiscales se encuentren contenidas en un texto legal, se deban considerar indiscutiblemente válidas por haber sido emitidas por el Estado. Considerar lo contrario llevaría al absurdo de que ni la propia Suprema Corte pudiera revisar su constitucionalidad a fin de corroborar si efectivamente se encuentran emitidas conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cuántas veces se ha escuchado a las autoridades decir "yo sólo aplicó lo que dice la ley" "la ley es la ley". Aquí surgen dos problemas: que el funcionario no sepa interpretar lo que dice la ley y la aplique a su manera, o bien, de que no obstante interprete bien la norma, ésta no sea válida por no haber sido creada conforme a los principios fundamentales que debió observar el legislador en sede administrativa o legislativa al emitir sus actos legislativos. A lo primero se le

[253] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal,* 16ª ed., Themis, México 2002, pp. 208 y 209.

denomina, cuestiones de legalidad, y a lo segundo, cuestiones de constitucionalidad.

En ese contexto, cuando el órgano jurisdiccional realiza control de constitucionalidad de leyes necesariamente debe hacerlo tomando como premisa mayor el texto constitucional y como premisa menor la ley aplicada al caso concreto. Sin embargo, el problema mayor a que se enfrenta el aplicador de la norma es el de plantear bien las premisas del silogismo jurídico, es decir, para fijar dichas premisas debe saber interpretar adecuadamente tanto la norma ordinaria como la norma constitucional, pues una errónea interpretación en alguna de las premisas o en ambas, conducirá a conclusiones inválidas.

De lo anterior se sigue que al plantearse el problema si una ley es o no constitucional es necesario que el juzgador sepa interpretar correctamente la norma cuestionada, para que una vez que desentrañe el sentido y alcance del texto normativo, contraste la norma interpretada con la norma suprema, y entonces determinar si es o no conforme a esta última. Lo anterior se denomina control de leyes en sede jurisdiccional.

Breves ***antecedentes*** de la actividad interpretativa. En la antigüedad la actividad de interpretar estaba encomendada a los sacerdotes quienes eran considerados como los intermediarios entre los dioses y la sociedad; eran ellos los que tenían el monopolio de la interpretación de los mensajes dados por las divinidades. Se trataba pues de una actividad secreta y de fórmulas que sólo los hermeneutas conocían.

Durante la Edad Media al predominar los Estados con monarquías absolutas, se puede decir que no existía una verdadera actividad interpretativa, en virtud de que en los Estados monárquicos eran los reyes quienes elaboraban, interpretaban y aplicaban las leyes; pues al no existir limitaciones a su poder, en ellos se concentraba la actividad legislativa, ejecutiva y judicial. De ahí que no pueda hablarse de interpretación de la ley hasta antes de la Revolución Francesa de 1789.

Con el advenimiento del nuevo orden social que trajo consigo el Revolución Francesa del siglo XIX, y con ello la clásica división de poderes propuestos por Carlos Luis de Secondat, barón de la Brède y Montesquieu, no existió tampoco interpretación judicial de las normas, pues imperaba el mito de que si la ley es elaborada por la asamblea legislativa en cuanto representante de la voluntad popular, entonces la ley no debía ser tocada por ningún órgano del Estado; de ahí que la interpretación de la ley quedó en manos exclusivamente de la asamblea legislativa, en cuanto representante de la voluntad popular.

En ese sentido, se consideraba a los jueces como verdaderos autómatas impedidos para hacer cualquier interpretación de la ley, pues ellos sólo eran considerados la boca que pronuncia las palabras de la ley, a decir del propio Montesquieu. Así, el Poder Judicial, materialmente no existía, pues sólo eran máquinas de hacer silogismos, su actividad se constreñía a buscar la norma que correspondiera a los hechos y hacer la subsunción del hecho en la norma, pero sin hacer ninguna interpretación; y en caso de duda debían acudir ante el Legislativo para que éste se pronunciara respecto al sentido que debía darse a la norma cuestionada.

Es hasta después de la Segunda Guerra Mundial, cuando se puede hablar realmente del ejercicio de interpretación judicial, pues la historia había demostrado que la ley *per se* no era suficiente para resolver los conflictos de la sociedad, sino que resultaba necesario que los jueces resolvieran de acuerdo con el derecho y no solo con la ley; se trataba de no confundir más la ley con el derecho, pues éste implica más una simple regla de derecho. Así, surgieron autores como Peerelman, Viegth; y posteriormente, Mc Cormick, Toulmin.

Aparece un nuevo paradigma respecto a los métodos de interpretación, sobretodo en el ámbito jurisdiccional, pues ahora se obliga a los jueces a justificar sus decisiones, esgrimiendo argumentos contundentes para convencer y persuadir, sin lo cual no se podría hablar de una verdadera impartición de justicia; pues si no se exponen suficientes razonamientos en sus decisiones, estaríamos en presencia de una abierta discrecionalidad por parte de los jueces sin ningún tipo de control.

Teorías de la *interpretación.* Desde la época de la Revolución Francesa se han desarrollando diversas teorías las cuales han culminado en escuelas de interpretación. Sin embargo todas ellas se pueden ser subsumidas en tres grandes teorías, según el autor Riccardo Guastini:[254] Teoría cognitiva, escéptica e intermedia.

Nacida dentro de la dogmática iuspositivista del siglo XIX, dentro de la estricta y rigurosa separación de poderes, la teoría cognitiva tiene como fundamento la creencia de que el sistema jurídico es tan completo y coherente que los jueces al resolver no crean nada nuevo sino solo se limitan a aplicar lo que dice la ley una vez que han descubierto el significado de la mismas; por lo que no puede haber discrecionalidad del juez. De ello se puede concluir que su método de interpretación es letrista o gramatical, o como dijera Montesquieu, sólo la boca de la ley.

La teoría escéptica señala que se sustenta en el hecho de que no existe un significado propio de de las palabras, sino que se requiere de una valoración del texto a interpretar, por tanto, no se trata de una actividad de conocer sino de encontrar, a través de la valoración el sentido del texto que el legislador quiso darle a la norma jurídica. De ahí que no se considere al sistema jurídico como completo y coherente, pues muchas veces existen lagunas en la ley que el juez a través de la interpretación e integración deben colmar a fin de resolver el caso sometido a su conocimiento.

Finalmente, la teoría intermedia trata de recuperar tanto de la teoría cognositiva como de la escéptica elementos esenciales declarando que algunas veces el juzgador desempeña una actividad de conocimiento y otras de decisión discrecional; la primera, aparece cuando el texto es claro y se aplica la norma mediante una silogismo; y por el contrario, cuando el texto aparece confuso el

[254] *Ibidem,* pp. 30-33.

aplicador de la norma deberá hace un ejercicio de valoración para encontrar la exacta aplicación de la ley.

La *interpretación y su concepto.* La doctrina divide a la ciencia del derecho en tres grandes ramas, a saber: a) dogmática jurídica, b) sistemática jurídica, y c) técnica jurídica.

La primera tiene por objeto el estudio y explicación de los conceptos fundamentales del derecho, la relación entre ellos y su naturaleza jurídica. La segunda, tiene por objeto ordenar los conceptos jurídicos aportados por la dogmática jurídica, a fin de darles coherencia dentro de un determinado sistema jurídico atendiendo al ámbito material, personal, espacial y temporal de validez de las normas; es cuando nacen las materias de derecho, llámese Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho Penal, Derecho Administrativo, etc.

La técnica jurídica tiene como tres problemas fundamentales, a saber: la elaboración del derecho, la interpretación de la norma jurídica, la aplicación e integración del derecho. Por tanto, para el intérprete de la norma el estudio de la técnica jurídica es una herramienta muy útil, pues se trata de la etapa operativa del derecho. Es aquí donde el derecho adquiere su verdadera relevancia; donde se le puede apreciar en su máxima expresión. Debido a ello, los juristas de distintas escuelas han desarrollado diversos métodos para operar el derecho, todos encaminados a encontrar un método único que sea capaz de darle al operador jurídico la certeza de sus decisiones al momento de interpretar y aplicar el derecho.

Sin embargo, al no contar con un método único que se pueda aplicar en todos los asuntos, ha ocasionado la elaboración de diversos criterios de interpretación del derecho. De ahí la importancia de que todo operador jurídico deba conocer los distintos modos de interpretar y aplicar el derecho, a fin de resolver los casos de manera justa, y cumplir así, para el caso de México, con las garantías de fundamentación y motivación recogidos en los artículos 14 y 16 de la Carta Magna. Acertadamente señala Cisneros Farías: "*El que quiera aplicar el*

Derecho con seguridad científica tiene que dominar ante todo la materia de aplicación, o sea, la norma jurídica, en su concepto general; conocer los aspectos medulares de la metodología, en particular los procedimientos inductivos y deductivos…"[255]

Entonces, el tema de control de leyes en sede jurisdiccional se ubica precisamente en el terreno de la técnica jurídica, en virtud de que cuando el juzgador ejerce control difuso de constitucionalidad lo hace precisamente desaplicando o confirmando la norma que se considera contraria a la constitución.

En efecto, el problema de la desaplicación de la ley tiene que ver, *a contrario sensu,* con la aplicación, lo cual implica, a la vez, el problema de la interpretación pues no podría desaplicarse una norma sin que antes sea interpretada por el juzgador. De lo cual se puede concluir que el problema de interpretación y aplicación son actividades concomitantes.

El vocablo interpretar tiene varias acepciones según el objeto que se desea interpretar, puede ser un hecho, un signo, una obra de arte, un documento, etc; sin embargo, lo que aquí interesa estudiar es la interpretación de textos jurídicos al cual pertenece la materia jurídica. Existe infinidad de textos jurídicos susceptibles de interpretación, por ejemplo, leyes, reglamentos, circulares, decretos, contratos, sentencias, testamentos, actos administrativos, entre otros. A continuación, algunos **conceptos**.

El destacado jurista García Máynez, dice que interpretar la ley " *es descubrir el sentido que encierra. La ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman 'artículos' de los Códigos… Lo que se interpreta no es la materialidad de los signos, sino el sentido de los mismos, su significación".*[256]

En similares términos, el autor Riccardo Guastini, de manera precisa señala:

[255] Cisneros Farías, Germán, *La interpretación de la ley,* 3ª ed., Trillas, México, 2000, p. 19.
[256] García Máynez, Eduardo, *op. cit,* nota 74, p. 327.

> La interpretación jurídica pertenece al género de la interpretación textual. En expresiones como 'interpretación jurídica', 'interpretación del derecho', 'interpretación de la ley', 'interpretación de los actos (o documentos) normativos', 'interpretación de normas', y otras similares, el vocablo 'interpretación' denota *grosso modo:* o bien, la actividad de averiguar o decidir el significado de algún documento o texto jurídico; o bien el resultado o producto de esa actividad, o sea el significado mismo. [257]

De lo anterior, se puede advertir que los autores citados distinguen entre el texto plasmado en un texto jurídico de su significado propio. Así, el texto jurídico es sólo un medio de expresión escrito que lleva inmerso un significado el cual corresponde al intérprete desentrañar a sacar a la luz; para lo cual existen diversos métodos de hacerlo mismos que serán objeto de análisis posteriormente.

El último de los autores citados[258] distingue, además, entre un concepto de interpretación restringido y otro amplio. Conforme al primero, tiene aplicación el principio jurídico *in claris non fit interpretatio,* es decir, que cuando la ley es clara no cabe hacer ninguna interpretación. El problema se presenta para definir cuándo se debe considerar que un texto es claro, porque lo que para una persona es claro para otra pudiera no ser tan claro. Respecto al sentido amplio de interpretación, dice el citado autor, que independientemente del texto de que se trate siempre existe la necesidad de interpretar para conocer su verdadero significado.

Los ***sujeto de la interpretación.*** La doctrina ha reconocido como autores de la interpretación a los siguientes sujetos: asamblea legislativa, judicial y doctrinal.

Respecto a ello conviene citar al destacado jurista García Máynez, para quien la interpretación no es de exclusiva incumbencia del juez, sino que tiene una pluralidad de sujetos quienes pueden hacer uso de la interpretación.

Dice el citado autor:

[257] Guastini, Riccardo, "*La interpretación: objetos, conceptos y teorías",* en Vázquez, Rodolfo (comp.), *Interpretación jurídica y decisión judicial,* México, Fontamara, 1998, pp. 20 y 21.
[258] *Ibidem,* pp. 22 y 23.

> …si el legislador, mediante una ley, establece en qué forma ha de entenderse un precepto legal, la exégesis legislativa obliga a todo el mundo, precisamente porque su autor, a través de la norma secundaria interpretativa, así lo ha dispuesto. Si el juez quien interpreta un precepto, a fin de aplicarlos a un caso concreto, esa interpretación no adquiere obligatoriedad general, pero sirve, en cambio, de base a una norma individualizada: el fallo que en la especie se dicte. Si, por último, un abogado, o un particular cualquiera interpretan una disposición legislativa, su interpretación (correcta o incorrecta) tiene un simple valor doctrinal y, por ende, a nadie obliga.[259]

De lo anterior se desprende los tres autores de interpretación mencionados. Para el propósito del presente estudio conviene hacer un análisis más de cerca respecto a la interpretación legislativa, también denominada *interpretación auténtica,* así como a la interpretación en sede judicial, por ser equiparable ésta a la actividad jurisdiccional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. La primera de las cuales se realiza en un nivel abstracto, mientras que la segunda en el nivel concreto, específicamente en el acto administrativo fiscal.

Respecto a labor interpretativa en sede legislativa, dice el jurista Cisneros Farías: *"Si se hace por el sujeto que la elaboró, es decir, en y por el legislador mismo, estaremos hablando de una interpretación legislativa"*[260] Ahora bien, el sujeto principal en la interpretación judicial de la norma fiscal, lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al resolver los juicios de nulidad que les son sometidos a su conocimiento. Por tanto, el conocimiento de los diversos métodos de interpretación será de suma importancia para este órgano, sobre todo, cuando pretenda realizar control difuso de leyes.

Es importante hacer la distinción entre interpretación y aplicación; pues cualquiera de los sujetos antes señalados puede hacer interpretación jurídica, sin embargo, la aplicación sólo corresponde a los órganos jurisdiccionales y funcionarios administrativos, quienes realizan las dos funciones: interpretar y aplicar, de manera sucesiva.

---

[259] *Op. cit.* Nota 56.

[260] Cisneros Farías, Germán, *La interpretación de la ley,* 3ª ed., Trillas, México, 2000, p. 45.

4.11. Técnicas de interpretación

El problema de la interpretación jurídica se encuentra estrechamente relacionada con la actividad argumentativa, en virtud de que la argumentación es la expresión del conjunto de razones a favor de una tesis. Pero para poder expresar razones es necesario haber interpretado la norma y los hechos.

Siguiendo a Riccardo Guastini,[261] existen dos tipos fundamentales de interpretación, a saber: literal o declarativa y correctora, los cuales son excluyentes.

Conforme al primero, el intérprete atiende al uso común de las palabras y de las reglas de la sintaxis en que está redactado el texto jurídico, sin embargo, no existe un exacto significado literal de las palabras pues depende del criterio de cada persona. Para este tipo de interpretación existen dos tipos de argumentos: el argumento del lenguaje común y el argumento *a contrario*

El argumento de lenguaje común, consiste en poner atención al significado ordinario de las palabras y a las reglas de la gramática; sin embargo, este argumento no es contundente pues las propias reglas son susceptibles de interpretación.

Por otro lado, no existe una clasificación unívoca de argumentos interpretativos, sin embargo, se pueden señalar los que más atención han tenido por los autores que se han ocupado del tema. Dichos argumentos se encuentran subsumidos en tres criterios de interpretación, a saber: el gramatical, sistemático, y funcional. Conforme al primero, se atiende al lenguaje utilizado por el legislador, en el segundo, se acude al contexto normativo en que se encuentra inserto el enunciado, se analiza todo el orden legal como un sistema que se presume coherente, ordenado, sin lagunas; y conforme al tercero, se atiende a la voluntad del legislador, los fines y valores insertos en la norma.

[261] Guastini, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica,* 3ª ed., trad. de Gascón Marina y Carbonell Miguel, México, Porrúa-UNAM, 2001, pp. 25-51.

El criterio gramatical surgió durante el Estado de derecho en el que los jueces no debían interpretar la norma sino solo aplicarla, en palabras de Montesquieu, el juez es solamente la *bouche de la loi.* El criterio sistemático surge con el Estado constitucional de derecho en el que la ley se interpreta como un sistema; y el criterio funcional surge en el Estado social de derecho, en el que se toma en cuenta no sólo lo que dice la ley sino además los fines que persigue así como la voluntad del legislador

De acuerdo con el criterio gramatical se emplean los argumentos semánticos y a *contrario sensu*. Argumentar, de acuerdo con Anthony Weston, significa "*ofrecer un conjunto de razones o de pruebas en apoyo de una conclusión"*[262]

1) El argumento semántico. Se acude a este argumento cuanto el texto de la ley tiene indeterminaciones lingüísticas del legislador, como la vaguedad o ambigüedad semántica o sintáctica. El intérprete debe acudir al lenguaje ordinario, o bien, al lenguaje técnico jurídico; así como a la reglas gramaticales del lenguaje.

2) Argumento *a contrario.* Mediante este argumento se rechaza cualquier otra hipótesis distinta a la expresamente indicada por el legislador.

Conforme al criterio sistemático se emplea los argumentos *a sedes materiae, a rúbrica,* sistemático en sentido estricto, *a cohaerentia* y al de la no redundancia.

1) Argumento *a sedes materiae,* que es aquel por el que la atribución del significado se realiza a partir del lugar que la disposición ocupa en el contexto normativa del que forma parte, ya que se piensa que la localización topográfica proporciona información sobre su contenido.

[262] Weston Anthony, *Las claves de la argumentación,* 13ª ed., trad. de Jorge F. Malem Seña, España, Ariel, 2008, p. 11.

2) Argumento *a rubrica,* consiste en que la atribución de significado se lleva a cabo a partir del título o rúbrica que encabeza al grupo de artículos en el que se encuentra ubicado el enunciado, pues se considera que los títulos proporcionan información sobre el contenido regulado bajo los mismos, por no ser casuales.

3) Argumento sistemático *estrictu sensu*, consiste en que para la atribución de un significado a una disposición se tiene en cuenta el contenido de otras normas, su contexto jurídico, se justifica su uso en la idea de que las normas forman un sistema que obtiene su coherencia del diseño racional realizado por el legislador.

4) Argumento *a cohaerentia,* tiene como base que dos disposiciones no pueden expresar dos normas incompatibles entre ellas, lo cual se fundamenta en el principio de conservación de las normas y en la coherencia del sistema jurídico.

5) Argumento de la no redundancia, consiste en recurrir al criterio de la no redundancia o no pleonasticidad del discurso legislativo, por lo que se excluye la atribución a un enunciado normativo de un significado que haya sido atribuido a otro enunciado normativo preexistente, jerárquicamente superior o más general al primero, de modo que cada disposición legal deberá tener un significado particular y no constituir una mera repetición de otras disposiciones legales. El origen del argumento se encuentra en la idea de un legislador no redundante que al elaborar el derecho tiene en cuenta todo el ordenamiento jurídico en vigor.

En cuanto al criterio funcional de interpretación, que parte de la base de los fines de la ley, su contexto histórico en el que se elaboró, la intención del legislador, así como las consecuencias prácticas y normativas. Mediante este criterio ya no importa el texto literal de la norma ni tampoco su contexto dentro del orden jurídico. Dicho criterio tiene diversos argumentos que el intérprete puede utilizar, como pueden ser los siguientes.

1) Argumento teleológico. Consiste en interpretar un enunciado de acuerdo con su finalidad, pues se tiene la idea de que la norma es medio para los fines que se propuso el legislador.

2) Argumento histórico. Sirve para otorgar a un documento que plantea dudas interpretativas un significado que sea acorde con la forma en que los distintos legisladores a lo largo de la historia han regulado la institución jurídica que la ley actual regula.

3) Argumento psicológico. Es aquel por el que se atribuye a una regla el significado que le corresponda con la voluntad del legislador histórico concreto que la redactó, y dicha voluntad debe buscarse en su los documentos emitidos durante el proceso de elaboración de la norma tales como la exposición de motivos de la iniciativa, así como en las discusiones y dictámenes de cada una de las cámaras legislativas.

4) Argumento pragmático. Es un argumento a partir de las consecuencias favorables o desfavorables que derivan de un determinado tipo de interpretación, las cuales pueden ser de cualquier tipo: sociales, económicas, morales, entre otros.

5) Argumento a partir de principios. Significa realizar una interpretación tomando como base un principio jurídico que puede obtenerse de un artículo de la constitución ya sea que lo contenga expresamente o que pueda deducirse del mismo; de los rasgos fundamentales de una regulación de una ley; o de los principios generales de derecho.

6) Argumento por reducción a lo absurdo o apagógico. Es el que permite rechazar una interpretación de un documento normativo de entre las teóricamente posibles, por las consecuencias absurdas a las que conduce.

7) Argumento de autoridad. Es aquel por el que a un enunciado normativo se le atribuye un significado que ya le había sido atribuido, es decir, se utiliza la opinión de otra persona a favor de una tesis propia, por lo que es importante el prestigio de esa autoridad invocada sobre el tema en particular. En el ámbito

jurídico se recurre a la jurisprudencia, tesis aisladas, a la doctrina o la comparación de sistemas jurídicos de otros países.

4.12. Interpretación de la norma fiscal conforme al Código Fiscal de la Federación

Antes de la reforma constitucional, para la aplicación de las normas tributarias, tanto las autoridades administrativas como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en ejercicio de sus funciones, acuden al artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, en el cual el legislador dejó establecido el modo en que se deben interpretar las normas fiscales.

El citado numeral señala en su primer párrafo que “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”. Mientras que en el segundo párrafo, se indica que: “Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

En efecto, del citado precepto sí se desprende las directivas de interpretación que el tribunal fiscal deberá observar en sus sentencias; al señalar de manera taxativa que las disposiciones que se refieran a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa de los impuestos, así como de las que fijan las infracciones y sanciones, se aplicarán de manera estricta; en tanto que las demás normas se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación. Lo cual quiere decir que en este último caso el tribunal fiscal puede hacer uso de los métodos de interpretación gramatical, sistemático y teleológico, líneas generales de interpretación.

Del primer párrafo del precepto transcrito se advierte que el legislador no estableció ningún método de interpretación, como pudiera concluirse al señalarse que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, excepciones a las mismas y las que fijen infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. En efecto, no es lo mismo *interpretar* que *aplicar,* pues para que pueda aplicarse una norma jurídica precisaba que previamente existiera la interpretación de la norma a fin de determinar su sentido y alcance jurídico. En ese sentido, el párrafo en análisis lo que establece no es un método de interpretación sino la prohibición de aplicar la norma por analogía.

Mientras que en el segundo párrafo del texto en cuestión sí se puede advertir que el legislador estableció expresamente la posibilidad de utilizar cualquier método de interpretación jurídica en tratándose de las demás disposiciones fiscales que no sean de las señaladas en el primer párrafo.

Al respecto en la jurisprudencia 2ª./J. 27/2006, del rubro: "INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que la aplicación estricta debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica, sin impedir que el juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica.

En el mismo sentido se encuentra la tesis 2ª./J. 133/2002, del rubro: "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO", de la misma sala en la cual determinó que la aplicación estricta de las normas que se refieran a los elementos esenciales de las contribuciones, no significa que el aplicador de la norma no pueda aplicar los diferentes métodos de interpretación, pues la aplicación estricta tiene lugar cuando una vez desentrañado el sentido de la norma, se debe aplicar al supuesto jurídico en relación con el supuesto de hecho.

Por otro lado, en la tesis 3ª./J. 18/91, del rubro: “LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA” la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que las normas tributarias deben ser interpretadas de manera sistemática, es decir, en relación con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico, pues la interpretación de un precepto fuera de su contexto normativo resultaría infructuoso; por lo tanto, la interpretación sistemática no viola el principio de aplicación estricta de la norma tributaria ni el principio de legalidad de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.[263]

Entonces, se puede afirmar que en materia administrativa fiscal la ley autoriza utilizar cualquier método de interpretación jurídica, siempre y cuando se aplique la norma estrictamente en tratándose de los elementos esenciales de los impuestos como son: el sujeto, objeto, tasa o tarifa; así como cuando se trate de infracciones y sanciones.

De lo expuesto hasta aquí se ha hablado de la interpretación de la norma general fiscal con base en el código tributario federal. Es importante dejar precisado que dentro de una estructura lógica de razonamiento, la norma fiscal, objeto de interpretación, será la premisa mayor del silogismo jurídico, mientras que el hecho o acto administrativo será la premisa menor, que una vez comprobada con los medios de prueba adecuados deberá quedar subsumida en la premisa mayor mediante una regla de inferencia con lo cual se constatará la aplicación de la norma al caso en particular.

Esto es, actualmente lo que hace el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, verifica que los hechos queden subsumidos en la norma aplicada por la autoridad administrativa fiscal, pues en caso contrario, declara la nulidad del

[263] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

acto o resolución impugnada por no ajustarse al presupuesto de hecho señalado en la norma. Situación distinta cuando deba accionar el control difuso de constitucionalidad pues en este caso la premisa menor será la ley aplicada por la autoridad fiscal al caso concreto, mientras que la premisa mayor quedará constituida por el texto constitucional con el cual deberá ser confrontada la norma ordinaria a fin de corroborar que la misma haya sido expedida conforme a los cánones constitucionales.

4.13. La interpretación constitucional

El artículo 14, tercero y cuarto párrafos, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que “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.”

Se advierte de este precepto que únicamente hace referencia a la materia penal y civil, sin mencionar la materia administrativa, sin embargo, mediante jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha incluido la materia administrativa, por lo que al tener rango constitucional, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe resolver los juicios contenciosos conforme a la letra de la ley, y si no es clara, deberá hacer la interpretación de la misma, y en caso de no obtener respuesta, deberá acudir a los principios generales de derecho, a fin de cumplir con ese dispositivo.

4.14. Las sentencias del tribunal fiscal conforme al artículo 1° Constitucional

Ahora bien, con la reforma constitucional al artículo 1° Constitucional, segundo párrafo, la forma de interpretación sufrió también cambios sustanciales al imponer a los juzgadores en el ámbito de su competencia utilizar otros métodos como la

interpretación *conforme,* el principio *pro persona* y el método de proporcionalidad, como técnicas de interpretación de normas de derechos humanos.

En efecto, el citado numeral señala: "*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"*. Por tanto, dicho métodos constituyen un nuevo paradigma en el ejercicio de las facultades de todas las autoridades jurisdiccionales.

Por tanto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo debe aplicar el control constitucionalidad de leyes, sino que además, en tratándose de normas relativas a los derechos humanos, tiene que hacerlo acorde con el modelo de control convencional, cuyos parámetros de interpretación se encuentran en el párrafo segundo del artículo 1° Constitucional. Así lo dijo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio aislado LXX/2011, del rubro: "SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO", en el que indicó que "actualmente existen dos grandes vertientes dentro del modelo de control constitucional en el orden jurídico mexicano, que son acordes con el modelo de control convencional ex officio".[264]

Por tanto, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberán ajustarse a los cánones de interpretación propuestos por el derecho convencional, en tratándose de normas de derechos humanos; y como la materia tributaria también contiene normas de derechos humanos, es pertinente analizar, por un lado, los métodos de interpretación ordinaria, y por el otro, los cánones de interpretación consignados en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, para que una sentencia se considere fundada y motivada, el tribunal fiscal al emitir sus sentencias deberá echar mano tanto de la interpretación ordinaria como de los nuevos cánones de interpretación en materia de derechos humanos, los cuales se tratará de explicar a continuación.

[264] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

La parte relativa del citado artículo 1° Constitucional, señala que “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”.

…

Del citado precepto se desprenden diversos parámetros de interpretación que la doctrina más generalizada ha denominado como: supremacía, principio pro persona, interpretación conforme, e interpretación por el principio de proporcionalidad.

A) Principio de supremacía

Estos principios deberán ser observados por todas las autoridades en el ámbito de su competencia, razón por la cual expondremos brevemente un concepto de cada uno de ellos.

El principio de ***supremacía*** de los derechos humanos significa que son superiores todas aquellas normas que contenga protección a los derechos fundamentales, sin importar la fuente de donde provengan. En la actualidad las normas que contienen derechos humanos son: la constitución tanto federal como local, los tratados internacionales, regionales y mundiales, y en menor grado las leyes ordinarias. Por tanto, el principio de *supremacía constitucional* ha quedado relativizado.

En efecto, a partir de la entrada en vigor de la reforma constitucional al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, queda totalmente determinado el rango jerárquico que ocupan los tratados internacionales que contengan normas de derechos humanos, con respecto a la Constitución Federal; teniendo nivel superior el tratado cuando establezca mayor protección a las personas en sus derechos humanos.

Mientras que el artículo 133 Constitucional no fue reformado, el artículo 1° en su segundo párrafo en su nuevo texto se indica que “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”.

Como se puede observar, el artículo pone en el mismo nivel jerárquico a la Constitución Federal y a los tratados internacionales cuando se trate de la interpretación de normas que contengan protección a los derechos humanos de las personas debiendo aplicar aquellas que más le favorezcan, lo cual se conoce con el principio de *pro personae.* De tal manera que no hacía falta reformar el artículo 133 Constitucional, pues la jerarquización se refiere a la materia de derechos humanos, la cual contiene la mayor parte de los instrumentos internacionales que la mayoría de los Estados han firmado, y por consecuencia, incorporado a su derecho interno.

Así, a partir del nuevo texto constitucional del artículo 1°, segundo párrafo, ha quedado relativizada la jerarquía de leyes que prevé el artículo 133 Constitucional, pues de conformidad con dicho texto los tratados internacionales suscrito e incorporados por el Estado mexicano a su derecho interno, se encuentran en el mismo plano jerárquico que la Constitución Federal. Sin embargo, no debe perderse de vista que dicha supremacía constitucional sólo quedó relativizada, pues es claro que el nuevo texto constitucional hace referencia a que en tratándose de la materia de derechos humanos la interpretación de normas se hará de conformidad con la constitución y los tratados internacionales, de tal modo que en materia de interpretación de normas relativas a derechos humanos, los Tratados y la constitución tienen el mismo rango, incluso, el tratado podría ser preferido en vez de la propia constitución si de la interpretación de aquél se concluyera que tiene más beneficios para el individuo.

De lo anterior, y haciendo una interpretación *a contrario sensu* del texto constitucional en estudio, se puede deducir que cuando se trate de normas que no tengan que ver con la materia de derechos humanos, la constitución sigue siendo

la Ley Suprema del ordenamiento, o bien, cuando la constitución no contravenga un tratado internacional suscrito por el Estado mexicano.

En relación con la jerarquización del ordenamiento doméstico y los instrumentos internacionales en tratándose de derechos fundamentales, al referirse a la constitución española, el jurista Peces-Barba, explica:

> Se ha sostenido en base a lo establecido en el artículo 96 de la Constitución que al incorporarse al Derecho interno los Tratados internacionales válidamente celebrados por España, el artículo 10-2 podría perder, al menos en gran parte, sentido. Sin embargo eso no es así puesto que desde el punto de vista material, el artículo 10-2, al ordenar que se realice la interpretación de los derechos de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales otorga a éstos supremacía sobre otras posibles fuentes de interpretación. Eso supone además, desde el punto de vista formal de la jerarquía normativa, que al menos en el campo interpretativo los tratado y acuerdos ratificados por España, en materia de derechos fundamentales, tienen rango Constitucional, mientras que en el resto de los campos tendrán el rango de la norma que sea exigida para la prestación del consentimiento por parte del Estado.[265]

Así, para el jurista invocado la supremacía constitucional no se ve afectada cuando se trate de normas que no contengan protección a los derechos humanos, pues en éste caso, desde un aspecto formal, la constitución será siempre superior respecto de cualquier otra; mientras que desde el punto de vista material, se deberá preferir los ordenamientos que contengan mayor protección a los derechos humanos o fundamentales.

B) Interpretación conforme

Este principio de interpretación consiste en que antes de desaplicar una norma o declarar su invalidez por ser contraria a la constitución, el juzgador debe acudir a todos aquellos métodos de interpretación que hagan compatible con la norma constitucional la norma inferior. Es decir, el juzgador debe buscar la forma de que una norma tildada de inconstitucional tenga eficacia el ordenamiento jurídico haciéndolo funcional. Recuérdese que todas las normas gozan de la presunción de constitucionalidad.

[265] Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Lecciones de derechos fundamentales,* p. 273.

Por tanto, antes de desaplicar o declarar inconstitucional una norma se deberán descartar *prima facie* todos los métodos de interpretación ordinarios, y después echar mano de la interpretación conforme.

C) Principio pro persona

El principio *pro-personae,* significa que el aplicador de la norma debe escoger aquélla que sea más favorable a la persona, sin importar la jerarquía de la norma, ya sea del orden interno o internacional.

Se trata de una técnica de interpretación conforme a la cual cuando el juzgador se encuentra ante diferentes fuentes de derechos humanos debe elegir aquélla que más favorezca a la persona, independientemente de su origen: sean normas, federales, locales, internacionales, etc.

En opinión del jurista Rubén Sánchez, el principio *pro persone* "…lleva a dar un alcance más extenso a las disposiciones que garantizan derechos humanos o fundamentales y, en contrapartida, a interpretar del modo más estricto a aquellas que los menoscaban, derivada de la progresividad de tales derechos…"[266]

Por su parte, José Luis Caballero, opina que: "El principio *pro persona…*es el criterio indispensable de actuación hermenéutica ante la cláusula de interpretación conforme, y cuyo sentido es precisamente señalar la preferencia de aplicación ante los reenvíos que se realizan desde las normas sobre derechos a la CPEUM y a los tratados internacionales",[267] cuyos objetivos son definir el estándar de integración normativa y señalar la norma aplicable en caso de antinomias, con independencia de su rango jerárquico. La forma de actuar de este principio es mediante la incorporación de normas de derechos humanos de fuentes distintas que sean más protectoras.

---

[266] Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie Estado de Derecho, Función Judicial, Carbonell, Miguel y Vázquez Rodolfo (coords), 2007, p. 31, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2422

[267] Caballero Ochoa, José Luis "La clausula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1°, segundo párrafo, de la constitución" en Carbonell Miguel y Salazar Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma",* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 130, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3033

Este principio, como se indicó, se encuentra en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y además, en el contexto internacional, en los artículos 5.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 29 inciso b) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, tratados internacionales a los que México está vinculado, los cuales forman parte de su derecho interno de conformidad con el artículo 133 Constitucional.

Al respecto, conviene señalar que en la tesis I.4o.A.464 A, de febrero de 2005, del rubro "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA", emitida por el Poder Judicial de la Federación, se estableció la obligatoriedad de aplicar el principio pro homine conforme al cual la interpretación jurídica debe buscar siempre el mayor beneficio para la persona, cuando se trata de derecho protegidos, y por el contrario, acudir a una interpretación más restringida cuando se trata establecer límites a su ejercicio, tal como se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en relación con el 133 Constitucional.[268]

De manera reciente, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P.LXIX(2011, del rubro "PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS", ha señalado que ante la posibilidad de inaplicación de leyes, primeramente, se debe interpretar la norma a la luz de los derechos humanos reconocidos en la constitución y en los tratados internacionales, favoreciendo en todo momento a las personas con la protección más amplia; que cuando existan diversas interpretaciones igualmente válidas se debe preferir aquella que se encuentre conforme a los derechos humanos reconocidos en la constitución y los tratados internacionales; y finalmente, cuando no sean posibles los anteriores alternativas, se debe desaplicar la norma, sin que ello rompa con el

[268] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

principio de división de poderes, sino que fortalece el papel de los jueces, como últimos intérpretes de las normas relativas a los derechos humanos.[269]

D) Principio de proporcionalidad

Una vez que el juzgador descartó los métodos de interpretación constitucionales y ordinarios; y que de acuerdo a la interpretación conforme, no logró hacer compatible la norma tildada de inconstitucional con la constitución, debe entonces acudir a la interpretación de acuerdo con el principio de proporcionalidad.

Este principio opera cuando existen dos derechos fundamentales en colisión con la norma suprema, mientras que el principio pro persona se aplica cuando no existe choque entre derechos fundamentales, sino que sólo se trata de saber que norma es la más benéfica para el titular ese derecho humano. También se le denomina *principio de razonabilidad* o *juicio de ponderación,* el cual contribuye a la justa solución de los conflictos que se presentan entre dos o más derechos fundamentales y otros principios constitucionales entre sí o con otros bienes jurídicos.

Para efectos de un control de constitucionalidad de leyes, este principio es de vital importancia. No se debe confundir este principio con el de proporcionalidad tributaria recogido por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, conforme al cual las personas deben contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad económica.

Aunque en México es de reciente aplicación, este principio fue desarrollado por la jurisprudencia y doctrina alemana a partir de la segunda posguerra, y que se ha extendido al derecho constitucional como tópico de interpretación constitucional, y sobre todo, al campo de los derechos humanos. Los criterios o subprincipios que lo integran son: *idoneidad*, *necesidad* y *proporcionalidad* en estricto sentido.

[269] Para mayor referencia, véase tesis completa en el apartado de anexos.

Como sabemos, el derecho no sólo está integrado por normas que establecen supuestos de hecho, sino también forman parte de un ordenamiento principios que no pueden observarse a simple vista, sino que requieren de un ejercicio interpretativo para extraerlos del ordenamiento. Para éste último caso, el principio de proporcionalidad es una poderosa herramienta hermeneútica para la interpretación constitucional.

Para el autor consultado el principio de proporcionalidad,

> estriba, a grandes rasgos, en que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de un derecho fundamental –u otro principio constitucional- sólo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito, de conformidad con la prohibición de exceso en el ejercicio del poder, inherente al Estado constitucional [270]

De lo cual se infiere que la aplicación de este principio se presenta en los casos concretos en que se encuentran en conflicto los derechos el cual es solucionado de acuerdo con las circunstancias de cada caso en particular, ya que no podría determinarse *a priori* sin la autoridad cumplió con el principio de proporcionalidad al restringir un derecho humano en perjuicio de su titular.

Quedó dicho que el principio de proporcionalidad tiene, a su vez, tres subprincipios que deben ser observados por el operador jurídico, a saber: la necesidad de la medida, la idoneidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

Las medidas que el legislador imprima a la restricción de un derecho humano tienen que aprobar el examen de estos tres subprincipios, pues basta que repruebe alguno de ellos para tenerla como una medida desproporcionada, y por ende, ilegítima. El principio y los subprincipios contienen las condiciones de racionalidad que toda medida del Estado en materia de derechos humanos debe cumplir, y por tanto, es importante conocer las exposiciones de motivos y debates realizados en sede legislativa para conocer los argumentos esgrimidos por el legislador al elaborar la norma.

[270] *Ibidem,* p. 20.

Al respecto, es ilustrativa tesis I.4°.A.60 K, del rubro "TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS. SUS ELEMENTOS", en el que el tribunal colegiado, expuso que cuando dos derechos fundamentales entran en colisión se debe hacer un ejercicio de ponderación para determinar cuál de ellos debe prevalecer tomando en cuenta la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad. El primero consiste en que el principio adoptado para resolver la controversia sea el idóneo; el segundo, consiste en que la limitación de cierto principio sea estrictamente necesaria e indispensable; y el tercero, significa que se debe causar el menor daño posible en proporción al beneficio que se pretenda obtener con la medida.[271]

a) La idoneidad de la medida

El autor consultado, refiere que este subprincipio tienen dos elementos para evaluar la licitud de la restricción de un derecho por parte de los órganos del Estado, y dice que ellas son: "…*1)* aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo; y *2)* 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".[272] Siguiendo al autor citado, en relación con el primer supuesto, que toda medida persigue un fin, aún y cuando sea absurda. El legislador sólo puede intervenir en un derecho fundamental cuando busque un fin constitucionalmente legítimo, un estado de cosas ordenado por la constitución. Por tanto si la constitución no autoriza ningún fin, el derecho fundamental no puede ser restringido o intervenido.

En relación con la idoneidad de la medidas que impone el legislador en la norma debe buscar que la restricción al derecho contribuya y facilite la realización del fin inmediato que persigue con la medida, el cual debe estar inspirado en la propia constitución, pues no se trata que a su libre arbitrio seleccione los bienes que le interesa realizar, sino que deben estar señalado en la norma suprema.

[271] Para mayor referencia, véase el criterio completo en el apartado de anexos.
[272] *Ibidem,* p. 40.

b) La necesidad de la medida

Este subprincipio consiste en que la medida legislativa que afecte un derecho fundamental debe ser la estrictamente indispensable para lograr el fin que se intenta obtener, porque entre todas las opciones igualmente idóneas para conseguir el mismo fin, es la menos gravosa para el derecho afectado; y además, de que no existan otras opciones para cumplir el fin deseado, o porque las demás opciones afectan en grado mayor el derecho intervenido por el legislador. De tal forma que si no se cumple con estos requisitos la medida impuesta será ilegítima al no ser estrictamente la necesaria para conseguir el fin perseguido, y al no ser la estrictamente necesaria, habría otras medidas menos gravosas.

En una opinión muy acertada, el autor que se está siguiendo en esta parte, expone la importancia del trabajo de los jueces al valorar la licitud de la afectación de un derecho, pues no se trata de hacer una simple subsunción del hecho a la norma sino de una labor auténticamente interpretativa. Dicho autor, señala:

> Es preciso considerar que la valoración de la medida restrictiva de derechos fundamentales y sus alternativas impone una función valorativa a los jueces, muy alejada de la mecánica subsunción y de la simple interpretación exegética que les ha atribuido el positivismo tradicional… los jueces están precisamente para valorar la licitud o ilicitud de una conducta y ponderar las circunstancias del caso que tienen enfrente.[273]

Si bien es cierto que las normas gozan de la presunción de constitucionalidad, también lo es que precisamente se trata de un presunción *iuris tantum* la cual admite prueba en contrario. Así que el legislador debe exponer argumentos convincentes para sustentar las restricciones que haga a los derechos fundamentales, pues de lo contrario, no justificaría en forma alguna la medida impuesta al titular del derecho afectado. Más aún cuando una medida es aparentemente necesaria pero cuando se pasa por el tamiz de este subprincipio resulta que la medida era a todas luces innecesaria.

[273] *Ibidem,* p. 47.

c) La proporcionalidad en sentido estricto

Una vez que la medida restrictiva de derechos fundamentales pasó por el tamiz de la idoneidad y la necesidad para afectar ese derecho, corresponde al operador jurídico valora dicha medida a la luz del principio de proporcionalidad *estrictu sensu* el cual de acuerdo con el autor consultado:

> Este subprincipio supone una valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de los gravámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo, justifica la *intensidad* en que se menoscaban aquéllos. Lo anterior es lo que se conoce como *ponderación* en sentido estricto.[274]

Así, este principio tiene como finalidad determinar cuál de los intereses en conflicto tienen más peso en el caso concreto. El análisis en conflicto a través de la ponderación se da atendiendo a la intensidad en que se lleva a cabo un menoscabo de un derecho fundamental y el beneficio del interés que se le opone, lo cual puede ser en un nivel grave, mediano y leve; de modo que cuando la intensidad del fin sea por lo menos equivalente a la intensidad de la afectación en el derecho fundamental, la intervención legislativa deberá considerarse justificada.

En ese sentido el resultado final de la ponderación dependerá del grado de intensidad en que se obtiene el beneficio o perjudica en el caso concreto. Al observar ambas posiciones de afectación y beneficio, sin un perjuicio a un derecho fundamental es igual en intensidad a la medida en que se favorece con él a un fin legislativo, la disposición que promueve éste será legítimas; si la intervención en aquel derecho es grave, pero con ella sólo se obtiene un beneficio leve para este fin, la disposición correspondiente será ilegítima.

> En términos generales, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad en sentido estricto, es el siguiente: *1)* determinar la importancia del derecho fundamental y el fin legislativo que se le opone; *2)* comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención de aquél; y *3) formular una regla de procedencia* entre dichas posiciones, que disponga cuál de

[274] *Ibidem,* pp. 48 y 49.

> dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin legislativo.[275]

Una vez hecho el ejercicio de ponderación y haber determinado la primacía de un los principios en colisión, ello no quiere decir que siempre en todos los casos el derecho que superó al otro, deberá siempre ser aplicado como tal; ello no es así, pues como ya quedo dicho, el principio de proporcionalidad opera en los casos concretos que le son sometidos al juzgador, quien atendiendo a las circunstancias del caso desencadena la colisión de principios, pero sólo para el caso controvertido. Por tanto, podría darse el caso que se volvieran a enfrentar esos mismos derechos, pero al ser distintas las circunstancias, quedaría invertida la jerarquía de derechos. De ahí la importancia que tiene este principio para el control difuso de constitucionalidad de leyes; tópico que se tratará en el siguiente capítulo.

4.15. La revisión de las sentencias

En los inicios del juicio contencioso administrativo y hasta antes de 1946, las sentencias definitivas dictadas por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, no podían ser recurridas por las autoridades fiscales, sino solo por los particulares a través del juicio de amparo directo. Lo cual constituía un obstáculo para que los asuntos llegaran al Poder Judicial de la Federación cuando resultaban desfavorables para la autoridad, de tal forma que si la autoridad consideraba que el tribunal fiscal no resolvió la controversia conforme a derecho, no tenía la posibilidad de impugnarla.

Sin embargo, mediante reforma constitucional de 5 de enero de 1988, se adicionó al artículo 104 Constitucional la fracción I-B, consignándose el recurso de revisión ante los tribunales colegiados de circuito en contra de las resoluciones definitivas dictadas por los tribunales de lo contencioso administrativo a que se

[275] *Ibidem,* pp. 56 y 57.

refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 Constitucional; y cuya resolución no es susceptible de impugnación.

Actualmente, el recurso de revisión se encuentra establecido en el artículo 104 fracción III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que las autoridades fiscales que sean parte en el juicio de nulidad, tuvieran la oportunidad de impugnar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por tanto, la base constitucional de ese medio de defensa se encuentra en el artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que los tribunales de la federación conocerán de "los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes". Asimismo, se establece en dicho precepto la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer del recurso, cuyo trámite se sujetará a los previstos para la revisión en amparo indirecto; y que en contra de las sentencias que resuelvan el recurso no procederá juicio o recurso alguno.

Por su parte, en materia de impugnación de leyes, el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece la procedencia del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito, y la facultad de la autoridad demandada para interponer dicho medio de defensa, en contra, entre otras, de las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento y las sentencias definitivas. Dicho medio de defensa deberá interponerse ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente dentro de los quince días siguientes a aquél en surta efectos la notificación. Asimismo, dicho numeral establece los supuestos de procedencia, en cuya fracción III se establece la impugnación en los

asuntos que se refieran a la interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.

Además, establece que el recurso de revisión deberá tramitarse en los términos previstos en la Ley de Amparo en la forma en que se regula el recurso de revisión.

A decir del jurista, Vázquez Alfaro, el hecho de que no existiera un recurso a favor de la autoridad para impugnar las sentencias, fue uno de los argumentos a favor de que no se le dieran facultades al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para conocer sobre la inconstitucionalidad de leyes, dado que ello iba en contra de la competencia del Poder Judicial de la Federación como máximo intérprete de la constitución. Así, el citado jurista opina:

> Nosotros opinamos que si bien dicha limitación existía en aquélla época, a partir de 1946, con la introducción del recurso de "revisión fiscal", fue eliminada, por lo que consideramos oportuno otorgar la función de controlador de la constitucionalidad de las leyes, aunque no en última instancia, al Tribunal Fiscal de la Federación.[276]

Luego, un argumento más a favor del control difuso de constitucionalidad de normas fiscales, lo es el hecho de que con la creación del recurso de revisión a favor de las autoridades fiscales para impugnar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se confirma la facultad del Poder Judicial de la Federación como máximo intérprete de la constitución, manteniendo incólume el orden constitucional. De ahí que sea correcto decir que el control constitucional de normas fiscales se puede ventilar en dos instancias: una ante el tribunal fiscal y otra ante los tribunales colegiados de circuito como órganos terminales para decidir en definitiva si la norma cuestionada se encuentra o no conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 158 de la Ley de Amparo, los contribuyentes

[276] *Ibidem,* p. 162.

tienen a su alcance el juicio de amparo directo para impugnar las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que les resulte adversa a sus intereses.

Así, el artículo 107 citado, indica que cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo procederá contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, el cual se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito, entre otros, en materia administrativa, cuando se reclamen por los particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa.

Esta es la base constitucional del juicio de amparo directo, mientras que el sustento legal del mismo se encuentra en el artículo 158 de la Ley de Amparo, el cual establece que el juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito y que procede en contra de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario. Asimismo, señala que cuando surjan cuestiones que no sean de imposible reparación sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacer valer en el amparo directo en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio.

Por tanto, al conceder la legislación la posibilidad tanto para el particular como para la autoridad de inconformarse con los fallos dictados por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no existen motivos para negarle a dicho tribunal el conocer de cuestiones de constitucionalidad de normas fiscales, incluyendo por supuesto leyes y reglamentos, pues las sentencias que dicta no causan estado por ministerio de ley, sino que pueden ser revisadas por el máximo intérprete de la constitución, el Poder Judicial de la Federación.

Ahora bien, el hecho de que en un amparo directo se ventilen cuestiones de inconstitucionalidad de leyes en sentido formal y material, apartemente la autoridad

fiscal no tendría facultades para interponer recurso de revisión por no ser la autoridad que elaboró dicha ley, sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2ª. CLXXXVII/2002, del rubro "REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN ASUNTOS TRAMITADOS ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERPONER DICHO RECURSO CUANDO SE CUESTIONE UN TEMA PROPIAMENTE CONSTITUCIONAL", sostuvo que en los juicios contenciosos administrativos, en donde se ventilen controversias que afecten el interés fiscal de la federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público si tiene el carácter de tercero perjudicado en aquellos juicios de amparo directo donde se reclame una sentencia del tribunal fiscal, por lo que se encuentra legitimada para interponer el recurso de revisión en contra de la sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito que realice el estudio de un tema propiamente constitucional.[277]

Luego, con la activación del control difuso de constitucionalidad de normas en sede administrativa, lejos de constituir una invasión a la esfera de atribuciones del Poder Judicial de la Federación, se traduce en una mejor justicia fiscal para los particulares, dado que el control lo ejercen, por un lado, un tribunal especializado en materia constitucional fiscal, y por el otro, un tribunal constitucional como máximo intérprete de la constitucionalidad de normas generales.

[277] Para mayor referencia, véase la tesis completa en el apartado de anexos.

CONCLUSIONES

Primera. El Estado, como organización política, hunde sus raíces desde los primeras sociedades las cuales a medida que iban haciéndose más complejas precisaban de una mejor organización entre gobernantes y gobernados. Dichas sociedades se caracterizan por haber estado constituidas en castas o clases sociales. En Grecia y Roma, se ubican los primeros antecedentes de la constitución, como documento en el cual se plasma la forma de gobierno.

Segunda. A lo largo de la existencia del Estado, en su forma primitiva y actual, la historia ha registrado diversos tipos de gobierno: teocráticos, monárquicos, repúblicas, dictaduras, etc., en los cuales el tema central ha sido quiénes deben gobernar y quienes deben obedecer. En el Estado de Derecho, la relación entre gobernantes y gobernados se encuentra regulado en la norma suprema denominada constitución, en la cual también se establecen un catálogo de derechos fundamentales o humanos, reconocidos u otorgados por los Estados. Se trata pues del documento jurídico y político más importante de los Estados Constitucionales a través del cual se limita el ejercicio del poder.

Tercera. Durante mucho tiempo la doctrina dividió la constitución en una parte orgánica y otra dogmática, sin embargo, actualmente dicha división no tiene razón de ser, pues los derechos fundamentales se pueden encontrar en todo el texto constitucional y no sólo en la parte dogmática. Pero, además, los Estados Constitucionales establecen en el texto constitucional las garantías para su protección, es decir, los mecanismos de protección para hacer efectivos esos derechos humanos cuando son desconocidos por las autoridades.

Cuarta. En materia tributaria, la constitución consagra expresamente los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y gasto público, los cuales deben ser observados por el hacedor de la norma tributaria. Acorde al principio de legalidad toda contribución que imponga el Estado a través de su poder de *imperium* debe estar contenida en una Ley, además dicho contribución debe formularse tomando en consideración la capacidad contributiva de los gobernados, aplicarse a todas las personas sin excepción cuando se encuentre en el supuesto

previsto de la norma; además, la recaudación de dichas contribuciones deben destinarse al gasto público.

Quinta. De tal forma que si las contribuciones, cuyos elementos esenciales son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no cumplen con los principios constitucionales, las normas que contengan dichos tributos serán inconstitucionales por contravenir la norma suprema; en virtud de que dichos principios se traducen como verdaderos derechos fundamentales de los particulares ante la actuación de las autoridades. De ello se sigue entonces que la ley es la fuente principal de los tributos, la cual puede ser atacada de inconstitucional si se considera contraria a la constitución.

Sexta. Para impugnar una ley tributaria por parte de los administrados, en el ordenamiento mexicano se tiene el juicio de amparo en su doble modalidad: directo e indirecto, en la primera se hace vía excepción mientras que en la segunda, vía acción. Además, se puede impugnar la norma en su carácter de autoaplicativa, o bien, heteroaplicativa, es decir, con motivo sola entrada en vigor, o después de su primer acto de aplicación.

Séptima. Sin embargo, de conformidad con el ordenamiento jurídico mexicano y de anteriores jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no tiene facultades para conocer de cuestiones de inconstitucionalidad de leyes tributarias, pues según dijo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 133 Constitucional, no autoriza a los jueces ordinarios a determinar si una ley es contraria o no a la constitución, por tanto, sólo pueden conocer de cuestiones de legalidad, y determinar si una ley estuvo bien interpretada y aplicada al caso concreto, o no.

Octava. En tratándose de la impugnación de normas a la luz del texto constitucional, en los países del mundo se han desarrollado básicamente dos sistemas: el control concentrado y difuso. Conforme al primero, sólo un tribunal constitucional puede determinar la inconstitucionalidad de una norma ordinaria, incluso expulsarla del ordenamiento; mientras que en el control difuso, cualquier

juez ordinario puede determinar si una norma contraviene el texto constitucional, y en su caso, desaplicar la norma pero sin hacer declaración de inconstitucionalidad. Un tercer modelo es el *mixto* desarrollado principalmente en América Latina, el cual toma elementos del concentrado y difuso.

Novena. El control difuso, de origen americano, surge a partir de la interpretación que hizo la Corte de Estados Unidos de América a su artículo VI, cuyo texto es idéntico al del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al hacer la interpretación de éste precepto señaló que no daba pauta para el control difuso, criterio que abandonó a raíz de la reforma constitucional de 2011, al señalar que de conformidad con el artículo 1° Constitucional todos los jueces ordinarios estaban obligados a velar por la protección a los derechos fundamentales, por tanto, se dejaban sin efectos los criterios que prohibían el control difuso.

Décima. Por tanto, se considera acertado el nuevo criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al haber abandonado dichos criterios, porque de una exacta interpretación al artículo 1° Constitucional en relación con el 133 y a los nuevos criterios de la Corte, existen las condiciones necesarias para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueda ejercer control difuso de constitucionalidad de normas tributarias al resolver los juicios de nulidad sometidos a su conocimiento. Esto es así, porque el artículo 1° Constitucional obliga a todas las autoridades para que en el ámbito de su competencia garanticen a los gobernados sus derechos fundamentales contenidos en la legislación ordinaria, constitucional y tratados internacionales.

Decima primera. Finalmente, con la facultad de control difuso de constitucional en la sede del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no se afecta el sistema de impugnación de normas, pues la Ley de Amparo permite tanto a los particulares, vía amparo directo, como a las autoridades, vía recurso de revisión, impugnar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; por tanto la decisión que haga dicho tribunal sobre la constitucionalidad de una ley, puede ser revisada por el Poder Judicial de la

Federación, quien de acuerdo con el espíritu de la constitución, es el último intérprete de las normas.

ANEXO:

Séptima Época; Registro: 254957; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; 72 Sexta Parte; Materia(s): Común; Tesis: ; Página: 158.

Genealogía:
Informe 1975, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, página 35. Apéndice 1917-1995, Tomos III y VI, Segunda Parte, Materias Administrativa y Común, tesis 674 y 802, páginas 493 y 544.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. VIOLACION FORMAL Y MATERIAL. Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento sustancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que sustancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Época; Registro: 232351; Instancia: Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; 181-186 Primera Parte; Materia(s): Constitucional, Común; Tesis: ; Página: 239

Genealogía:
Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 36, página 73. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 68, página 131. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 146, página 149.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.

Novena Época; Registro: 180679; Instancia: Segunda Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XX, Septiembre de 2004; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 109/2004; Página: 219.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA. Conforme a la tesis jurisprudencial P./J. 74/99, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 5, con el rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.", el control de la constitucionalidad directa de lo dispuesto en una regla general administrativa, en tanto implica verificar si lo previsto en ésta se apega a lo establecido en un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es incompetente para pronunciarse respecto del planteamiento relativo a que lo previsto en una disposición de esa naturaleza vulnera las garantías de seguridad jurídica o de audiencia, o bien, el principio de legalidad tributaria.

Novena Época; Registro: 183029; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVIII, Octubre de 2003; Materia(s): Común; Tesis: IX.1o.71 K; Página: 1039.

JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES. La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 299/2003. Funerales la Ascención, S.A. de C.V. 3 de julio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Esteban Oviedo Rangel.

Novena Época; Registro: 186230; Instancia: Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial; de la Federación y su Gaceta; XVI, Agosto de 2002; Materia(s): Común; Tesis: P./J. 38/2002; Página: 5.

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY. De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

Novena Época; Registro: 198403; Instancia: Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; V, Junio de 1997; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: P./J. 41/97; Página: 43

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Novena Época; Registro: 174247; Instancia: Primera Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIV, Septiembre de 2006; Materia(s): Constitucional
Tesis: 1a./J. 55/2006; Página: 75.

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Novena Época; Registro: 164779; Instancia: Segunda Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXXI, Abril de 2010; Materia(s): Constitucional; Tesis: 2a./J. 42/2010; Página: 427.

IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA. La

igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro. Por ello, el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de la garantía de igualdad no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto. Por tanto, el primer criterio para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da, con base en el propio término de comparación, es diferente. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a la garantía individual. Así, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida. Al respecto, debe considerarse que la posición constitucional del legislador no exige que toda diferenciación normativa esté amparada en permisos de diferenciación derivados del propio texto constitucional, sino que es suficiente que la finalidad perseguida sea constitucionalmente aceptable, salvo que se trate de una de las prohibiciones específicas de discriminación contenidas en el artículo 1o., primer y tercer párrafos, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues respecto de éstas no basta que el fin buscado sea constitucionalmente aceptable, sino que es imperativo. La siguiente exigencia de la garantía de igualdad es que la diferenciación cuestionada sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado; es decir, que la medida sea capaz de causar su objetivo, bastando para ello una aptitud o posibilidad de cumplimiento, sin que sea exigible que los medios se adecuen estrechamente o estén diseñados exactamente para lograr el fin en comento. En este sentido, no se cumplirá el requisito de adecuación cuando la medida legislativa no contribuya a la obtención de su fin inmediato. Tratándose de las prohibiciones concretas de discriminación, en cambio, será necesario analizar con mayor intensidad la adecuación, siendo obligado que la medida esté directamente conectada con el fin perseguido. Finalmente, debe determinarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, lo que supone una ponderación entre sus ventajas y desventajas, a efecto de comprobar que los perjuicios ocasionados por el trato diferenciado no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos. De ahí que el juicio de proporcionalidad exija comprobar si el trato desigual resulta tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido, en el entendido de que mientras más alta sea la jerarquía del interés tutelado, mayor puede ser la diferencia.

Novena Época; Registro: 202700; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; III, Abril de 1996; Materia(s): Administrativa; Tesis: IV.3o.8 A; Página: 418.

MULTAS EXCESIVAS. (ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL). El artículo 22 de la Constitución General constriñe a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentra la multa excesiva, debiéndose entender por esto, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica. Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, que contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Quinta Época; Registro: 319289; Instancia: Segunda Sala; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; CIX; Materia(s): Administrativa; Tesis: ; Página: 1888

Novena Época; Registro: 203340; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; III, Febrero de 1996; Materia(s): Administrativa; Tesis: VI.3o. J/4; Página: 322

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Novena Época; Registro: 169726; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXVII, Mayo de 2008; Materia(s): Administrativa; Tesis: IV.2o.A.214 A; Página: 1026.

CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN EL AMPARO DIRECTO. NO SON INOPERANTES LOS QUE SÓLO REITERAN LO EXPUESTO EN LOS CONCEPTOS DE NULIDAD ADUCIDOS ANTE LA SALA FISCAL, CUANDO EN ELLOS SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY O REGLAMENTO. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia P./J. 74/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 5, de rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.", hizo una interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de los principios que la conforman, y consideró que el citado precepto no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del Congreso de la Unión, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe interpretarse a la luz del régimen previsto en la propia Carta Magna para ese efecto. De acuerdo con lo anterior, debe considerarse que no son inoperantes los conceptos de violación formulados en la demanda de amparo directo, aun cuando reiteren lo expuesto en los conceptos de nulidad aducidos ante la Sala Fiscal, cuando en ellos se plantea la inconstitucionalidad de una ley o reglamento, dado que su análisis corresponde realizarlo en exclusiva al Tribunal Colegiado de Circuito, órgano competente en materia de control de constitucionalidad de las citadas normas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 159/2007. Alimentos Naturales Zabrosa, S.A. de C.V. 31 de enero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Iván Andrei Espinosa Pereyra.

Novena Época; Registro: 193558; Instancia: Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; X, Agosto de 1999; Materia(s): Constitucional; Tesis: P./J. 73/99; Página: 18.

CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. La supremacía constitucional se configura como un principio consustancial del sistema jurídico-político mexicano, que descansa en la expresión primaria de la soberanía en la expedición de la Constitución, y que por ello coloca a ésta por encima de todas las leyes y de todas las autoridades, de ahí que las actuaciones de éstas deben ajustarse estrictamente a las disposiciones de aquélla. En este

sentido, más que una facultad, la supremacía constitucional impone a toda autoridad el deber de ajustar a los preceptos fundamentales, los actos desplegados en ejercicio de sus atribuciones. Por tanto, si bien es cierto que los tres Poderes de la Unión deben observar la Ley Suprema, no puede afirmarse que por esta razón, las autoridades puedan, por sí y ante sí, en el ejercicio de funciones materialmente jurisdiccionales, examinar la constitucionalidad de sus propios actos o de los ajenos, toda vez que, al respecto, la propia Constitución consagra, en sus artículos 103 y 107, un medio de defensa exprofeso, por vía de acción, como es el juicio de amparo y lo encomienda, en exclusiva, al Poder Judicial de la Federación, sentando las bases de su procedencia y tramitación.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia, hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 73/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Novena Época; Registro: 193435; Instancia: Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; X, Agosto de 1999; Materia(s): Constitucional; Tesis: P./J. 74/99; Página: 5.

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN. El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.". En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

Amparo en revisión 1878/93. Sucesión intestamentaria a bienes de María Alcocer vda. de Gil. 9 de mayo de 1995. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Alfredo López Cruz.

Amparo en revisión 1954/95. José Manuel Rodríguez Velarde y coags. 30 de junio de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo en revisión 912/98. Gerardo Kalifa Matta. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 913/98. Ramona Matta Rascala. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de

Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia, hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo directo en revisión 914/98. Magda Perla Cueva de Kalifa. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 74/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 4/2000-PL que fue declarada sin materia por el Tribunal Pleno, toda vez que sobre el tema tratado existen las tesis P./J. 24/2002, P./J. 25/2002 , P./J. 23/2002 y P./J. 26/2002 que aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, junio de 2002, páginas 5, 81, 82 y 83 con los rubros: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. NO EXISTE VÁLIDAMENTE ENTRE UN CRITERIO SUSTENTADO POR EL TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CUANDO SE TRATA DE LA CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES ELECTORALES.", "LEYES ELECTORALES. LA ÚNICA VÍA PARA IMPUGNARLAS ES LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.", "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES." y "TRIBUNAL ELECTORAL DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SI RESUELVE RESPECTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA ELECTORAL O SE APARTA DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL SUSTENTADO POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO A LA INTERPRETACIÓN DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL, INFRINGE, EN EL PRIMER CASO, EL ARTÍCULO 105, FRACCIÓN II, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y EN EL SEGUNDO, EL ARTÍCULO 235 DE LA LEY ORGÁNICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.", respectivamente.

Novena Época, Registro: 180679, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XX, Septiembre de 2004; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 109/2004, Página: 219

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CARECE DE COMPETENCIA PARA PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE CONSTITUCIONALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A UNA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA. Conforme a la tesis jurisprudencial P./J. 74/99, emitida por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 5, con el rubro: "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.", el control de la constitucionalidad directa de lo dispuesto en una regla general administrativa, en tanto implica verificar si lo previsto en ésta se apega a lo establecido en un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye una facultad que se encuentra reservada a los órganos del Poder Judicial de la Federación. En consecuencia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es incompetente para pronunciarse respecto del planteamiento relativo a que lo previsto en una disposición de esa naturaleza vulnera las garantías de seguridad jurídica o de audiencia, o bien, el principio de legalidad tributaria.

Contradicción de tesis 84/2001-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y otros, y el Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Séptimo Circuito y otros. 6 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 109/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de agosto de dos mil cuatro.

Registro No. 160480

Localización: Décima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro III, Diciembre de 2011, Página: 557, Tesis: P. LXX/2011 (9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO. Actualmente existen dos grandes vertientes dentro del modelo de **control** de constitucionalidad en el orden jurídico mexicano, que son acordes con el modelo de **control** de **convencionalidad** ex **officio** en materia de derechos humanos **a cargo del Poder Judicial**. En primer término, el **control** concentrado en los órganos del Poder Judicial de la Federación con vías directas de **control**: acciones de inconstitucionalidad, controversias constitucionales y amparo directo e indirecto**; en segundo término, el control por parte del resto de los jueces del país en forma incidental durante los procesos ordinarios en los que son competentes**, esto es, sin necesidad de abrir un expediente por cuerda separada. Ambas vertientes de **control** se ejercen de manera independiente y la existencia de este modelo general de **control** no requiere que todos los casos sean revisables e impugnables en ambas. Es un sistema concentrado en una parte y **difuso** en otra, lo que permite que sean los criterios e interpretaciones constitucionales, ya sea por **declaración de inconstitucionalidad o por inaplicación**, de los que conozca la Suprema Corte para que determine cuál es la interpretación constitucional que finalmente debe prevalecer en el orden jurídico nacional. Finalmente, **debe señalarse que todas las demás autoridades del país en el ámbito de sus competencias tienen la obligación de aplicar las normas correspondientes haciendo la interpretación más favorable a la persona para lograr su protección más amplia**, **sin tener la posibilidad de inaplicar o declarar su incompatibilidad**.

Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente: y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio.

Notas: En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: "Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: 'CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.' y 'CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.'", conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011.

Sexta Época; Registro: 270759; Instancia: Tercera Sala; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Cuarta Parte, LX; Materia(s): Constitucional; Tesis: ; Página: 177.

CONSTITUCION. SU APLICACION POR PARTE DE LAS AUTORIDADES DEL FUERO COMUN CUANDO SE ENCUENTRA CONTRAVENIDA POR UNA LEY ORDINARIA. Si bien es verdad que las autoridades judiciales del fuero común no pueden hacer una declaración de inconstitucionalidad de la ley, si están obligadas a aplicar en primer término la Constitución Federal, en acatamiento del principio de supremacía que estatuye el artículo 133 de la propia Carta Magna, cuando el precepto de la ley ordinaria contraviene directamente y de modo manifiesto, una disposición expresa del pacto federal.

Amparo directo 6098/55. Fernando Cásares y Cásares Jr. y otro. 22 de febrero de 1960. Cinco votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Novena Época; Registro: 202672; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; III, Abril de 1996; Materia(s): Común; Tesis: XX.62 K; Página: 400.

INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. SOLO LOS TRIBUNALES DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION PUEDEN DECLARAR A TRAVES DEL JUICIO DE AMPARO LA. La inconstitucionalidad de una ley sólo puede ser declarada por los tribunales del Poder Judicial de la Federación, dentro del juicio de amparo, conforme al artículo 103, de la Constitución Federal; y los demás tribunales tanto federales como locales, sólo podrán abstenerse de aplicar una ley, cuando su texto sea violatorio de un mandato constitucional sin hacer interpretación o pronunciamiento alguno de inconstitucionalidad en virtud de que si todas las autoridades judiciales pudiesen declarar la inconstitucionalidad de las leyes, ello dejaría a las autoridades legislativas y administrativas sin la posibilidad de plantear la cuestión en el juicio de amparo ante los tribunales del Poder Judicial Federal.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Amparo directo 688/95. Instituto de Seguridad Social de los Trabajadores del Estado de Chiapas. 1o. de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco A. Velasco Santiago. Secretario: Rafael León González.

CONTROL DIFUSO. Con motivo de la entrada en vigor de los párrafos segundo y tercero del artículo 1o. constitucional modificados mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, debe estimarse que han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales P./J. 73/99 y P./J. 74/99, de rubros: "CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN." y "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.".

Solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011. Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 25 de octubre de 2011. Mayoría de nueve votos; votaron en contra y por la modificación de las tesis jurisprudenciales respectivas: Sergio A. Valls Hernández y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Ignacio Valdés Barreiro, Jorge Roberto Ordóñez Escobar y Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, el veintinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número I/2011 (10a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de noviembre de dos mil once.

Notas:
Las tesis P./J. 73/99 y P./J. 74/99 citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente.

La presente tesis deriva de la resolución dictada en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en la cual el Pleno, por mayoría de nueve votos, determinó dejar sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: "CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN" y "CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN".

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la

Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. **Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de** control **directas establecidas expresamente en los artículos** 103, 105 y 107 de la Constitución**), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.**

[TA]; 10a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2; Pág. 1825; ; Registro: 200 0748; Numero de Tesis: XXVI.5o.(V Región) 1 K (10a.)

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS. LOS JUECES DEL ESTADO MEXICANO, COMO ÓRGANOS AUTORIZADOS PARA EFECTUARLO, AL INAPLICAR LAS NORMAS CONTRARIAS A LOS DERECHOS HUMANOS NO PUEDEN HACER UNA DECLARACIÓN DE INVALIDEZ DE DICHAS DISPOSICIONES. Los Jueces del Estado Mexicano en los asuntos de su competencia, deben inaplicar las normas contrarias a los derechos humanos garantizados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y/o tratados internacionales de los que aquél sea parte, sin hacer una declaración de invalidez de dichas disposiciones, como órganos autorizados para efectuar el control difuso de la constitucionalidad de normas generales, conforme al decreto por el que se modifica la denominación del capítulo I del título primero y reforma diversos artículos de la Constitución Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, específicamente el artículo 1o., párrafos segundo y tercero, y en observancia al principio de supremacía constitucional previsto en los diversos 15, 29, párrafo último, 40, 41, párrafo primero y 133 constitucionales.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA QUINTA REGIÓN.

Amparo en revisión 641/2011. Julián Eduardo Reyes Barraza. 12 de enero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo Farías Gasca. Secretario: Mario Hazael Romero Mejía.

Novena Época; Registro: 175568; Instancia: Segunda Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXIII, Marzo de 2006; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 27/2006; Página: 270.

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA. Dicho precepto legal, al establecer que son de aplicación estricta las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, y, por otro lado, prever que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, evidencia que el legislador ha equiparado la aplicación estricta con un método de interpretación jurídica, siendo que aquélla es, más bien, el resultado de la actividad interpretativa. En esa virtud, dicha disposición debe entenderse en el sentido de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el Juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance.

Novena Época; Registro: 185419; Instancia: Segunda Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVI, Diciembre de 2002; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 133/2002; Página: 238.

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es

obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Octava Época; Registro: 207014; Instancia: Tercera Sala; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; VII, Abril de 1991; Materia(s): Administrativa; Tesis: 3a./J. 18/91; Página: 24.

Genealogía:
Gaceta número 40, Abril de 1991, página 14. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 315, página 506.

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Novena Época; Registro: 179233; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXI, Febrero de 2005; Materia(s): Administrativa; Tesis: I.4o.A.464 A; Página: 1744.

PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA. El principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para el hombre, es decir, que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio, se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente. Ahora bien, como dichos tratados forman parte de la Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 202/2004. Javier Jiménez Sánchez. 20 de octubre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Sandra Ibarra Valdez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2004, página 2385, tesis I.4o.A.441 A, de rubro: "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN."

Registro No. 160525

Localización: Décima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro III, Diciembre de 2011, Página: 552, Tesis: P. LXIX/2011(9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional

PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de **constitucionalidad** de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste

previo a su aplicación. En ese orden de ideas, **el Poder Judicial** al ejercer un **control** de **convencionalidad** ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes **pasos**: **a)** Interpretación conforme en sentido amplio, lo que 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 reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; **b)** Interpretación conforme en sentido estricto, lo que 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 reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, **c)** Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de 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.

Novena Época; Registro: 177124; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXII, Septiembre de 2005; Materia(s): Común; Tesis: I.4o.A.60 K; Página: 1579.

TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS. SUS ELEMENTOS. Conforme a la teoría de los principios, cuando dos derechos fundamentales o principios entran en colisión, los juzgadores deben resolver el problema atendiendo a las características del caso concreto, ponderando cuál de ellos debe prevalecer y tomando en cuenta tres elementos: I) La idoneidad; II) La necesidad y III) La proporcionalidad. El primero se refiere a que el principio adoptado como preferente sea el idóneo para resolver la controversia planteada; el segundo consiste en que la limitación de cierto principio sea estrictamente necesaria e indispensable, es decir, no debe existir alternativa que sea menos lesiva; y el tercer elemento se refiere a que debe primar el principio que ocasione un menor daño en proporción al beneficio correlativo que se dé u obtenga para los demás, en otras palabras, cuanto mayor sea el grado de no cumplimiento o de afectación de un principio, tanto mayor debe ser la importancia del cumplimiento del otro.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Novena Época; Registro: 185323; Instancia: Segunda Sala; Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XVI, Diciembre de 2002; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a. CLXXXVIII/2002; Página: 286.

REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN ASUNTOS TRAMITADOS ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERPONER DICHO RECURSO CUANDO SE CUESTIONE UN TEMA PROPIAMENTE CONSTITUCIONAL. El artículo 5o., fracción III, inciso a), de la Ley de Amparo establece que el tercero perjudicado es parte en el juicio de garantías y que puede intervenir con tal carácter siempre que se trate, entre otros supuestos, de la contraparte del quejoso cuando el acto reclamado emane de un juicio o controversia que no sea del orden penal. En ese sentido, si en el juicio contencioso administrativo federal seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Secretario de Hacienda y Crédito Público invariablemente ostentará el carácter de demandado en la instancia natural, siempre que se controviertan actos que afecten el interés fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto en el artículo 198, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, resulta inconcuso que dicho funcionario, tendrá el carácter de tercero perjudicado en aquellos juicios de amparo directo donde se reclame una sentencia del referido tribunal, por lo que se encuentra legitimado para interponer recurso de revisión en contra de la sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito que realice el estudio de un tema propiamente constitucional, es decir, referido a la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o a la inconstitucionalidad de una ley, pues los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 83, fracción V, de la Ley de Amparo, que regulan lo relativo a la tramitación del recurso de revisión contra sentencias dictadas en juicio de amparo directo, no señalan restricción alguna para que legítimamente la parte tercero perjudicada pueda hacer valer dicho medio de impugnación en tal supuesto, pues del contenido de los artículos últimamente mencionados se desprende que dicha revisión será procedente siempre que exista un tema propiamente

constitucional y se colmen los requisitos de importancia y trascendencia que determine la Suprema Corte de Justicia de la Nación en acuerdos generales. No es óbice a lo anterior, lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley de Amparo, que regula la revisión interpuesta por autoridades contra sentencias que contienen pronunciamientos en materia de inconstitucionalidad de leyes y que esencialmente prevé una legitimación específica para que sólo sean los órganos legislativo y promulgador de la norma quienes defiendan, vía recurso, la constitucionalidad de la ley, porque en tal caso el Secretario de Hacienda y Crédito Público no tiene carácter de responsable, sino de tercero perjudicado, y ello ocasiona que su participación en el juicio descanse en fundamentos distintos, de manera que no admitir el derecho del tercero perjudicado para defender, vía revisión, la constitucionalidad de la ley o la interpretación de un precepto constitucional que le favorezca, equivaldría a dejar inaudita a dicha parte sobre aspectos donde válidamente puede reclamar sus derechos.

Amparo directo en revisión 1507/2001. Adela Estrada Contreras. 23 de noviembre de 2001. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 1001/2002. Portatel del Sureste, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Juan Fernando Mendoza Rodríguez.

FUENTES DE INFORMACIÓN

ARISTÓTELES, *La política,* Editores Mexicanos Unidos, S.A., México 2005.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos,* 8ª ed., México, Porrúa, 2009.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal,* 16ª ed., México, Themis, 2002.

BARROW, R.H., *Los romanos,* 2ª ed., trad. de Margarita Villegas de Robles, México, FCE, 1992.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales,* 30ª ed., México, Porrúa, 1998.

-- *El Juicio de Amparo,* 32ª ed., México, Porrúa, 1995.

CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-CNDH, 2004. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1408

CARBONELL, Miguel y SALAZAR Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3033/1.pdf

CARMONA TINOCO, Jorge Ulises, *La interpretación judicial constitucional,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-CNDH, 1996. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=867

CARNELUTTI, Francesco, *Sistema de derecho procesal civil,* México, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2005, IV tomos.

CARPIZO, Jorge y MADRAZO Jorge, *Derecho constitucional,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=289

CARRILLO FLORES, Antonio, *Estudios de derecho administrativo y constitucional,* México, Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1987.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal constitucional,* 4ª ed., México, Oxford, 2002.

-- *Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal,* 12ª ed., México, Themis, 2002.

CISNEROS FARÍAS, German, *et al.,* (coords), *Justicia administrativa. Segundo congreso iberoamericano de derecho administrativo,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2391

DAVIS EXCHANDÍA, Hernando, *Teoría general de la prueba judicial,* 5ª ed., Bogotá-Colombia, Temis, 2006, t. I y II.

ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., *La prueba en el juicio fiscal federal,* 3ª ed., México, Porrúa, 2000.

-- *El juicio de lesividad,* México, Porrúa, 2002.

FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge y SANTIAGO SÁNCHEZ, Javier (coords) *Contencioso administrativo. Culturas y sistemas jurídicos comparados,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2445

FIX ZAMUDIO, Héctor, *La declaración general de inconstitucionalidad y el juicio de amparo, Ensayos sobre el derecho de amparo,* México, Porrúa-UNAM, 1999.

-- *Introducción al estudio de la defensa de la constitución en el ordenamiento mexicano,* México, UNAM, 1998.

-- *Justicia constitucional ombudsman y derechos humanos,* México, CNDH, 1993.

--*Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano……*

Introducción al proceso tributario en el derecho mexicano……..

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Los tribunales constitucionales y los derechos humanos,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1980. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=823

FIORAVANTI, Mauricio, *Constitución de la antigüedad hasta nuestros días,* Madrid, trad. de Manuel Martínez Neira, Trotta, 2001.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas,* 4ª ed., México, Porrúa, 1959.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Filosofía del derecho,* 13ª ed., México, Porrúa, 2002.

-- *Introducción a la lógica jurídica,* 9ª ed., México, Colofón, 2004.

GARCÍA MORELOS, Gumesindo, *Introducción al derecho procesal constitucional,* 2ª ed., México, UBIJUS, 2009.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, *Introducción al estudio del juicio de amparo,* 11ª ed., México, Porrúa, 2007.

-- *La suspensión en materia administrativa,* 8ª ed., México, Porrúa, 2004.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro y SAUCEDO ZAVALA, María Guadalupe, *Ley de amparo doctrina jurisprudencial,* México, Porrúa, 1995, t. I, II, III y IV.

GORSKI, D.P. y Tavants, P.V., *Lógica,* 14ª ed., México, Grijalvo, 1970.

GUASTINI, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica,* 3ª ed., trad. de Marina Gastón y Miguel Carbonell, México, Porrúa-UNAM, 2001.

HÄBERLE, PETER, *El estado constitucional,* trad. de Héctor Fix-Fierro, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2003. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=14

HAMILTON A. *et al., El federalista,* 2ª ed., trad. de Gustavo R. Velasco, México, Fondo de Cultura Económica, 2001**.**

HELLER, Hermann, *Teoría del estado,* 2ª ed., trad. de Luis Tobio, México, Fondo de Cultura Económica, 2000.

IRIBARNE, Aguinsky de, *Fenomenología y ontología jurídica,* Argentina, Ediciones Pannedille, 1971.

KELSEN, Hans, *Teoría pura del derecho,* 7ª ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 1993.

--*Compendio de teoría general del estado,* trad. de Luis Recaséns Siches y Justino de Azcárate, México, Colofón, 2007.

--*Las garantías jurisdiccionales de la constitución (la justicia constitucional),* trad. de Rolando Tamayo y Salmorán, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2001.

--*Teoría general de las normas,* trad. de Hugo Carlos Delory Jacobs, México, Trillas, 1994.

LASALLE, Ferdinand, *¿Qué es una constitución?,* Grupo Editorial Tomo, S.A. de C.V., México, 2009.

LÓPEZ-GUERRERO, Luis García, *Derechos de los contribuyentes,* México, Cámara de Diputados. LVIII Legislatura – UNAM, 2000. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf

LUNA PLA, Issa y Rios Granados, Gabriela, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México,* UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

MENDIETA y Nuñez, Lucio, *Sociología del poder*, 2a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Sociales.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo,* 13ª ed., México, Porrúa, 2006.

-- *Facultades de comprobación fiscal,* 3ª ed., México, Porrúa, 2005.

--*Nociones de política fiscal,* 2ª ed., México, Porrúa, 1998.

MORA-DONATO, Celia, *El valor de la constitución normativa,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=237

MONTESQUIEU, *Del espíritu de las leyes,* 16ª ed., México, Porrúa, 2005, versión castellana de Nicolás Estevánez.

NAVA Negrete, Alfonso, *Derecho administrativo mexicano,* 3ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2007.

NINO, Carlos Santiago, *Fundamentos de derecho constitucional,* 2ª reimpresión, Buenos Aires, Astrea, 2002.

OJEDA BOHÓRQUEZ, Ricardo, *El amparo contra normas con efectos generales,* 2ª ed., México, Porrúa, 2004.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, "El derecho constitucional tributario", en Valadés, Diego y Carbonell, (coords), *El estado constitucional contemporáneo. Culturas y sistemas jurídicos comparados,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, t. I y II, consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2319

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *El principio de reserva de ley en materia tributaria,* México, Porrúa, 2001.

PLATÓN, *La política,* 2ª reimpresión, editores mexicanos unidos, s.a., México, 2005.

PONTIFES MARTÍNEZ, Arturo y POBLANO CHÁVEZ, Daniel, *Los derechos administrativos del hombre y del ciudadano,* México, Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., 1993. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1422

PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del estado,* 39ª ed. México, Porrúa, 2005.

RADBRUCH, GUSTAV, *Introducción a la filosofía del derecho,* 9ª reimpresión, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 2005.

RAMOS QUIROZ, Francisco, *El control constitucional y la Suprema Corte de Justicia,* México, Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, 2009.

RAWLS, John, *Teoría de la justicia,* 2ª ed., trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 2006.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *La jurisprudencia del poder judicial de la federación,* 4ª ed., México, Porrúa, 2011.

ROSALES GUERRERO, Emmanuel Guadalupe, *Estudio sistemático de la jurisprudencia,* México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005.

SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad,* 1ª Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM, México 2007, Serie Estado de Derecho, Función Judicial, Coords: Miguel Carbonell, J. Jesús Orozco Enríquez y Rodolfo Vázquez. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2422

SÁNCHEZ LEÓN**,** Gregorio, *Derecho fiscal mexicano,* 12ª ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2000, t. I y II.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del código fiscal,* México, Línea Universitaria, 2001.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo,* 2 t., 17ª ed., México, Porrúa, 1996.

SIERRA, Justo, *Cuestiones constitucionales,* México, Cámara de Diputados del Congreso de la Unión LVII Legislatura, 1999.

SCHMITT, Carl, *Teoría de la constitución,* trad. de Francisco Ayala, Madrid, Alianza, 1992.

SUÁREZ-ÍÑIGUEZ, Enrique, *De los clásicos políticos,* México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1993.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho constitucional mexicano,* 30ª ed., México, Porrúa, 1996.

TOCQUEVILLE, Alexis de, *La democracia en América,* 2ª ed., trad. de Luis R. Cuéllar, México, Fondo de Cultura Económica, 2005.

VARIOS, *La interpretación constitucional,* México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1975. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=1052

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis, *Evolución y perspectiva de los órganos de jurisdicción administrativa en el ordenamiento mexicano,* México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1991. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=467

VÁZQUEZ, Rodolfo, (comp.), *Interpretación jurídica y decisión judicial,* 4ª reimpresión, México, Fontamara, 2006.

VEGA GÓMEZ, Juan y CORZO SOSA, Edgar, (coord.) *Instrumentos de tutela y justicia constitucional,* México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.

VERGARA NAVA, Silvino, *La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario,* México, Porrúa-Universidad Iberoamericana Puebla, 2009.

VON BOGDANDY Armin, FERRER MAC-GREGOR Eduardo y MORALES ANTONIAZZI Mariela, (coords), *La justicia constitucional y su internacionalización,* México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomos I y II, 2010. Consultable en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2894/2.pdf

WEBER, Max, *Economía y Sociedad,* trad. de José Medina Echavarría y otros, México, Fondo de Cultura Económica, 2008.

- *El político y el científico,* trad. de Martha Johannsen Rojas, México, Colofón, 2009.

ZEA, Leopoldo, *El Positivismo en México,* México, Fondo de Cultura Económica, 1968.

ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoría general del estado,* 4ª ed., México, trad. de Héctor Fix-Fierro, Porrúa-UNAM, 2002.

DICCIONARIOS:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, 10ª ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1997.

Diccionario Jurídico Mexicano, 7ª ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1994, III tomos.

NORMATIVAS CITADAS:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de Amparo, Reglamentaria del Artículo 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Ley de la Administración Pública Federal

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley Aduanera

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa