

881209

2  
29

UNIVERSIDAD ANAHUAC

ESCUELA DE DERECHO

con estudios incorporados a la U.N.A.M.

**LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN LA  
LEGISLACION FISCAL FEDERAL**

**TESIS PROFESIONAL**  
que para optar por el título de  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
**P R E S E N T A**  
**HENE TOMAS BLADINIERS CORREA-M.**  
México, D.F. 1988

**FALLA DE ORIGEN**

**FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

Pág.

INTRODUCCION..... 1

CAPITULO I.

EL ARTICULO 1° DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

1.- Texto constitucional. 2.- Interpretación del precepto. 2.a.- Generalidad de individuos. 2.b.- Aplicación a las personas morales. 2.c.- La capacidad de goce. 3.- Los individuos en la legislación fiscal mexicana. 3.a.- Sujetos activos y sujetos pasivos 3.b.-consideraciones jurídicas sobre los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. 3.c.- Correlatividad con el artículo 31, fracción IV de la -- constitución ..... 4

CAPITULO II.

EL ARTICULO 5° DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

1.- Texto constitucional. 2.- Contexto y retrospectiva histórica. 3.- consideración personal. 4.- contribuciones que impiden el ejercicio de una actividad. 5.- contribuciones que imponen labores sin consentimiento ni remuneración. - 5.a.- La retención en el Derecho Fiscal. 5.b.- Debate sobre su constitucionalidad. 5.c.- Consideraciones personales. 6.- Constitucionalidad de los gravámenes al producto del trabajo. 7.- Las profesiones en el ámbito fiscal. 7.a.- Los extranjeros. 7.b.- Las leyes federales y estatales. 7.c.- Punto de vista particular..... 22

**CAPITULO III.**

**EL ARTICULO 8° DE LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

1.- Texto constitucional. 2.- Interpretación histórica, doctrinal y jurisprudencial. Consideración personal. 3.- Análisis sobre la negativa ficta en el derecho fiscal y su constitucionalidad. Consideraciones personales..... 40

**CAPITULO IV.**

**EL ARTICULO 9° DE LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

1.- Texto constitucional. 1.a.- Interpretación histórica, doctrinal y jurisprudencial. 1.b.- Interpretación y comentarios personales. 2.- Interpretación "a contrario sensu". 2.a.- La asociación a las cámaras de comercio. 2.b.- La afiliación obligatoria al seguro social. 2.c.- La inscripción obligatoria al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores. 3.- Actos de la autoridad fiscal que transgreden la garantía ..... 50

**CAPITULO V.**

**EL ARTICULO 13° DE LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

1.- Texto constitucional. 1.a.- Interpretación histórica, doctrinal y jurisprudencial. 1.b.- Relación con el artículo 31, fracción IV constitucional. 2.- Casos de transgresión a la garantía. 2.b.- Legislación fiscal vigente. Petróleos Mexicanos y otros sujetos determinados. 3.- Constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación..... 62

**CAPITULO VI.**

**EL ARTICULO 14 DE LA CONSTITUCION POLITICA**

**DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO PRIMERO.**

1.- Texto que atañe al derecho fiscal. 2.-Garantías - de irretroactividad de la ley y de audiencia. 3.- Sig nificado de la irretroactividad. 3.a.- Historia constitu cional. 3.b.- Antecedentes doctrinales. 3.c.- Opi niones de Roubier y de Burgoa. 3.d.- Opiniones "némi ne discrepande". 3.e.- Criterio de la Suprema Corte - de Justicia, Consideraciones personales. 4.d.- La re troactividad en el ámbito fiscal. 4.a.- Principios -- aplicables. 4.b.- Opinión de Flores Zavala. 4.c.- Con firmación de las tesis de Roubier y Flores Zavala en doctrina y jurisprudencia. 5.- Casos concretos enun ciativos. 5.a.- Impuesto al Valor Agregado. 5.b.- Có digo Fiscal de la Federación. 5.c.- Ley del Impuesto sobre la Renta.....

**CAPITULO VI.**

**EL ARTICULO 14 DE LA CONSTITUCION POLITICA**

**DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO SEGUNDO.**

1.- Significado y alcance de la garantía. 1.a.- Texto constitucional. 1.b.- Antecedentes históricos. 1.c.- Garantía de seguridad jurídica. 1.d.- Historia de la interpretación de la garantía. 1.d.a.- Corrientes doc trinales de Vallarta, Rabasa, Bassols y Burgoa. El -- "debido proceso legal". Excepción de Vera Estañol. - 1.d.2.- Doctrina opositora: Noriega, Castro, Cruz, Ca rrillo Flores, Guzmán. Opinión personal. 1.e.- Conclu siones. 1.f.- Interpretación jurisprudencial. 2.- La garantía en el ámbito fiscal. 2.a.- Proceso previo a la privación. El procedimiento administrativo de eje cución. La audiencia previa a la determinación de un crédito. 2.a.1.- Ley de Contribución de mejoras por obras de infraestructura hidráulica. 2.a.2.- Artículo 41 del Código Fiscal. 2.a.3.- Artículo 92 y 93 del Có digo Fiscal. 2.a.4.- Artículo 52 del Código Fiscal. - 2.a.5.- Artículo 21 del Código. 2.a.6.- Artículo 84 de la Ley del Seguro social. 2.b.- Proceso ante un órgano legalmente facultado para ello. 2.c.- Defensa irrea--

tricta del particular. 2.c.- Artículos 51, 53, 54,130, 208 y 209 del código Fiscal. 2.d.- Procedimiento consignado en una ley. 2.d.1.- Artículo 274 de la ley -- del seguro Social. 2.d.2.- Artículo 52 del INFONAVIT. 2.d.3.- Ley del Registro Federal de Vehículos.....

**CAPITULO VII.**

**EL ARTICULO 16° DE LA CONSTITUCION POLITICA**

**DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

1.- Contexto e interpretación general. 1.a.- Texto en vigor. 1.b.- Génesis e historia del precepto. 1.c.- Interpretaciones históricas. Ignacio L. Vallarta. José María Lozano. Isidro Montiel y Duarte. 2.- Interpretaciones contemporáneas. 2.a.- competencia de autoridad. 2.b.1.- Competencia de origen. Tesis de Vallarta adoptada por la jurisprudencia. Tesis contraria de González Oropeza. Opinión personal. 2.b.2.- La competencia-jurisdiccional o legal. Tesis Mayoritaria. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Tesis del Poder Judicial de la Federación. Opiniones antagónicas de Lerdo de Tejada y Guzmán Urozco. Opinión personal.....

**CAPITULO VIII.**

**ARTICULO 23 DE LA CONSTITUCION POLITICA**

**DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

1.- Interpretación. 1.a.- Texto constitucional. 1.b.- Antecedentes históricos. 1.c.- Interpretación actual. 2.- El principio "non bis in idem", en el ámbito tributario. 2.a.- Enunciado del problema. 2.b.- Postura adoptada por las autoridades fiscales. 2.c.- Postura doctrinal contraria. 2.d.- Consideraciones personales. conclusión. 3.- Inconstitucionalidad del artículo 94 - del Código Fiscal de la Federación .....

**CAPITULO IX**

**ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA**

**DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO PRIMERO.**

1.- Texto e historia constitucional. 1.a.- Consideraciones personales. 1.b.- Texto actual. 1.c.- Historia del texto constitucional. 2.- Garantías que emanan de su contenido.....	146
---	-----

**CAPITULO IX****ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA****DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO SEGUNDO.****GARANTIA DE CONTRIBUCION SOLO AL GASTO PUBLICO.**

1.- Interpretación de la garantía. Distinción entre - la facultad de imponer contribuciones, y la garantía de que el producto de las mismas sólo sea destinado - al gasto público. Definición de gasto público. 1.b.- Partidas no destinadas por el Estado al gasto público. 1.c.- Partidas previstas en la ley de ingresos - y en las leyes especiales. 1.d.- Contribuciones ex--trafiscales. 1.d.1.- Origen histórico . 1.d.2.- Distinción del Licenciado De la Garza. 1.d.3.- Impuesto Sobre la Renta, ley Federal de Derechos.....	150
--	-----

**CAPITULO IX.****ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA****DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO TERCERO.****GARANTIA DE CONTRIBUIR SOLO A FAVOR DE LA ENTIDAD DON DE SE RESIDE.**

2.- Planteamiento. 2.a.1.- Residencia. 2.a.2.- Domicilio 2.a.3.- Conclusión. Ley del Impuesto al Valor Agregado - y Sobre Automóviles Nuevos. 2.a.4.- Establecimientos per manentes. Fuentes de riqueza en territorio nacional. Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2.b.- Gasto Públi co del lugar donde se resida. Inconstitucionalidad de la sobretasa de la Ley de Renta de 1986.....	156
--	-----

**CAPITULO IX**

**EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO CUARTO.**

**GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

3.a.- Interpretación de la garantía. 3.a.1.- Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. 3.a.2.- Historia. - 3.b.- Excepciones constitucionales a la garantía. 3.c.- Interpretación doctrinal y jurisprudencial. 3.d.- Casos de transgresión a la garantía en leyes fiscales federales secundarias. 3.d.1.- Código fiscal. 3.d.2. Ley del Impuesto sobre la Renta. 3.d.3.- Ley del Impuesto al Valor Agregado. 3.d.4.- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. 3.d.5.- Ley de Contribución de Mejoras por obras e infraestructura hidráulica. 3.d.6.- Ley del impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. 3.d.7.- Ley del Seguro Social. 3.d.8.- Ley del INFONAVIT. ....

163

**CAPITULO IX.**

**EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA  
DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUBCAPITULO QUINTO.**

**GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LAS CONTRIBUCIONES.**

1.- Historia de la garantía y su interpretación. 1.a.- Evolución. 1.b.- Influencia europea. 1.b.1.- La filosofía tributaria anglosajona. 1.b.2.- Los principios de Adam Smith. Justicia. Certidumbre. Comodidad. Economía. 1.b.3.- Filosofía tributaria de la revolución francesa. 1.b.4.- La constitución de Cádiz. 1.c.- El primer imperio mexicano. 1.d.- Ruptura con la influencia europea. 1.e.- Influencia de la doctrina norteamericana. Hamilton. Marshall. 1.f.- Criterio de Vallarta. La Jurisprudencia mexicana hasta 1925. 1.g.- La sentencia Aurelio Maldonado. Proporcionalidad y equidad, elevadas a rango de garantías individuales. 1.h.- Controversia doctrinal por la interpretación de la garantía. 1.h.1.- Flores Zavala. -- 1.h.2.- Servando Garza. 1.h.3. José Rivera Pérez Campos. -- 1.h.4.- Margáin Manautou. 1.i.- Criterios de la Corte de -- 1925 a 1985. 1.i.1.- Tesis de los gravámenes exorbitantes y ruinosos. 1.i.2.- Tesis de la equidad basada en la generalidad del tributo. 1.i.3.- Tesis de la equidad basada en la naturaleza de la contribución. 1.i.4.- Otros criterios. 1.j.- La jurisprudencia de la corte a partir de 1985. 1.j.1.- Jurisprudencia del 25 de Noviembre de 1985. 1.j.2.- Inconstitu

cionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impueg to Sobre la Renta. 2.- consideraciones personales. 3.- aplicación de la garantía en la legislación fiscal fe- deral. 3.a.- Proporcionalidad. 3.b.- Equidad.....	174
CONCLUSIONES.....	197
BIBLIOGRAFIA.....	208
ANEXO .....	

Introducción.

"Ubi Homo, Ubi Jus". El famoso aforismo latino, condensa la necesidad - de un orden jurídico en toda sociedad humana, representado, en nuestros días, por el estado de derecho.

Empero, la añeja cuestión de las prerrogativas individuales de cada ciudadano, frente a las facultades y atribuciones del estado en el que este se desenvuelve, siempre ha sido, y será, un tema controvertido y trascendente para ser estudiado por la ciencia jurídica, y, por que no, la filosofía y ética social.

En México, la filosofía jurídica, que de las formas más disímolas han - inspirado a los legisladores, lo han llevado a adoptar una constitución jurídica suprema, en donde se establecen las garantías individuales de cada gobernado, como máximo derecho y facultad de los mismos, -escollo insalvable para - sus conciudadanos-, y por otro, el estado, con potestades muy amplias, que - día con día aumentan, al ser el "Rector Económico de la Sociedad". No en balde, muchos juristas hablan de un "Estado Social de Derecho".

Sin embargo, ¿Cómo se refleja esta controversia en el ámbito fiscal? - - ¿Cuáles son las relaciones jurídicas del estado con sus ciudadanos, para que - el primero pueda allegarse de los recursos pecuniarios necesarios para realizar los fines para los cuales fue creado? ¿Qué tanto impiden las garantías in-

dividuales al estado allegarse del financiamiento fiscal para su operatividad? O bien, ¿Qué tanto se ven afectadas las garantías individuales de cada gobernado por la potestad tributaria del estado? ¿Transgreden las leyes tributarias las garantías? ¿Existe un conflicto entre la constitución y las leyes tributarias? ¿Válidamente puede hablarse de una contraposición?

La comparación de cada garantía individual constitucional, con el marco jurídico fiscal, puede dar la respuesta a estas inquietantes interrogantes, - que cuestionan, en esencia, una actividad fundamental de la sociedad mexicana: La forma en que los particulares aportan recursos al estado.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS  
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS  
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

**CAPITULO I.**  
**EL ARTICULO I DE LA**  
**CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

C A P I T U L O I .

**EL ARTICULO 1º DE LA CONSTITUCION**

**POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

**S U M A R I O**

1.- Texto constitucional. 2.- Interpretación del precepto. ----  
2.a.-Generalidad de individuos. 2.b.- aplicación a las personas-  
morales. 2.c.-La capacidad de goce. 3.-Los individuos en el --  
sistema fiscal mexicano; la base de la relación jurídica tributa-  
ria. 3.a.-Sujetos activos y sujetos pasivos. 3.b.- consideracio-  
nes jurídicas sobre los sujetos que integran la obligación jurídi-  
ca tributaria. 3.c.-Correlatividad con el artículo 31, fracción-  
IV constitucional.

**1.- TEXTO CONSTITUCIONAL.**

El texto del precepto constitucional es el siguiente:

**ARTICULO 1.-** En los Estados Unidos Mexicanos, todo individuo go-  
zará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no  
podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y condicio-  
nes que ella misma establece.

**2.- INTERPRETACION DEL PRECEPTO.**

Aunque a nuestro parecer, era más acertado el enunciado establecido en la  
Constitución de 1857, en el que expresamente se reconocía la existencia de ga-  
rantías individuales, -y con ello, un reconocimiento implícito al derecho na-

tural -, también es cierto que, "a todo individuo" se le reconociese para - el otorgamiento y goce de derechos públicos subjetivos, constituye la base - fundamental de todo estado de derecho, Social o no, que pueda existir en una sociedad.

En esencia, esta idea fue siempre expresada en la historia del Derecho Positivo Constitucional Patrio, independientemente de la ideología que le diera origen.

Sin embargo, el hecho fundamental por el cual se establece para todo individuo la susceptibilidad de gozar de garantías individuales, independientemente de connotaciones subjetivas y particulares, -como alguna vez lo fue la nacionalidad, religión, etc.- sí obedece a un resultado histórico obtenido por el liberalismo.

2.b.-El alcance del precepto aludido es absolutamente genérico, ya que, repetimos, se aplica a la totalidad de los individuos; es decir, a todo ente susceptible de ser sujeto de derechos y obligaciones. Es por ello que se le ha considerado una garantía de igualdad.

El Artículo 1ª constitucional, consagra una garantía individual específica de igualdad, puesto que considera posibilitados y capaces, a todos los hombres, sin excepción, para ser titulares de los derechos subjetivos públicos instituidos por la propia ley fundamental.

El alcance personal o subjetivo de esta garantía específica de ---- igualdad, se extiende, como dice el artículo I constitucional, a -- todo individuo... Así pues, toda persona tiene capacidad de goce y ejercicio de las diversas garantías individuales específicas que -- consagra la Constitución en sus respectivos artículos. Por otra parte, la titularidad de las garantías individuales se entiende extensiva, jurídica, legal y jurisprudencialmente, a las personas morales de orden privado, y, en casos determinados, a las oficiales, -Artículo 9 de la Ley de Amparo-, a través de la procedencia del Juicio Constitucional a su favor. (1)

2.b.-No fue fácil, históricamente, considerar como "individuos" sujetos al goce de garantías individuales, a los entes corporativos creados por ficciones jurídicas. Todavía a mediados del pasado siglo, la legislación secundaria no lo permitía. Sin embargo, y gracias a la decisiva influencia de los eméritos Licenciados Lozano y Moreno Cora, la ley expresamente reconoció a las perso--nas morales el goce de garantías.

2.c.-Sin embargo, ya hemos mencionado un elemento que nos parece esencial para discernir a qué se refiere el precepto constitucional con el término de "individuos"; y la respuesta se encuentra en el reconocimiento expreso a un -ente, (corporativo o no) con capacidad de goce, misma que le otorga la susceptibilidad de ser reconocido legalmente para que sea sujeto de derechos y -obligaciones.

En otras palabras, será individuo, desde el punto de vista positivista, quien

---

I IGNACIO BURGOA ORIHUELA: Las Garantías Individuales; 17a. Ed., Porrúa, - México, 1983, p. 258.

tenga capacidad de goce reconocida por el derecho.

El principal atributo de la personalidad del sujeto, y su existencia para el derecho, está constituido por su capacidad jurídica, o capacidad de derechos, que es la aptitud, (o idoneidad) para ser sujeto de derechos subjetivos en general; de manera que no se conciben seres humanos que no están dotados de capacidad jurídica. La capacidad jurídica es un atributo inseparable de la persona humana, que adquiere desde el momento de su existencia, esto es, por nacimiento; y acompaña al sujeto hasta la muerte...(2)

Independientemente de la cuestión sobre la naturaleza jurídica de las - corporaciones revestidas de personalidad jurídica, insistimos que las mismas pueden ser entes susceptibles de ser sujetos de prerrogativas jurídicas, derivadas de su capacidad de goce.(3)

---

2 Messineo, Ob. Cit., T.II paga. 99-100; citado por RAFAEL ROJINA VILLEGAS;- Derecho Civil Mexicano, Tomo I; 3a. Ed., Porrúa, México, 1980, p.431-432.

3 Al respecto, el artículo 25 del Código Civil del Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia Fiscal Federal, señala:

Son personas Morales:

- I.- La Nación, los estados y los municipios.
- II.- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la Ley.
- III.- Las sociedades civiles o mercantiles.
- IV.- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a las que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
- V.- Las sociedades cooperativas y mutualistas.
- VI.- Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo, o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueran desconocidas por la ley.

Tratándose de personas físicas, su capacidad de goce se les atribuye, por su naturaleza humana; tratándose de las llamadas personas morales, entidades enteramente conceptuales, se les ha otorgado la posibilidad de generar, con su propia conducta, y de acuerdo con la norma, relaciones de derecho... (4)

Los atributos de la personalidad colectiva, son los mismos que corresponden a la persona física, excepto el estado civil o familiar que no se predica, ni puede predicarse, en manera alguna, de las sociedades, asociaciones o fundaciones... (5)

La connotación constitucional "individuos" es, así, toda persona susceptible de ser titular de derechos y obligaciones, y por lo mismo, es el sujeto en el que se versa toda obligación de cualquier índole jurídica.

"Ubi Homo, Ubi Ius"; y como tal, los entes subjetivos jurídicos, reconocidos como "individuos" en la Constitución de la Nación, lo son también para integrar los múltiples vínculos jurídicos que integran la universalidad de las obligaciones jurídicas.

Todo individuo reconocido por el derecho, -todo centro de imputación ju-

---

4 IGNACIO GALINDO GARCÍAS: Derecho Civil; 4a. Ed. Porrúa, México, 1980, p.322

5 Ibid, p. 335-336.

rídica, diría Kelsen-, es susceptible de adquirir derechos y obligaciones, y, por lo tanto, lo serán siempre los sujetos que integren la relación jurídica tributaria, y cualquiera otra reconocida por el derecho.

### 3.- LOS INDIVIDUOS EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO.

Por extensión lógica, los mismos "individuos" que reconoce la Constitución Federal, y sus leyes subsidiarias, son los entes que integran toda relación fiscal. En otras palabras, son los sujetos que integran el vínculo jurídico tributario. (6)

3.a.-Se ha mencionado, en repetidas ocasiones por la doctrina, que los sujetos de la obligación jurídica "tributaria" pueden ser activos o pasivos, (7), dependiendo de la carga más onerosa, o del sujeto acreedor, (o deudor) de la obligación. (8)

---

6 Sin ahondar mucho sobre la naturaleza de la "relación jurídica tributaria", - escapa a los fines de esta labor -, bastará definirlo, conforme a la doctrina tradicional, como un vínculo jurídico por virtud del cual, un ente -- está obligado a dar, hacer o no hacer, a otro ente con potestad tributaria, por disposición de la ley.

7 Sin embargo, existen tratadistas que incluso llegan a hablar de la existencia de tres categorías de sujetos: Así A. Berliri, en su libro "Principios de Derecho Tributario", menciona:

a) Los que, siendo titulares de la Potestad tributaria, se presentan en una posición de supremacía frente a aquellos que están-

sujetos a dicha capacidad. son los llamados "sujetos activos".

- b) Los que, al contrario, estando sujetos a esa potestad, se sitúan en una posición de inferioridad con respecto a los sujetos activos y a sus derechohabientes. Son estos los llamados "sujetos pasivos".
- c) Aquellos que se sitúan entre los sujetos activos y los pasivos, de manera que, mientras ostentan derechos y poderes frente a los sujetos pasivos, están, por contraposición, y con respecto a sujetos activos, sometidos a algunas obligaciones, y sujetos a determinadas potestades; pero todo ésto, no ya como consecuencia de la sujeción a la potestad tributaria del ente, sino a causa de una relación especial existente entre ellos y éste último: -- Son, para entendernos, los recaudadores de los impuestos directos, los arrendatarios de los impuestos de consumo, los receptores de productos monopolizados, y semejantes, (ANTONIO BERLIRI: Principios de Derecho Tributario, (Trad. del Italiano de Vicente Arche Domingo), 1a. Ed., Derechos Financieros, Madrid, 1963, - p. 167).

Nosotros agregamos que, a excepción de los "retenedores", y quizá, los organismos fiscales autónomos, las demás figuras jurídicas son totalmente desconocidas en México, ya que jamás nuestro Derecho Positivo ha permitido la posibilidad de otorgar la "concesión", como servicio público, a particulares de la recaudación de determinados créditos fiscales, cuyo pago al fisco ya ha sido previamente entregado por los concesionarios. Empero, en la Italia postfacista, y en la España franquista fueron aplicados; Y en forma excepcional, por el Gobierno liberal de Juárez en 1861.

B Tradicionalmente, se ha considerado al fisco como el perenne sujeto activo de la obligación jurídica tributaria. Sin embargo, al respecto cabe hacer las siguientes consideraciones:

A) La mencionada muy atinadamente por el maestro Rogelio Martínez Vera, en su libro "La evasión de las obligaciones fiscales", en donde expresamente señala:

El artículo 22 del nuevo Código Fiscal de la Federación establece que: -- --  
"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente..."; sobre este mismo aspecto, el artículo 34 del Código Fiscal Federal expresa que: "Las autoridades sólo están obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente". En relación con este tema, el artículo 3 de la ley del Impuesto al Valor Agregado señala que: "La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, aunque conforme a otras leyes o decretos--

.Condensando, basta para nuestros fines particulares, considerar siempre que el individuo sujeto al goce de garantías individuales, lo es también para convertirse en sujeto de la obligación jurídica tributaria cuando así lo disponga la Ley. (9)

---

no causan impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán -- aceptar la traslación a que se refiere el artículo 10.

En estos tres ejemplos se puede fácilmente precisar que el titular del derecho, es decir, el sujeto activo de la obligación es el particular; en tanto que el sujeto pasivo, lo es el fisco, que, en estos casos tiene sucesivamente obligaciones de dar, hacer y permitir o tolerar.

ROGELIO MARTINEZ VERA: La evasión de las obligaciones fiscales, sus causas y sus efectos. 1a. Ed. Humanitas, México, 1985, p. 27-28.

B) El inquirir si jurídicamente es posible que un sujeto activo de la obligación jurídica tributaria, puede ser, a su vez, gravado por otras contribuciones. La cuestión tiene relevancia preguntándonos - si la federación puede gravar a los estados, o viceversa. (Véase al respecto nuestros asertos del punto 2, capítulo V de la presente labor).

En Estados Unidos de América, esta cuestión fue resuelta desde el siglo pasado en la célebre sentencia recaída a Mc. Cullough v.s. Maryland, en donde se prohibió el gravamen de los estados a las propiedades de la federación.

Otra variante de la misma interrogante, es cuando la propia federación mexicana acepta pagar una contribución generada en su territorio, a una entidad extranjera, como sucede en los convenios celebrados por nuestro país en la Convención Internacional del Mar, según los cuales, el valor del producto de extracciones del subsuelo de la zona económica exclusiva serán gravados en un 10% por la propia Convención.

- 9 Puede suceder, empero, que un ente con potestad tributaria, -es decir,- con poder de determinación, liquidación y cobro de tributos, -asimismo sea sujeto de garantías individuales, para el caso en que una autoridad distinta realizara actos que le agraviasen. El ejemplo lo constituyen los organismos fiscales autónomos, que, en

3.b.- Sin embargo, a pesar de nuestra afirmación, podría resaltarse, de la -- lectura de algunos preceptos de índole fiscal, que no todo ente jurídico es -- considerado como tal para el cumplimiento de obligaciones tributarias, o bien, asimismo podría hablarse de sujetos tributarios que no tienen personalidad jurídica propia, pero para el derecho fiscal, éstos sí son tomados en cuenta como "individuos" para ser compelidos a cumplir con las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

---

nuestro derecho, son el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional para la vivienda del Trabajador. A -- pesar de todo, no debe confundirse esta eventual capacidad, con -- el Recurso de Revocación Fiscal que establecía el artículo 250 -- del Código Fiscal de la Federación, derogado el 15 de Enero de -- 1988, en donde se establecía una simple instancia jurisdiccional -- para la autoridad, y no un juicio de garantías. La misma observación puede hacerse del Recurso de Revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito que puede interponer la autoridad fiscal, establecido en el artículo 248 del Código Fiscal reformado el 15 de -- enero de 1988. Lo anterior obedece a que la autoridad, como tal, -- esta impedida para promover el Juicio de Amparo. Al respecto, existen tesis de la Suprema Corte de Justicia que -- ilustran lo expuesto, y que en lo conducente señalan:

"Las personas morales oficiales no pueden recurrir al amparo, sino cuando se trata de la defensa de sus derechos o intereses patrimoniales, casos en lo que es admisible equipararlas a los individuos". (Seminario-Judicial de la Federación, V época, Tomo XXI, p. 383).

Nación. Improcedencia del amparo pedido a nombre de la. -- De lo dispuesto por los artículos 103, Fracción I de -- la ley de amparo, se advierte que, para la procedencia del juicio de garantías, es necesario que quien lo promueva sea capaz de gozar de tales garantías, y, por más que la nación sea una entidad jurídica, no puede equipararse a los individuos.

A manera de ejemplo, los artículos 8 y 9 de la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, (10) podrían ser los ejemplos híbridos de un ente económico, desprovisto de personalidad para el derecho común, y que, sin embargo, son tomados como tales en el derecho fiscal.

rarse al individuo, en lo que se refiere a los derechos protegidos por la Constitución Federal. Esta protege los derechos fundamentales del individuo, contra las arbitrariedades de los diversos órganos del poder público y con objeto de mantener intactos esos derechos, instituyó el juicio de garantías. En tales condiciones, se desvirtuaría el primordial objeto de dicho juicio, si se llegara al extremo de equiparar al estado, a una entidad individual que fuese susceptible a la violación de los derechos que garantiza el pacto federal. En consecuencia, si la nación promueve juicio de garantías, éste adolece de la causa de improcedencia que prevé el artículo 73, fracción XVIII de la ley de amparo, (Tesis de Jurisprudencia No. 717, p. 1291 del Apéndice I, tomo XCVII).

Fisco, Improcedencia del amparo promovido por el.- El fisco, cuando ejercita su facultad soberana de cobrar impuestos, multas, u otros pagos fiscales, obra ejercitando una prerrogativa inherente a su soberanía, por lo cual no puede concebirse que el poder pida amparo en defensa de un acto del propio poder... (Tesis de Jurisprudencia No. 509, p. 958, del Apéndice al Tomo XCVII).

Secretaría de Hacienda, Improcedencia del amparo promovida por la.- Como el Tribunal Fiscal dicta sus fallos en representación del ejecutivo de la unión, no se concibe que otro órgano del mismo ejecutivo que obra por acuerdo del titular de ese poder, como lo es la Secretaría de Hacienda, pueda pedir amparo contra actos de dicho tribunal; además de que es absurdo pretender que las oficinas públicas o dependencias del ejecutivo, puedan invocar violación de garantías individuales para protegerse contra actos de una autoridad que dicta sus fallos en representación del mismo

Al contrario, el artículo 76 de la ley in situ (11), podría ser el ejemplo de un ente jurídico, reconocido como tal en el Derecho común, y que, sin embargo, no es tomado en cuenta por el derecho fiscal como sujeto corporativo susceptible de tributación jurídica. (12)

---

ejecutivo. (Tesis de Jurisprudencia, No. 995 p.1799, del - Apéndice al Tomo XCVII).

II Al respecto, el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor establece:

"Los copropietarios responderán solidariamente por el cumplimiento del representante común..."

"Lo dispuesto en este párrafo es aplicable a los integrantes de la sociedad conyugal..."

La sociedad conyugal es legislada por la legislación civil estatal, mencionando lo relativo al Distrito Federal, lo señalado en los artículos 183 al 206 de su Código civil.

Conviene, empero, señalar que existen dos corrientes antagónicas que definen la naturaleza de la sociedad conyugal:

-Las que señalan que la sociedad crea una persona jurídica independiente.

-Las que indican que la sociedad es una unidad económica sin personalidad jurídica.

Sobre la primera posición, -a la cual nos inclinamos-, el Maestro -Eduardo Johnson, en su "estudio al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (3a. Ed. corregida, Colegio Superior de Ciencias Jurídicas, México, 1985, p.p. 49 a 51) señala lo siguiente:

Dentro de las teorías que señalan que la sociedad conyugal forma una persona moral, tenemos la del distinguido Jurista Rogina Villegas, que dice:

...se desprende de los artículos 183, 188 y 189 del Código Civil, el que claramente no sólo se habla de una sociedad, sino que se caracteriza como persona jurídica de las personas físicas de los cónyuges, y con patrimonio propio...

Renta al analizar la sociedad conyugal, está olvidando al Código Civil, y a la jurisprudencia de la Suprema Corte, -

Al respecto, en primer término, se plantea si sujetos del derecho tributario, podrían o no, ser tomados en cuenta como entes con personalidad jurídica en las demás relaciones de derecho común. (13)

---

que dice:

Sociedad conyugal, ingresos que reciben los cónyuges como - retribución a su trabajo personal; forman parte de ella. -- Es inaceptable la idea de estimar que los ingresos que recibe uno de los cónyuges como retribución al trabajo personal, no pueden formar parte del caudal social de los esposos, sin la existencia de un verdadero y formal contrato de sociedad, puesto que tratándose de matrimonio, el código Civil no prevé una sociedad regulada por los artículos 2688 y siguientes, sino una sociedad conyugal regida por sus normas específicas contenidas en los artículos 178 a 206 del mismo ordenamiento. (A.D. 2135/71, Elsa Laren de V., 3 de Julio de 1972, Unanimidad de 4 votos, Tercera Sala., 7a. época, Vol. 43, -- 4a. parte, p. 69)

...Claramente no sólo se habla de una sociedad, sino que se le caracteriza como una persona jurídica distinta de las personas físicas de los cónyuges y con un patrimonio propio...

La Ley del Impuesto sobre la Renta, opta por un sistema contrario, al considerar a la sociedad como una especie de copropiedad...

- 12 Tal es, por lo menos, la teleología o intención del legislador tributario al pretender gravar directamente a las personas físicas accionistas o asociados de sociedades mercantiles y civiles, con la llamada "Transparencia Fiscal", sin gravar a las corporaciones, entendidas estas como un simple instrumento para la obtención de ingresos de las personas físicas. Empero, falta aún mucho para obtenerla.
- 13 Así Vanoni, Ministro Italiano de Hacienda de la posguerra, enfatiza: "La atribución a un sujeto de la personalidad jurídica, implica la necesidad lógica de que este sujeto sea capaz de cualquier relación jurídica; es decir, que tenga una capacidad jurídica ilimitada, por lo que nada se opone a que exista -- una persona jurídica a quien la ley le reconozca la capacidad de ser objeto de relaciones jurídicas, sólo con referencia a determinadas relaciones tributarias."

A nuestro parecer, como también acuerdan los publicistas Berliri y Jarach, e, implícitamente, la actual legislación mexicana, resulta contradictorio establecer que alguien pueda ser titular de una relación jurídica, sin poseer, - al mismo tiempo, una personalidad *Ipsa Jure*, y, dada la universalidad del derecho, tampoco se supera la contradicción configurando una capacidad jurídica tributaria, distinta de la capacidad jurídica común. (14)

En contraposición, la mayor parte de la doctrina italiana, (que es la que con mayor profundidad ha estudiado el problema), y, en Argentina, el destacado tratadista Gulliani Fonrouge, han dilucidado el problema de manera muy diferente, afirmado, en resumen, que las *personae individuales* y las *personas colectivas* con personalidad según el Derecho Privado, en principio son sujetos de -- obligaciones tributarias, sin perjuicio de que la legislación, en casos particulares, no las reconozca; como asimismo, que los entes carecientes de persona-

---

GIORGIO VANONI, Note Introduttive alo Studio della capacità degli enti Morali nel diritto Tributario, en la Revista de Derecho Financiero y ciencia Financiera, 1941, 2, p.1, citado por A. BERLIRI, op. cit. p. 274, tomo I.

Lo anterior no es óbice para que el mismo autor mencione, en su -- estudio, la contradicción por la existencia de un ente de esas características, debido a que se le negaría, a pesar de ser sujeto de tributación, la existencia de un patrimonio, nombre, domicilio, etc., y, en general, los atributos de toda personalidad jurídica, - por el hecho por el que, finalmente, sólo un tercero podría cumplir certeramente con sus obligaciones.

14 Hay que agregar, sin embargo, que según Fonrouge, Berliri, cambió-

lidad jurídica, según el derecho privado, puedan ser instituidos en sujetos - de tales obligaciones.

Las personas individuales, y las personas colectivas, con personalidad, son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, sin -- perjuicio de que, en determinadas circunstancias, puedan ser excluidas de ciertas relaciones obligacionales, y, a la inversa, algunos entes desprovistos de personalidad en el derecho privado, puedan ser objeto de obligaciones tributarias. La realidad es que, debido a la autonomía del derecho financiero, éste es libre de aceptar o no a dichos sujetos. (15)

En esencia, estas ideas son seguidas por GIUSSANNI, LASAGNA, GIARDINA, - ANTONINI Y BLUMENSTEIN.

En contra de lo expuesto, y volviendo con nuestras consideraciones originales, repetimos carecentes de juridicidad técnica, el hacer una distinción - entre capacidad jurídica de goce "común", y otra capacidad, de índole tributaria. Sin negar la indubitable autonomía del derecho financiero, la misma no - puede atentar de una manera aberrante postulados jurídicos fundamentales, como lo es la integración de vínculos jurídicos entre sujetos e individuos reconocidos como tales.

---

más tarde de parecer. (GULIANI FONROUGE; Derecho Financiero, 2a. Ed. Ed. de Palma, Buenos Aires, 1970; T. I; p.p. 394 y 395).

15 GULIANI FONROUGE, Op. Cit. p.p. 390 y 391.

Si bien es cierto que la técnica del derecho fiscal ha ahondado profundamente en los resultados económicos al incorporar a su legislación unidades económicas sin personalidad jurídica, las mismas, en la gran generalidad de las normas tributarias, únicamente son tomadas en cuenta por el "Poder Tributario" para considerar y regular situaciones de hecho, previstas conceptualmente en preceptos normativos, para que, una vez realizado el supuesto fáctico establecido en las mismas, nazca la obligación tributaria entre dos sujetos, reconocidos como tales, por la ley.

En otras palabras, las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo son manifestaciones de actos susceptibles de realizar por sujetos con o sin propia personalidad jurídica, para que, en el caso de que dichas actividades sean gravadas por la ley, los sujetos que la llevaron a cabo cumplan con la obligación fiscal.

Así las cosas, nos parece totalmente contradictorio que el legislador imponga la carga de obligaciones tributarias a simples actividades de terceras personas. (16).

---

16 De esta suerte, el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, menciona expresamente que, en el contrato de Asociación en Participación, en realidad el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación es el asociante, respondiendo, a su vez, los asociados de su incumplimiento.

Sin embargo, el mismo legislador, careciente de total técnica jurídica, - podría eventualmente establecer, en cualquier momento, la contribución por la realización de determinado supuesto, a cargo, ex-profeso, de unidades económicas sin personalidad jurídica, como sucede en legislaciones tributarias extranjeras, y como ya ocurrió en nuestro país alguna vez. (17)

Sólo en este último caso, podría considerarse, ope legis, por fuerza de ley, que un ente ha adquirido una híbrida capacidad reconocida únicamente por el derecho fiscal, y, en todo caso, sólo podrían ser doctrinariamente aceptadas las teorías relativas ya expuestas, con la importante salvedad, de considerar que las mismas son producto de una situación "de facto" establecida en la ley, provocada por la falta de técnica jurídica del legislador, y no, -como podría pretenderse-, como una "acertada" técnica tributaria. De ahí que la misma doctrina deba combatir abiertamente la existencia de este tipo de situaciones.

---

17 En efecto, la ley del Impuesto sobre la Renta en vigor hasta 1977, señalaba, en su artículo 3, fracción III:

Son sujetos del Impuesto...

III.- Las unidades Económicas sin personalidad jurídica...

Cabe considerar que, conforme a nuestro muy personal criterio, la eventual existencia de estos entes híbridos, que son tomados en cuenta en el derecho tributario, debe estimarse inconstitucional, mediante una adecuada interpretación del primer precepto constitucional, ya que, resultando obvio que el Constituyente quiso englobar a todo ente jurídico que pudiese sufrir eventualmente la ilegalidad de actos de la autoridad cometidos en su contra, para el reconocimiento y goce de garantías individuales, -como constantemente lo confirman las tesis de nuestros tribunales-, y, por lo tanto, implícitamente no sólo niega la posibilidad de que entes carecentes de personalidad jurídica -- puedan ser sujetos de cualquier vínculo obligacional, ya que, para la constitución, son simplemente inexistentes.

De esta suerte, estimamos que cualquier ordenamiento que eventualmente - vinculara jurídicamente a una unidad económica sin personalidad jurídica, al cumplimiento de obligaciones tributarias, debe reputarse inconstitucional.

3.c.- Por último, y para cerrar con el presente capítulo, cabe señalar la correlatividad existente entre el artículo 31, fracción IV constitucional, y el primero, en lo que se refiere a la extranjería, ya que, como es sabido, en el primer precepto citado no se señala que los extranjeros están obligados a contribuir al gasto público, mientras que, en contraposición, el artículo 10. de la constitución Federal, "otorga" garantías a todos los individuos, sin hacer consideraciones sobre su nacionalidad.

De ahí a que se señale injusto que eventualmente se considerara que el - extranjero NO estuviere obligado al pago de contribuciones, y, en contraste, si gozara de las garantías supremas, de lo que se deduce equitativo que los - extranjeros tributen, además de gozar de los derechos subjetivos particulares reconocidos.

C A P I T U L O   I I

EL ARTICULO 5º DE LA CONSTITUCION  
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

S U M A R I O

1.- Texto constitucional; 2.-Contexto y retrospectiva histórica. 3.- Consideración personal. 4.-Contribuciones que impiden el ejercicio de una actividad. 5.-Contribuciones que imponen labores sin consentimiento ni remuneración. 5.a.- La retención en el derecho fiscal. 5.b.- Debate sobre su constitucionalidad. 5.c.- Consideraciones personales. 6.-Constitucionalidad de los gravámenes al producto del trabajo. 7.- Las profesiones en el ámbito fiscal. 7.a.- Los extranjeros. 7.b.- Las leyes federales y las estatales. 7.c.- Punto de vista particular.

1.- TEXTO CONSTITUCIONAL.

El texto del artículo constitucional que atañe al presente ensayo, podría mos llamarle "Garantía de Libertad de Ocupación", transcrita con diversas matices en el Acta Constitutiva:

A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. - - - El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial ...

...Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II, del artículo 123.

En cuanto a los servicios públicos, sólo podrán ser obligatorios, en los términos que establezcan las leyes respectivas, el de las armas y el de los jurados, así como el desempeño de cargos con cejiles y los de elección popular, directa o indirecta, Las funciones electorales y censales tendrán carácter obligatorio y gratuito. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y retribuidos en los términos de la ley, y con las excepciones que ésta señale...

Además, la garantía contiene una salvedad en el ejercicio de profesiones, así como el reconocimiento a la autoridad estatal para reglamentarlas:

...La ley determinará en cada estado, cuales son las profesiones - que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo, y las autoridades que han de expedirlo...

La garantía de libertad de trabajo, fue concebida para asegurar a los gobernados la libre elección y desarrollo de la actividad que les plugiere, sin cortapisa alguna.

Sin embargo, se omitió transcribir en la Constitución las limitaciones - a la garantía, necesarias para la consecución de ciertas labores de "interés-común", -por llamarles lo mas adecuadamente posible-; es decir, de especial importancia para el estado y la sociedad.

A fin de corroborar nuestras aserciones, y para un mayor dilucidamiento del problema, es menester analizar el origen y la "Ratio Legis" de la garantía, así como la opinión de los congresistas que la incorporaron a la Constitución, como fuente inmejorable para denotar el significado y alcance de la garantía, pues "ejus est lege interpretare cujus est condere", -interpreta - la ley el que la hizo-.

## 2.- CONTEXTO Y RETROSPECTIVA HISTORICA.

En esencia, y medularmente, la garantía de libertad de ocupación, quedó-plasmada desde la Constitución de 1857, -en sus artículos 4 y 5-, preceptos en los que se consagró la garantía, con algunas adiciones, hasta su reforma - en el sexenio del presidente Echeverría para unirla en un sólo precepto: El - actual artículo 5ª constitucional.

Los artículos 4ª y 5ª de la Constitución de 1857 señalaban:

ARTICULO 4.- Todo hombre es libre para abrazar la profesión, industria o trabajo que le acomode, siendo útil y honesto, y para aprovecharse de sus productos. Ni uno ni otro se le podrá impedir sino por sentencia judicial cuando ataque los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando ofenda los de la sociedad.

ARTICULO 5.- Nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales, sin la justa retribución, y sin su pleno consentimiento.

Se desprende de su lectura, que el constituyente recalcó que el desarrollo y los réditos o productos de cualquier actividad, podrian restringirse si las mismas eran ilícitas, o bien, mediante una sentencia judicial o resolución administrativa en términos de la ley.

Asimismo, determinó necesarias forzosamente, la retribución y el consentimiento para el desempeño de cualquier labor.

Sin embargo, nunca hizo intellegible qué debía entenderse por "honesto", "útil", o "lícito", y, -lo más grave-, soslayó algunos problemas que derivaron del artículo 5<sup>a</sup>. (1)

En efecto, el Constituyente no hizo distinción alguna entre labores y actividades de índole "privada", o "pública", o de "servicio público", salvedad que, en términos generales, perdura hasta hoy, y que, da origen a algunas polémicas sobre la constitucionalidad de normas tributarias, como veremos.

---

1 A falta de una definición del término, en la propia Constitución, resulta válido aplicar supletoriamente el artículo 1830 del Código Civil del Distrito Federal, que establece:

Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres.

En la sesión de 21 de Julio de 1856, el Congreso Constituyente aprobó, -- por escasisimo margen, -43 contra 37-, el artículo 5<sup>a</sup> constitucional, haciendo caso omiso de un grupo de diputados, --de los que sobresalian Barrera y -- Ruiz-, que mencionaban la necesidad de expresar en el texto del Acta Constitutiva, el que la "Libertad de trabajo" no podía ser la misma entre los servicios "personales" y los de "necesidad pública", ya que, en estos últimos, el interés social hacía necesaria la coacción forzosa para su cumplimiento, sin atender a la justa retribución o a su consentimiento.

La mayoría congressista, rechazó el razonable alegato de la minoría, aduciendo simplemente que el servicio público podía ser omitido voluntariamente por los particulares; subsanándose el problema, imponiendo las contribuciones necesarias para sufragar y realizar el servicio público. (2)

---

2 Al respecto, el Diario de Debates, transcribe las objeciones de la minoría:

El Señor Barrera dice que no se trata de exigir el cumplimiento de un contrato, o se trata de compeler por la fuerza al trabajo, y que la comisión no establece entre estos dos casos las distinciones debidas. Tampoco se distingue entre el servicio personal y el servicio público. concluye proponiendo como una nueva redacción que no habrá coacción corporal para obligar al cumplimiento de contratos de los que resulta la obligación de prestar servicios personales.

El señor Ruiz, cree que proposiciones tan absurdas como las que, en sus dos diferentes redacciones ha tenido el artículo, asentando que no puede haber servicios personales sin retribución, se presta a que se crea, por regla general, estén comprendidos los trabajos de utilidad pública que se exigen a los pueblos, como poner una estacada cuando se desborda un

En las siguientes reformas realizadas al artículo del que ahora se trata, se comprendió que algunas actividades, por su naturaleza, no podían supeditarse al consentimiento y retribución para su realización, por lo que, de manera limitativa, se establecieron las excepciones a la garantía, señalándose como obligatorios, entre otros, y en términos de ley, los servicios de armas, los jurados, los cargos concejiles, los de elección popular, de funciones electorales, y los servicios profesionales de índole social. (3)

---

río, etc.; y teme también, que se crea que el artículo alcanza a las cargas concejiles del regidor, síndico, etc. Si hasta allá llegan las ideas de la comisión, es menester pensar en las consecuencias que esto tendrá en el orden administrativo municipal, y recordar la escasez de fondos que sufren los municipios.

La opinión de la mayoría era la siguiente:

El señor Guzmán, diciendo que no son nuevas estas objeciones, espere que no se extrañe que su respuesta sea también una repetición. La comisión no habla de deberes para con la Patria, se ocupa sólo de las ocupaciones de persona a persona, y no de las que se tienen con la sociedad.

En los casos de servicios al público, se ve que los ciudadanos las prestan voluntariamente, y, cuando se trata de poner estacadas u otros trabajos de esa naturaleza, es claro que el que no quiere -- trabajar está en su derecho; que la autoridad lo que puede hacer -- es ordenar que los ciudadanos contribuyan pecunariamente a estos -- objetos, como todos los que son de utilidad pública. (VARIOS: Los Derechos del Pueblo Mexicano; México a través de sus Constituciones. Talleres Gráficos de la Nación, México, 1967. T. III.p.415)

3 Las adiciones fueron realizadas en 1898, 1917 y 1942.

### 3.- CONSIDERACION PERSONAL.

Consideramos un desacierto el enumerar, de manera restrictiva y limitativa, las excepciones a la libertad de trabajo con consentimiento y retribución, ya que existen otros casos, previstos en leyes secundarias, donde se prevé la obligatoriedad de prestar ciertos servicios sin consentimiento ni remuneración, y que, por lo expuesto, deben tildarse como inconstitucionales al no estar previstas como excepción en el citado artículo quinto. (4)

---

#### 4 A manera de ejemplo, podemos citar los siguientes casos:

- A) El artículo 27 del Código Sanitario hoy derogado, señala la facultad del Secretario de Salud para obligar a particulares a participar en acciones donde peligrara la salud pública.
- B) el artículo 44 de la Ley General de Salud, establece la obligación, de los establecimientos particulares que presten servicios de salud, de prestar sus servicios a personas de escasos recursos gratuitamente, de conformidad al reglamento.
- C) El artículo 184, fracción I, concede la acción extraordinaria al Secretario de Salud para que, en el caso de epidemia o emergencias graves, integre brigadas especiales con la participación de particulares.
- D) El artículo 43 de la Ley Federal Forestal señala, expresamente, que en caso de incendio de la vegetación forestal, todas las autoridades civiles y militares, así como las organizaciones oficiales y particulares, y en general, todos los habitantes físicamente aptos, están obligados a prestar su cooperación, con los elementos adecuados de que dispongan, para extinguirlos.

Teniendo presente lo expuesto, resaltan ahora diversas controversias -- entre los doctrinarios y publicistas del derecho tributario, sobre el respeto y aplicación de la garantía de libre ocupación en diversas leyes fiscales.

#### 4.- CONTRIBUCIONES QUE IMPIDEN EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD.

La primera de ellas, es plantear la constitucionalidad de normas fisca-- les cuya carga tributaria es más onerosa en determinadas contribuciones, y -- mucho más benigna para otras ramas de ocupación, (5) lo que trae, en consecuen-- cia, la imposibilidad de dedicarse a realizar las actividades que soportan un alto gravamen fiscal. (6)

---

5 Baste recordar las distintas tasas, para distintas actividades que maneja toda la legislación fiscal: Tasas del 0%, 5%, 15% o 20%, -- o bien, ninguna-, en el caso del I.V.A. En la Ley del Impuesto so-- bre la Renta, se gravan de manera distinta los actos civiles de los mercantiles, el tipo de residencia, la clase de ingreso que perciba el contribuyente, las actividades que tienen régimen especial de -- tributación, etc. Asimismo, las tasas por impuestos a la importa-- ción difieren según se trate del artículo a importar.

6 Así por ejemplo, se ha considerado que los artículos 24, fracción -- VII; 136, fracción XIX, 115-B, fracción III y 115-C de la ley del -- Impuesto sobre la Renta en vigor, son inconstitucionales, pues impi-- den la deducibilidad de los comprobantes expedidos por los llamados "contribuyentes menores" por tan sólo desglosar el I.V.A. por limi-- tar, en la práctica, el comercio en perjuicio del causante. (Cfr. -- AGUSTIN RODALL OSEGURA: Inconstitucionalidades y contradicciones de las reformas fiscales en materia federal vigentes a partir de enero de 1986. Ed. Pac. 1ª Ed., México, 1986, p.47)

Sin embargo, el problema enunciado atañe más a una posible violación al artículo 31, fracción IV constitucional, que a una transgresión a la libertad de trabajo, ya que la existencia de una contribución ruinoso para el ejercicio de una actividad, o bien, el destino de contribuciones dirigidos a desalentar una rama económica, y no cubrir el gasto público, -o redistribuir la riqueza entre los ciudadanos-, infringen directamente los principios de proporcionalidad y equidad, así como el destino al gasto público de las contribuciones, por lo que el -problema será estudiado en el capítulo correspondiente a ese precepto constitucional. (7)

5.- CONTRIBUCIONES QUE IMPONEN LABORES SIN CONSENTIMIENTO NI REMUNERACION.

Más interesante es plantear la constitucionalidad de normas tributarias que imponen obligaciones de hacer a sujetos pasivos y que afectan económica-

---

7 Todos los doctrinarios del derecho fiscal en México, que se han referido a este problema, coinciden básicamente en atribuirlo como una transgresión a las garantías del Artículo 31, fracción IV, constitucional. (v.g. los Licenciados Hugo B. Margáin, Sergio González de la Garza, Ernesto Flores Zavaia). Algunos incluso agregan otras interesantes observaciones. Una de ellas es considerar que las onerosas --tasas tributarias resultan un incentivo a la realización de actividades ilícitas. Esta afirmación, -corroborada por millares de contribuyentes en la práctica-, se basa en los innumerables fraudes que sufre la hacienda pública. (Cfr. EDUARDO JOHNSON O. El contrasentido de los impuestos. Humanitas, Colegio Superior de Ciencias Jurídicas-ed. part. México, 1985)

mente a terceros, -que desde ese punto de vista son los verdaderos contribuyentes-, quienes deben soportar actos que les afectan en su patrimonio o esfera jurídica, el ejemplo típico es la figura de la "retención" en el Derecho fiscal. (8)

5.a.- De esta suerte, el sujeto pasivo de la obligación, -económicamente a cargo de terceros-, realiza labores de cálculo, recaudación y entero, de cantidades que entrega al Fisco, e implican la realización de trabajos personales sin su justa retribución y sin su consentimiento, lo que implica conculcar la garantía contenida en el tercer párrafo del artículo 5ª constitucio--

---

8 Es lamentable encontrar que no existe en el Código Fiscal una definición de la retención. Del análisis de muy diversos preceptos, (Art. 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, artículo 24, fracción V; 72, - fracción V; 80; 69; 103; 123; fracción II; 126; 130; 135; 144 y demás relativos de la misma ley; 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre producción y servicios; 30 de la Ley del Seguro social, etc. etc.), puede deducirse que la retención es la obligación del sujeto pasivo de la Obligación Tributaria, de sustraer, al pago realizado a un tercero, (el contribuyente desde el punto de vista económico), una cantidad determinada como contribución, para enterarla al sujeto activo. (El fisco). La falta de cumplimiento de la obligación, conllevará a considerar al sujeto pasivo como deudor solidario con el contribuyente que sufre la exacción.

Para Augusto Fantozzi, los retenedores son sujetos implicados a los cuales la ley fiscal les atribuye una serie de obligaciones, en virtud de su intervención en el hecho generador, siendo la principal, la de encontrarse en una posición deudora, sin que voluntariamente hayan aceptado ese compromiso. (Cfr. AUGUSTO FANTOZZI. La Solidariedad nel Diritto Tributario. UTET; Madrid, 1ª Ed. 1968. p.p. 11-17)

Para Adolfo Carretero Pérez, los retenedores son sujetos de obligaciones fiscales, en los que su naturaleza se identifica con el sujeto pasivo principal, por lo que se les puede llamar segundos contribuyentes. (Cfr. ADOLFO CARRETERO PEREZ. Derecho Tributario. Santillana del Mar, España - Ed. Escuela de inspección tributaria. M.de Hacienda. 1968. p.p. 429-430).

nal. (9)

5.b.- En contra de este criterio, la mayor parte de la Doctrina Mexicana, -- (10) y la jurisprudencia firme y definida de la Suprema corte de Justicia, -- han confirmado la constitucionalidad de la retención fiscal, ya que, en última instancia, el fundamento de la misma se deriva del artículo 31, fracción IV de la Constitución:

El estado moderno requiere ineludiblemente del retenedor por que sin él no se podría gravar a un sinnúmero de causantes, y menos controlarlos... Todo esto se traduce en el sentido de que se requiere, en la práctica, del auxilio de personas que pueden hacer cumplir estas obligaciones; de donde se concluye que la obligación del retenedor efectivamente se encuentra implícita en el artículo 31, fracción IV Constitucional... Por tanto, el retenedor, por su posición en el fenómeno económico que genera el tributo, debe cumplir con esta función de convertirse en contribuyente -- por mandamiento de la Ley, sin que perciba por este servicio una remuneración de parte del fisco, pues dicha labor forma parte de las obligaciones del fisco. (11)

- 
- 9 Un defensor de este criterio, es el Jurista Margáin Manatou, quien señala que en la retención, se impone a un tercero, sin consentimiento ni retribución alguna la labor de auxiliar al fisco en el control de determinados tributos; labor que si no se desarrolla correctamente, y dentro del término que la ley señala, originará que éste sancione severamente a -- aquél. Así, considera que hay una omisión en la Constitución, pues la -- misma debería consignar como salvedad las obligaciones que deriven de -- los ordenamientos jurídicos Tributarios, por lo que dichas obligaciones, en tanto no se reforme la Constitución, pueden considerarse inconstitucionales. (Cfr. EMILIO MARGAIN MANATOU. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 7ª Ed. UASLP, México, 1983. p.p. 201-202)
- 10 conforme a la opinión de Juristas como Javier Moreno Padilla, Gregorio -- Sánchez León, Sergio de la Garza y Rogelio Martínez Vera.
- 11 JAVIER MORENO PADILLA. Implicaciones tributarias de las aportaciones al Seguro Social. 1ª Ed. C.E.J. del T.F.F. Vol. IV. México 1984. p.78.

El obligado a retener, o a comprobar el pago del impuesto, adquiere responsabilidad solidaria con el contribuyente, por virtud de ese pago, por ser uno de los presupuestos fundamentales de la situación legal generadora del impuesto, y con ello no realiza una actividad ajena y gratuita que conculca el artículo 5º de la constitución, -- sino que satisface y cumple la obligación que tiene, de que nadie evada el pago de un impuesto, en correspondencia a la prescripción-categorica instituida en la fracción IV del mismo artículo 31 constitucional. (12)

5.c.- Nuestro muy personal criterio coincide sustancialmente con el anteriormente expuesto, esgrimido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y los doctrinarios que le apoyan. Creemos que el origen de la controversia estriba en suponer que la obligación Tributaria consiste únicamente en el pago de una prestación al fisco, --una obligación de dar--, y así, --sólo así--, de acuerdo a este punto de vista, un retenedor sería simplemente un tercero ajeno a la obligación, constreñido, sin su consentimiento y sin remuneración, por la ley, a realizar actos de control, presupuesto y erogación de cantidades que no le pertenecen.

Pero la complejidad de toda obligación tributaria no se basa, ni se extingue, con el simple pago, sino se funda en un cúmulo de actos de hacer, --dar-, no hacer o permitir, basado en el artículo 31, fracción IV constitucional. Así

---

12 Informe a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1969, Sala Auxiliar, p.p. 44-45, y citado por SERGIO F. DE LA GARZA, Derecho Financiero Mexicano, 12ª Ed., Porrúa, México, 1983. p.279.

el retenedor, si bien desde el punto de vista económico no es el contribuyente, dado que en él no incide la carga tributaria de la contribución, sí es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, --el verdadero contribuyente desde el punto de vista estrictamente jurídico--, y como tal, está constreñido a --realizar actos de hacer y de dar, ante el sujeto de la relación: El fisco. -- (13)

Ahora bien si la ley secundaria establece obligaciones a cargo de los --ciudadanos, que no tienen como objeto el contribuir al gasto público, en los términos del artículo 31, fracción IV, y que no se fundan en alguna de las excepciones que señala el artículo 5 constitucional, es evidente la transgre--sión a la garantía. (14)

---

13 Existen, sin embargo, múltiples obligaciones de esta índole, que difieren totalmente de la retención, y que entrañan obligaciones fiscales de hacer a cargo de diversos individuos. Por ejemplo, el artículo 45 del Código --Fiscal Federal, en su segundo párrafo, señala:

- Cuando los visitados (en una visita domiciliaria practicada por la autoridad fiscal), llevan su contabilidad o parte de ella en sistema de registro electrónico, deberán poner a disposición de los visitadores, el equipo de cómputo y sus operadores, para --que los auxilien en el desarrollo de la visita".

Obviamente, aplicamos nuestro criterio ya expuesto, a este tipo de normas tributarias.

14 Véanse los ejemplos enunciativos señalados en la nota al pie de la página 28 de esta labor.

Así las cosas, una actividad realizada por el gobernado, forzado por una ley secundaria sin su consentimiento o remuneración, es conocida en el Derecho administrativo como requisa, (15) la que, obviamente, si carece de fundamento en el Acta Constitutiva Federal, -debe reputarse inconstitucional-, y que, per se, no pueden equipararse a una contribución.

Estimamos que, cuando el 21 de Julio de 1856, el Congreso constituyente aprobó el artículo 5º constitucional, sin atender a las objeciones de la minoría, privó al estado de una norma supra-ordinante para la requisa de ciertas actividades, pero no de un fundamento para imponer contribuciones.

#### 6.- CONSTITUCIONALIDAD DE LOS GRAVAMENES AL PRODUCTO DEL TRABAJO.

También se ha llegado a afirmar, -por lo que parece, sólo por algunos quejosos en la vía de amparo-, que determinadas contribuciones pueden encontrarse viciadas de inconstitucionalidad.

---

15 La requisaición, es una operación unilateral de gestión pública, por la cual la administración exige de una persona, sea la prestación de la actividad, sea la provisión de objetos mobiliarios, sea el abandono temporal de goce de un inmueble o de empresas, para hacer, con un fin determinado, un uso conforme al interés general...

DUEZ ET DEBAIRE: *Traité de Droit Administratif*, Dalloz, París, p. 845. - citado por A. SERRA ROJAS: *Derecho Administrativo*. 7ª Ed., Porrúa, México, 1976, p. 258.

por violentar la libertad de trabajo, ya que el gravar a una actividad, priva el producto del trabajo sin mediar resolución judicial.

Nos parece tan falta de juridicidad y lógica esta afirmación, que incluso desconocemos a publicista alguno, en el foro mexicano, que la sustente.

En efecto, de estimarse procedente, entonces cabría la posibilidad, a -- todas luces aberrante, de estimar inconstitucional cualquier contribución sin estimar su naturaleza, ya que, desde un amplio punto de vista, cualquier taxa dición sobre alguna actividad, es realizada, en última instancia, al trabajo -- mismo, ya que, --conforme a un principio económico universal--, "toda riqueza -- se genera con trabajo".

Por ello, nos parece apropiado calificar el criterio al que se alude como infundado, ya que ese punto de vista haría prácticamente inválidos los artículos 31, fracción IV; 73, Fracción VII; 74, fracción IV; 123, y demás preceptos relativos de la constitución, ya que, entonces, prácticamente el estado carece ría de potestad tributaria para imponer contribuciones, (16) y sin poderse in-

---

16 Algunas veces se ha pretendido que la obligación de retención o recaudación que establecen algunas leyes a cargo de sujetos pasivos por adeudo -- ajeno es violatorio del artículo 5º constitucional. La Suprema Corte de -- Justicia ha sostenido que "el obligado a retener o a comprobar el pago -- del impuesto, adquiere responsabilidad solidaria con el causante."

terpretar armónicamente los preceptos citados de la Constitución. Doctrina y jurisprudencia están de acuerdo con nuestra opinión.

**7.- LAS PROFESIONES EN EL AMBITO FISCAL.**

En otro orden de ideas, el artículo 5º constitucional, dispone que sólo - la ley estatal puede determinar en cada estado las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones para obtenerlo y las autoridades encargadas de expedirlo.

Relacionándolo con la libertad de ocupación, del mismo precepto constitucional, resulta entonces que en algunas normas fiscales se infringe la garantía citada.

7.a.- Un ejemplo importante lo hallamos en el artículo 52, fracción I del Código Fiscal de la Federación:

Los hechos afirmados por los contadores públicos sobre los estados financieros... se presumirán ciertos, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este requisito lo podrán obtener únicamente personas de nacionalidad mexicana que tengan -- título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

Obviamente, la necesidad de ser mexicano, además de tener la calidad de contador público, colegiado y registrado en la Secretaría de Educación Pública,

-autoridad federal-, negando la validez suficiente, al simple título expedido por la autoridad estatal para obtener el reconocimiento a la elaboración de - Estados Financieros. (17)

---

17 Doctrinarios y jurisprudencia también están de acuerdo en tildar este tipo de preceptos como inconstitucionales:

La fracción I del Artículo 52 del nuevo Código Fiscal de la Federación, viola, en perjuicio del contador público extranjero que estudia y se titula en México, la garantía que contiene el precepto constitucional que se comenta, ya que el artículo 5A establece la garantía de que todo individuo puede dedicarse a la actividad que mejor le plazca, siendo lícita. Confirma lo expuesto, el artículo 133 de la Constitución al decirnos que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga la Constitución. (EMILIO MARGAIN MANAUTOU, op. cit. -- p.84)

PREFESIONISTAS EXTRANJEROS. INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 15, 18 y 20 DE LA LEY REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 4 Y 5 CONSTITUCIONALES, RELATIVA A LAS PROFESIONES EN EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES. Dichos principios son contrarios a los principios establecidos en la Ley Suprema, en virtud de -- que el citado artículo 15 establece una prohibición a los extranjeros para ejercer en el Distrito Federal las profesiones que reglamenta la ley, y sólo temporalmente su les autoriza para realizar ciertas actividades, por lo que se violan los derechos fundamentales en el título I de la Constitución, que se refiere a las garantías individuales, entre las que se encuentra que a ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode -- siendo lícito. Resulta evidente que no puede impedirse a los propios extranjeros, en forma absoluta, el ejercicio de las -- profesiones, y si bien el segundo párrafo del artículo 4 constitucional, (hoy 5) establece que la ley determinará en cada estado las condiciones para cada título, esta reglamentación -- no puede implicar una prohibición terminante... (Jurisprudencia No. 969 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, citado por S. CASTRO ZAVALETA: 55 años de Jurisprudencia Mexicana. T.V. 1ª Ed. Cárdenas Ed. México, 1975. p. 583).

7.b.- Este tipo de inconstitucionalidad, planteándose con otro punto de vista, controvierte la validez por la que una ley federal, -como es el respectivo Código Fiscal-, señale las profesiones que necesiten título para su ejercicio, -y no las autoridades estatales como lo señala la propia Constitución. Tal es el caso de la necesidad de ser contador público para emitir dictámenes; o bien, la de ser licenciado en derecho para oír y recibir notificaciones en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación. (18)

7.c.- Consideramos, conforme al razonamiento expuesto, inconstitucionales los preceptos aludidos del Código Fiscal de la Federación, ya que, -se insiste-, -únicamente las Leyes Estatales pueden reglamentar el ejercicio de una profesión. (19)

---

18 Concretamente, el artículo 200 del Código Fiscal Federal señala que sólo los licenciados en derecho podrán oír y recibir notificaciones en los juicios contencioso-administrativos.

19 Corroboran nuestro criterio la siguiente tésis jurisprudencial:

PROFESIONES.REGLAMENTACION DE LAS.- La reglamentación del artículo 4 constitucional, (Hoy 5), sólo puede hacerse por los congresos locales, y por el H. Congreso de la Unión, tratándose -- del Distrito Federal, y las cortapisas que impongan, sin fundamento en ley alguna, para el libre ejercicio de profesiones, -- importan una violación constitucional.

(S. CASTRO ZAVALA. op. cit. T. II, p. 944).

C A P I T U L O    I I I

EL ARTICULO 8° DE LA CONSTITUCION  
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

EL ARTICULO 84 DE LA CONSTITUCION  
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

S U M A R I O.

1.- Texto Constitucional. 2.- Interpretación histórica, doctrinal- y jurisprudencial.- Consideración personal. 3.- análisis sobre la - negativa ficta fiscal y su constitucionalidad. --consultas fiscales específicas y genéricas. --Consideraciones personales.

1.- TEXTO CONSTITUCIONAL.

El precepto constitucional, establece lo siguiente:

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

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

2.- INTERPRETACION HISTORICA, DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL.

El último párrafo, que es el que atañe a nuestra labor, permanezca inalterable desde la Constitución de 1857, a excepción de la locución "en breve término", que fué añadida por el Constituyente de 1917. (1)

Es interesante hacer notar que, durante la polémica del Constituyente de 1917 que originó la adición, no se quiso establecer el término o plazo para - obligar a la autoridad a contestar toda petición, ya que la misma variaría te niendo en cuenta la importancia del planteamiento, la extensión de la respues ta, y el personal disponible para realizarla.

La doctrina Mexicana, está de acuerdo en considerarla como una garantía- de libertad, (2) que tiene como finalidad, asegurar un proveído concreto so- bre lo que se pide.(3)

- 
- 1 El párrafo relativo de la Constitución de 1857, señalaba lo siguiente: -  
Es inviolable el derecho de petición ejercido por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo pueden ejercitarlo los ciudadanos de la República. A toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autori- dad a quien se haya dirigido, y ésta tiene la obligació- de hacer conocer el resultado al peticionario.
- 2.- Así los juristas Ignacio Burgoa, Juventino V. Castro, y Sergio F. de la - Garza, entre otros, citan al derecho de petición como una garantía - - - "de libertad".
- 3.- Si algún paralelismo podemos hacer en relación con el derecho de petición, éste debemos fincarlo en relación con la acción procesal, que permite ha- cer un llamado a la jurisdicción respecto a los derechos accionables, y - que conforma la institución del proceso... El derecho de petición es el género, y la acción procesal ante los tribu- nales, una especie de aquel derecho... El derecho de petición es un dere- cho abstracto, y no un derecho a tener una resolución justa y fundada.  
(JUVENTINO V. CASTRO. Op. Cit. p. 68)

La autoridad gobernante, -de cualquier índole-. está obligada, por virtud del derecho comentado del gobernado, a contestar por escrito cualquier -- promoción que se le presente, -sea una solicitud, instancia, recurso, acción, etc.-, sin que por ello, por supuesto, deba entenderse que la autoridad deba resolver en determinado sentido.

Podemos entonces señalar, que por virtud de la garantía, son obligaciones de la autoridad:

1.- Recibir cualquier escrito que se le dirija. Para constatarlo, la autoridad debe dar constancia al peticionario de haberla recibido. -El método más común es el sello de la oficialía de partes respectiva-.

2.- Contestar cada una de las peticiones o solicitudes que le realicen los gobernados. La autoridad podrá negarse a acceder a lo solicitado, pero deberá responder específicamente al escrito que se le haya presentado. La autoridad está obligada a contestar.-No tanto a resolver de alguna forma determinada, ya que esto último es una obligación que más bien le imponen los artículos 14 y 16 de la Constitución.-

3.- Notificar la resolución o contestación recaída al proveído, al gobernado. Deberá hacerlo personalmente, y ante la imposibilidad justificada de hacerlo - así, -dada la ausencia del interesado-, deberá realizar la diligencia con las formalidades que para ese efecto establece la legislación procesal común.

4.- Realizar la notificación aludida en el punto anterior, en breve término. - Al respecto, si bien el Constituyente de 1917 no quiso señalar un plazo límite para hacerlo, por considerar que el lapso podría variar, dependiendo de la capacidad de la propia autoridad para hacerlo, -y la extensión de la petición- la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia señaló:

PETICION. DERECHO DE. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD COMUNICAR AL INTERESADO, EN BREVE TERMINO, TANTO LA RESOLUCION DEFINITIVA, COMO, EN SU CASO, LOS TRAMITES RELATIVOS A SU PETICION.-Las garantías - del artículo 8º Constitucional, tienden a asegurar a un proveedor de bre lo que se pide; impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo, también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario. Se viola la garantía que consagra el artículo 8º constitucional, cuando no se comunica por escrito algún acuerdo recaído a la solicitud; y la sola negativa de los actos - reclamados por la autoridad responsable, tratándose de la violación al artículo 8º constitucional, fundada en que se dió respuesta a la solicitud formulada por el gobernado, no es bastante para tenerla por no cierta, en virtud de que, dada la naturaleza propia de los actos reclamados, habiendo reconocido la autoridad que se le formuló la solicitud por escrito, correspondía a la propia autoridad demostrar el hecho positivo de que sí hubo la resolución respectiva, y que se hizo del conocimiento del peticionario. Por último, el Artículo 8º constitucional, se refiere no sólo al derecho de los gobernados para que se les haga conocer la resolución definitiva que pone fin a su petición, sino también a los trámites que se vayan cumpliendo en los casos en que la ley requiera la sustentación de un procedimiento, imponiendo la obligación a las autoridades, la obligación de hacer saber en breve término a los interesados, todos y cada uno de los trámites relativos a sus peticiones. (3)

- 
- 3 A.R. 61/85. Margarito Berelleza González y otros. Poblado "Ruben Jaramillo", municipio de Cajeme, Edo. de Sonora. 6 de Noviembre de 1985. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez, Secretario: Arturo Lazalde Montoya.

PETICION, DERECHO DE.- Atento a lo dispuesto por el artículo 8º de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso, y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional. (4)

De los criterios jurisprudenciales expuestos, se deduce la obligación de la autoridad, de notificar cada uno de los acuerdos recaídos a la solicitud, y, además, tener que hacer del conocimiento del peticionario cada acuerdo, en un plazo máximo de 4 meses.

Evitando desplayarnos más sobre la exposición de la garantía y su trascendencia en áreas ajenas a nuestros fines, basta entonces señalar que, conforme a los cuatro puntos expuestos, la garantía consiste, en síntesis, en la obligación de la autoridad, -sea cual fuere su ámbito de poder-, de recibir -cualquier escrito que se le entregue, teniendo, -además-, la obligación de contestarlo textualmente en breve término, notificándolo al interesado que realizó la solicitud.

### 3.- LA NEGATIVA FICTA FISCAL Y SU CONSTITUCIONALIDAD.

La aplicación y respeto de la garantía en el ámbito fiscal, tiene diversas acepciones de nuestro interés.

---

4 Tomo XLIX-González Daniel, p. 40; tomo L, Vico López Manuel, p. 716. Solares María, p. 729. La Impulsora, S.A. p. 1173. Blanes López Antonio p. 2009, Jurisprud. 188 5º Ep. p. 226. s.l. 2º Vol. 2º Sala.

El primero de ellos, es la conocida por la Doctrina Fiscal, como "negativa ficta", establecida en los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación.

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales, deberían ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. (5)

La autoridad deberá dictar resolución y notificarle en un término que no excederá cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. (6)

El legislador ordinario, seguramente influido por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, estableció un término de cuatro meses para que la autoridad fiscal contestara y notificara la resolución de un recurso, o una petición. Sin embargo, estableció que la falta de contestación confirmaría el acto impugnado, -negativa ficta-, misma que entonces sería susceptible de controvertirse en otra instancia, -v.gr. la demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación-, o bien, de resolverse posteriormente, esperando, el interesado, el momento en que se le notifique.

---

5 Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

6 Artículo 131 del Código Fiscal de la Federación.

¿ Conculcan la garantía de petición los artículos transcritos del Código Fiscal de la Federación?.

Nuestro parecer es que los artículos deterioran el contenido de la garantía constitucional de petición, ya que en su contenido, resalta que la autoridad no se obliga, ni a contestar por escrito siquiera, alguna de las exposiciones que se incluyan en la petición, ni mucho menos a notificarlas al petionario; o bien, en el caso de que ésta se realizare, a elaborar la contestación en breve término. (7)

- 
- 7 La Doctrina Mexicana que atiene al problema, es unánime al aceptar su inconstitucionalidad, tal y como implícitamente lo aceptan juristas como Alfonso Cortina Gutiérrez, quien fuese Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación y Magistrado de la Suprema Corte de la Nación:

El silencio de la autoridad administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular, para considerar ficticamente la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el petionario puede optar por uno de estos dos caminos: o bien, promover juicio de garantías, para el efecto de -- que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, - o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido en la ley para el particular.

Ahora bien, si se acepta implícitamente la inconstitucionalidad del artículo, es por que sólo así la vía de amparo es procedente para obligar a la autoridad a resolver la petición planteada.

(ALFONSO CORTINA GUTIERREZ. Finanzas Públicas Mexicanas, curso de 1ª - Ed. Ed. Porrúa. México, 1983, p. 67)

La redacción de los preceptos citados, obliga al peticionario afectado - por la falta de contestación, a interponer el juicio de amparo respectivo, y - con ello, obliga a la autoridad fiscal, a dar respuesta por escrito a la solici- tación; o bien, a iniciar un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para que el asunto se someta a su jurisdicción para la resolución- del asunto, de fondo.

Otra salvedad que atañe al presente capítulo, aparece al escudriñar so- bro la constitucionalidad del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación - en vigor:

Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las con- sultas que, sobre situaciones reales y concretas, les hagan los in teresados individualmente; de su resolución favorable se derivan - derechos para el particular, en los casos en que la consulta se ha ya referido a circunstancias reales y concretas, y la resolución - se haya emitido por escrito por la autoridad competente para ello.

Resulta que, de acuerdo al precepto, la autoridad fiscal únicamente está constreñida a resolver peticiones que versen sobre supuestos fácticos especifi- cos planteados por el interesado.

Así, la autoridad únicamente responderá las solicitudes sobre supues- tos existentes, y no aquellas en donde la petición se refiera a supuestos gene rales en los que el solicitante no se halle inmiscuído, o manifieste no estar- lo,

Se colige, a nuestro parecer, que el precepto del código infringe la garantía de petición, pues, en efecto, no obliga a la autoridad fiscal a dar -- respuesta a cada una de las exposiciones o solicitudes que se le presenten, sino sólo aquellas en las que de facto se halle el contribuyente.

Es evidente, que la intención del legislador es de controlar o fiscalizar al propio solicitante con consultas específicas, aplicables a su situación particular, ya que, de esa manera, la resolución, si bien podría reconocerle, - derechos al peticionario, también podría imponerle obligaciones específicas.

Si el Código Fiscal permitiese que la autoridad estuviere constreñida - a responder cualquier petición, entonces podría ser consultada para la resolución de situaciones genéricas que podrían ser eventualmente utilizables para - el interesado, o incluso, a los contribuyentes en general, en total respeto a - la garantía que se comenta.

Es de nuestro parecer que, en este último caso, bien podría el peticionario, conocer el criterio de la autoridad hacendaria aplicable a situaciones - genéricas, lo que le llevaría, con mucha antelación, a conducir su planeación - fiscal, financiera o económica más conveniente, sabedor de antemano, del crite - rio que aplicará la autoridad, sin necesidad de arriesgarse, - como en una - consulta concreta-, a resoluciones desfavorables y gravosas, y a un litigio - eventual.

Lamentablemente, el legislador no siguió esta última posición, -que segu

ramente evitaría gran cantidad de controversias-, por lo que, conforme a -- nuestro parecer, la autoridad hacendaria sólo podrá ser obligada a contestar \_ peticiones genéricas mediante el juicio de amparo.

Añadimos que además, no debe confundirse esta garantía, con la de fundamentación y motivación, o la del debido proceso legal a las que nos referimos en el capítulo respectivo. La garantía de petición, -por llamarle de algún modo-, sólo obliga a la autoridad a proveer en referencia a cada solicitud, - pero no en determinado sentido, como se ha analizado, ni mucho menos fundando o motivando adecuadamente sus exposiciones.

Por último, no está de más referirnos a una situación careciente de juricidad, reticente, usual, en el foro fiscal mexicano: La negativa de algunas - autoridades fiscales a recibir escritos de los particulares, en tanto no se ad juntan los documentos que éstas estimen pertinentes.

C A P I T U L O    I V

ARTICULO 9º DE LA CONSTITUCION  
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

## CAPITULO IV.

### ARTICULO 9º DE LA CONSTITUCION

### POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

#### SUMARIO

- 1.- Texto Constitucional. 1.a.- Interpretación histórica, doctrinal y jurisprudencial. 1.b.- Interpretación y comentarios personales. -
- 2.- Interpretación "a contrario sensu". 2.a.- Asociación a las Cámaras de Comercio. 2.b.- La afiliación obligatoria al Instituto Mexicano del Seguro Social. 2.c.- La inscripción obligatoria al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los trabajadores. - - -
- 3.- Actos de la autoridad fiscal que transgreden la garantía.

#### 1.- TEXTO CONSTITUCIONAL.

El texto de la garantía de "Libre Asociación", -subrayando la parte que atañe a la presente labor-, es el siguiente:

No se podrá coartar el derecho de asociación o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada tiene el derecho a deliberar. No se considerará ilegal, y por lo tanto, no podrá ser disuelta, una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto a la autoridad, si no se profieren injurias contra ésta, ni se hiciera uso de violencias o amenazas para intimidarla ú obligarla a resolver en el sentido que se desee.

1.a.- La doctrina mexicana, está de acuerdo en señalar, que la garantía aludida asegura la libertad del hombre para reunirse o asociarse.

La libertad tutelada por este precepto, no es absoluta, y está sujeta a - determinadas restricciones, sin las cuales el ejercicio del derecho de reunión podría alterar el orden público.

El primer párrafo del artículo permaneció inalterable desde 1857, y el segundo, fué adicionado por la Constitución de 1917.

El Constituyente del 17, preocupóse únicamente del aspecto político de -- la libre reunión, columbrando apenas entre el derecho de asociación y el de -- reunión. (1)

En efecto, la libertad de asociación se refiere a un conglomerado de personas unidas, para la consecución de un fin determinado, de realización constante y permanente, a las que la ley les otorga las categorías de personas para efectos jurídicos.

La reunión se refiere a un conglomerado provisional, unido en la consecución de un fin determinado, realizado el cual, irremediabilmente se disuel-

---

1 De acuerdo al diario de debates del Congreso Constituyente del 22 de Diciembre de 1916, el C. Colunga señaló que el derecho de asociación, en estricto sentido, se encontraba garantizado, y podría ser defendido por la vía de amparo. No ocurría así con las reuniones, mismas que podrían ser disueltas por la autoridad con antelación a la interposición del amparo. Esta fué la única distinción pronunciada durante la asamblea. (Cfr. SECRETARIA DE GOBERNACION. Los derechos del Pueblo Mexicano. op. cit. V.11.p.262)

ve. (2)

2 Esta distinción es claramente percibida por los doctrinarios de las garantías individuales:

La libertad de reunión y asociación, (Artículo 9º constitucional) se refiere a dos especies de libertades: La de reunión y la de asociación. Por derecho de asociación, se entiende toda-potestad que tienen los individuos de unirse para constituir una entidad o persona moral.. La libertad de asociación, al ejercitarse, engendra las siguientes consecuencias: a) Creación de una entidad con personalidad y substancialidad jurídica propia y distinta a las que corresponden a cada uno de sus miembros individuales, y b) Persecución de fines u objetivos permanentes y constantes. Por el contrario, el derecho de reunión se revela bajo una forma diversa, cuando varias personas se reúnen, este acto no importa la producción de una entidad moral en los términos apuntados; simplemente se trata de una pluralidad de sujetos desde un punto de vista aritmético, la cual, por lo demás, tiene lugar en virtud de la realización de un fin determinado y concreto, verificado el cual, aquella deja de existir... El derecho público subjetivo de asociación, consagrado en el artículo 9º constitucional, es el fundamento de la creación de todas las personas morales privadas, llámense estas, asociaciones propiamente dichas, (previstas en el artículo 2670 del Código Civil), sociedades civiles, (ídem por el artículo 2688), sociedades mercantiles, (en los términos de la ley de la materia), sociedades cooperativas, etc. Todas estas entidades especiales, cuya existencia y fundamentos jurídicos arrancan del artículo 9 constitucional, se organizan y regulan por los ordenamientos correspondientes y que propiamente se ostentan como reglamentarios del precepto constitucional. También la libertad sindical encuentra su apoyo en el artículo 9 constitucional, a título de garantía individual, o sea, como derecho subjetivo público de obreros y patronos, oponible al Estado y a las Autoridades. (IGNACIO BURGQA. p. cit.p. 376-377)

En realidad, el asociarse y el reunirse, son actos que tienen similitud en cuanto a que se refieren ambos al propósito de dos o más personas de realizar un acto en común, o para obtener una finalidad que beneficie a los que intervienen en dicha asociación-reunión.

Concretizando, es la libertad de asociación la que interesa al presente- estudio. Doctrina y jurisprudencia la reconocen, en la actualidad, como el -- precepto jurídico supraordinante para el reconocimiento de entes corporativos con personalidad jurídica propia. (3)

Certeramente, el Licenciado Burgoa expresa, sobre la garantía in comen- do, que impone la obligación, a la autoridad, de no coartar la libertad de asociación. (4)

Las asociaciones a las que la ley les reconozca personalidad jurídica -- propia, tendrán los atributos inherentes respectivos. (5)

Así las cosas, la ley puede, válidamente, y respetando las garantías constitucionales, imponer restricciones y cortapisas a la capacidad de ejercicio- de las asociaciones, sin que por ello se restrinja la libertad que tratamos.

---

Pero debe precisarse que una asociación, es una entidad con personalidad propia, -distinta a la de sus miembros-, y que persigue fines permanentes. En cambio la reunión, esta refe- rida simplemente a una pluralidad de sujetos, que persiguen fines comunes transitorios, y que desaparece una vez alcan- zados los propósitos perseguidos, o cuando por cualquier -- circunstancia se aprecia que dichos propósitos no podrán ob- tenerse. (JUVENTINO V. CASTRO. Op. Cit. p. 86)

3 Cfr. IGNACIO BURGOA O. Op. Cit. p. 377.

4 Ibid., p. 378.

5 Ver el primer capítulo de la presente labor.

2.- INTERPRETACION A "CONTRARIO SENSU".

A "Contrario sensu", la libertad de asociación debe ser entendida, como - la prohibición, para la ley o autoridad, de obligar a un sujeto a asociarse, - aunque de manera expresa no lo señale así la garantía comentada. (6)

A nuestro parecer, sería aberrante permitir la libertad de asociación, y admitir, al unísono, la factibilidad de constreñir a un sujeto a asociarse. -- Por ello, si nos parece lícito afirmar que la garantía tutela una libertad de asociación, y como tal, no admite la posibilidad de que exista obligación alguna para colegiar o asociar a una persona.

Empero, parece ser que la jurisprudencia continua de nuestro Poder Judicial, si bien acepta que la garantía prohíba que se constriña a un sujeto a la asociación, -interpretando el texto constitucional a "contrario sensu"-, establece y además, que la prohibición debe ser expresa y directa para que se entienda conculcada la garantía constitucional.

---

6 Si bien la disposición constitucional en estudio permite una amplia libertad de asociación y de reunión, no agrega una hipótesis inversa, o sea, -- la prohibición de imponer como obligatoria una asociación o reunión.

Si existe un precepto legal que conceda ciertos derechos o prerrogativas únicamente a determinadas asociaciones o a sus miembros, no se entenderá infringida la garantía, pues no se obliga directamente a los individuos a asociarse, ya que pueden rehusarse a ello.

ASOCIACION. DERECHO DE. NO SE VIOLA CUANDO LA LEY OTORGA UN SUBSIDIO DEL 50% A LOS CAUSANTES DEL IMPUESTO SI PERTENECEN A UNA ASOCIACION, Y NO SE OTORGA A QUIENES NO SEAN MIEMBROS DE LA MISMA. -- TAMPOCO CONSTITUYE UNA SANCION POR PAGAR EL DOBLE DEL IMPUESTO. -- (ARTICULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE MICHOACAN PARA 1965).-- No se transgrede la garantía de libertad de asociación, en el artículo 14, parte final, de la Ley de Ingresos del Estado de Michoacán para 1965, en el cual se establece un subsidio del 50% de la cuota señalada por cabeza de ganado en favor del causante -- cuando pertenezca a alguna unión ganadera del estado, sino simplemente la ley otorga un subsidio a los causantes, pues el precepto no obliga a los causantes a pertenecer a alguna unión ganadera del estado, lo que no constituye obligación de asociarse, ni, en consecuencia, violación al artículo 9º de la Constitución Federal. No es verdad, tampoco, que por el hecho de no asociarse se le imponga al quejoso una sanción del doble pago del impuesto, sino que simplemente no se le otorga el subsidio del 50% establecido en el artículo 14 impugnado, que consagra un derecho y no una obligación.(7)

Conforme al criterio anterior, sostenido por la práctica y la legislación fiscal vigente, sólo es inconstitucional la obligación expresa que impida la existencia de una asociación lícita, la disuelva, u obligue a un sujeto a pertenecer a ella.

De esta manera, si el artículo 52, fracción 1 del Código Fiscal, obliga a los contadores públicos a la colegiación de una agrupación reconocida por -- la Secretaría de Educación Pública, para poder obtener autorización para dictaminar estados financieros, no se estimará infringida la garantía, ya que no constriñe al auditor a la colegiación, sino que únicamente condiciona el derecho a dictaminar.

Si la Ley del Impuesto sobre la Renta grava en su título II, de una manera a las sociedades mercantiles con fines lucrativos, y lo hace en forma distinta con las sociedades civiles con fines no lucrativos, --del título III de la ley--, no se estará infringiendo la garantía, por los mismos motivos ya expuestos, pues no se constriñe a nadie a asociarse de alguna manera.

2.a.- Empero, existen algunos ordenamientos de índole fiscal, donde la obligatoriedad a la afiliación sí es manifiesta, y por ende, deben reputarse inconstitucionales.

Un primer ejemplo lo constituyen las cuotas y la afiliación misma de los contribuyentes a las cámaras de comercio e industria. Dada su naturaleza, --en realidad ajena al derecho fiscal--, no es dable examinarlas en el presente ensayo. Sin embargo, dado que algunos tratadistas consideran que la afiliación a -- las mismas da origen a contribuciones "para-fiscales" haremos breves consideraciones al respecto, tanto en el presente capítulo, como en el correspondiente al artículo 31, fracción IV constitucional. (8)

Al respecto, los artículos 5 y 6 de la Ley de Cámaras de Comercio e Industrias, prevén la inscripción anual de sus afiliados, a la Cámara que corresponda, con el pago de la cuota respectiva.

Dado que la obligación a la afiliación es "ope-lege", y no tiene fundamento constitucional, es, a nuestro parecer, claro su desacato a la garantía comentada, interpretada "a contrario sensu".

2.b.- Tema de mayor importancia, es la controversia basada en la naturaleza -- de la afiliación obligatoria al seguro social, que da origen al cobro, -- y pago respectivo--, de las aportaciones de seguridad social, que tienen un carácter -- fiscal. (9)

Conforme a nuestro particular análisis, la obligación de inscribirse en -- el régimen de seguridad social, es, en sí misma, de naturaleza ajena al derecho fiscal, aunque el financiamiento de las prestaciones se realice a través--

---

8 Cfr. SERGIO F. DE LA GARZA, op. cit. p. 371

9 En efecto, conviene distinguir entre la obligación fiscal derivada de -- aportaciones de seguridad social, --su pago o determinación--, de la afiliación al Instituto, que es la causa que la genera.

de un organismo fiscal autónomo, el IMSS, y su incumplimiento u omisión se subsane mediante determinaciones tributarias. (10)

La Constitución Política, únicamente establece la obligación al patrón, de indemnizar y responder al trabajador por accidentes y enfermedades laborales; así como la necesidad de expedir una ley que comprenda el seguro para esas eventualidades; pero no señala que la afiliación al seguro sea obligatoria, por lo que, podría interpretarse que, a simple vista, el patrón tendría la opción de inscribir a sus asalariados en el I.M.S.S., -sustituyendo así - éste órgano al patrón en sus responsabilidades-, o bien, sufragar y proveer él mismo las indemnizaciones a las que se encuentra obligado, respetando así la garantía de libre asociación.

Sin embargo, la Ley del Seguro Social no permite esta opción y obliga la afiliación de todos los trabajadores subordinados, así como los que la ley equipare con esa calidad, a excepción única de que, tratándose de contratos colectivos, se pacten prestaciones superiores a los de la propia Ley.

---

10 Jurisprudencia y doctrina concuerdan al afirmar que el fundamento de el - I.M.S.S. es el artículo 123, apartado "A", fracciones XIV y XXIX, de la - Constitución Política de la Nación, que establecen:

Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridos con motivo o en ejercicio del trabajo que ejecuten, por -- tanto, los patrones deberán pagar la sanción correspondiente, - ...de acuerdo a lo que las leyes determinen...(Frac.XIV).

Se estima entonces, necesario, elevar a rango Constitucional la obligación, "ex-lege", contenida en la Ley del Seguro social y en la Ley Federal del Trabajo, que constriñe a los patrones a inscribir a sus subordinados en el Instituto. (11)

De esta manera, la loable labor prestada por el I.M.S.S., tendría pleno fundamento constitucional, sin contradicción con la garantía de libre asociación, entendida "a contrario sensu". (12)

- 
- 11 La obligatoriedad de la afiliación al régimen del I.M.S.S., en realidad sólo proviene del artículo 19 de la Ley del Seguro social en vigor: Los patrones están obligados a:
- I.- Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicar sus altas y sus bajas, las modificaciones de sus salarios y los demás datos que señalen esta ley y sus reglamentos, dentro de plazos no mayores de cinco días.
  - II.- Llevar registros de sus trabajadores, tales como nóminas y listas de raya, y conservarlos durante cinco años siguientes a su fecha, haciendo constar en ellos los datos que exijan los reglamentos de la presente ley.
  - III.- Enterar al I.M.S.S. el importe de las cuotas obrero-patronales.
  - IV.- Precisar y proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta ley, decretos y reglamentos respectivos.
  - V.- Facilitar las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por esta ley, sus reglamentos y el Código Fiscal de la Federación; y
  - VI.- Cumplir con las demás disposiciones de esta ley y sus reglamentos.
- 12 La opinión también se extiende a los seguros y prestaciones que, -encomiadamente-, otorga el IMSS a sus asegurados, que no encuentran un fundamento constitucional, como lo es el seguro de guarderías para aseguradas, instituido en 1973 por vez primera.

2.c.- Un problema semejante al anteriormente expuesto, es la obligación a la afiliación del INFONAVIT, misma que también da origen a aportaciones tributarias de seguridad social, a cargo de los patrones y sus subordinados.

En efecto, el artículo 123, apartado "A", fracción XII de la Constitución Política, obliga a los patrones a proporcionar a sus trabajadores viviendas cómodas e higiénicas. (13)

En base al artículo citado, la Ley Federal del Trabajo, en su artículo - 136, (14) establece que, para dar cumplimiento a la obligación constitucional, las empresas están obligadas a aportar un porcentaje sobre los salarios ordinarios de sus subordinados, al fondo nacional de vivienda.

---

13 Señala dicho precepto constitucional:

Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, está obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de vivienda, a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores, y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones...

14 El precepto de la LFT citado establece:

Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, están obligadas a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Para dar cumplimiento a esta obligación, las empresas deberán aportar al fondo nacional de vivienda, el cinco por ciento sobre los salarios de sus trabajadores a su servicio.

La propia ley del INFONAVIT corrobora e impone la obligación, tal y como se desprende de su texto. (15)

De esta manera, y al igual que las afiliaciones al I.M.S.S., la obligación patronal de incorporar a sus trabajadores al INFONAVIT, no proviene de la constitución, sino de leyes secundarias, y contrariando, tal y como se expuso, la garantía de libre asociación, entendida "a contrario sensu".

3.- La forma más diáfana en donde la autoridad puede conculcar la garantía comentada, ocurre cuando la autoridad fiscal coarta, o disuelve de plano, una asociación lícita y pacífica. En estos casos, la inconstitucionalidad es tan manifiesta, que la interposición del amparo respectivo es tal, que debe resolverse a favor del quejoso sin mayor problema. (16)

---

15 En efecto, el artículo 29, fracción I de la ley señala:

Son obligaciones de los patrones:

I.- Proceder a inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto y dar los avisos a que se refiere el artículo 31 de la ley...

16 Un caso típico es la transformación de una sociedad mercantil, a una sociedad civil. El efecto fiscal inmediato es pasar del régimen de tributación establecido en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al III, de la propia ley. En estos casos, la autoridad suele oponerse, requiriendo la disolución y liquidación previas a la constitución de la sociedad civil. (Cfr. EDUARDO JOHNSON O. Efectos fiscales de la transformación de la sociedad mercantil a civil, en el libro Temas Fiscales, Ed. Pac; México, 1985, p.p. 171 a 186)

C A P I T U L O   V

ARTICULO 13<sup>a</sup> DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

C A P I T U L O V

**ARTICULO 13ª DE LA CONSTITUCION**

**POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

**S U M A R I O**

1.- Texto constitucional. 1.a.- Interpretación histórica, doctrinal y jurisprudencial; 1.b.- Relación con el artículo 31, fracción IV - constitucional. 2.- Casos de transgresión a la garantía. 2.a.- Casos históricos en la legislación común y fiscal, 2.b.- Legislación fiscal vigente. Petróleos Mexicanos y otros sujetos determinados. - 3.- Constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación.

**1.- TEXTO CONSTITUCIONAL.**

En lo que atañe a nuestro interés, dispone el artículo 13ª Constitucional:

**ARTICULO 13.-** Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni tribunales especiales...

1.a.- Desde la sesión del 18 de noviembre de 1856, la redacción de esta parte del artículo 13ª, fué establecida, y perdura medularmente hasta hoy.

Esta garantía, -que podemos llamar de abstracción y generalidad de la ley-, está reconocida, por unanimidad, tanto en doctrina como en jurisprudencia, como una garantía de libertad, que prohíbe la existencia de leyes "privativas".

En efecto, toda norma legal, desde un punto de vista material regula situaciones jurídicas abstractas. La ley no se contrae a un sólo supuesto fáctico, a una persona moral o física considerada particularmente, o a un conglomerado determinado o determinable de individuos.

Asimismo, la norma puede versar sobre supuestos hipotéticos cuya factibilidad pueda ser especial; es decir, susceptible de aplicarse a situaciones genéricas determinadas, -como el Código de Comercio, la Ley General de Sociedades Mercantiles, o la Ley del Impuesto sobre la Renta-, pero nunca podrá regular situaciones referentes a una sola persona, o a un número determinado de ellas.

El hacerlo la convertiría en una ley privativa, como señalaba el gran Ulpiano, "Jura non in singlas personas, sed generaliter constituvuntur" ; "Las leyes no se establecen para cada persona en particular, sino generalmente para todas". (1)

---

1 Sobre el particular se transcriben, a manera de corolario, las siguientes opiniones:

Una ley por ser general, es, asimismo, abstracta, con lo que se da a entender que, al dictarse, no toma especie o persona alguna. Una disposición individual y concreta, no es una ley en sentido material. Lo será formalmente si emana del poder legislativo, y materialmente será un acto administrativo o jurisdiccional. (LEON DUGUIT, citado por DON IGNACIO BURGOA, op. cit.p.278)

Una ley privativa crea, modifica, extingue o regula una situación en relación con una sola persona, o varios en número determinado, careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad y permanencia que caracteriza a toda ley. (ibid; p. 279)

A pesar de que la doctrina mexicana llama "Garantía de Igualdad" a la --  
consagrada en este precepto constitucional, desistimos de llamarle así, para-  
distinguirlo de otros preceptos constitucionales que también establecen garan-  
tías de índole igualitaria, como lo son las contenidas en los artículos 1º; --  
2º; 3º; 4º; 12º; y 28 del Acta Constitutiva, y que en realidad, se refieren --  
medularmente a verdaderas garantías del orden jurídico. (2)

---

La ley material debe tener como característica constante la genera-  
lidad, abstracción, impersonalidad y permanencia, debiendo aplicarse  
sin contraerse a una persona física o moral particularmente con-  
siderada, o a un número determinado de individuos.

(GREGORIO SANCHEZ LEON, Derecho Fiscal, Ed. Cárdenas, 6ª Edición, -  
México, p. 303-304)

Leyes privativas son las que no crean situaciones generales, abstrac-  
tas e impersonales. (SERGIO F. DE LA GARZA, *op. cit.* p. 271)

Son privativas las normas que se refieren a regulaciones creadas es-  
pecialmente para un caso concreto, (JUVENTINO V. CASTRO, *Op. cit.* -  
p.p. 185-187)

- 3 Las garantías de igualdad, deben ubicarse como garantías del orden jurídico,  
por que el igualar a personas frente a la ley, en realidad es someter a un  
orden jurídico determinado a todas las personas, sin distinción.  
(JUVENTINO V. CASTRO; *Op. Cit.* p. 190)

1.b.- Además, varios doctrinarios y jurisconsultos, -e incluso algunas ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia-, sostienen la existencia de una verdadera garantía de igualdad legal para la "igualdad de circunstancias", aplicable únicamente al derecho tributario, y que se deriva, más que del artículo - 13<sup>a</sup>, del artículo 31, fracción IV, constitucional, ya que exige un trato igualitario a quienes se hallen en igualdad de circunstancias en el ámbito tributario, derivada de la equidad contributiva, y que trataremos en el capítulo correspondiente. (3)

Por ello, resulta más adecuado a la realidad jurídica, llamar "garantía - de abstracción y generalidad en la ley", a la prohibición constitucional que impide la existencia de leyes privativas, pues es precisamente el carácter general y abstracto que debe revestir en toda norma legal, el valor jurídico -- tutelado, en concreto, por la garantía. (4)

- 
- 3 Podemos considerar que la Suprema Corte de Justicia ha considerado que se viola el principio de igualdad tributaria, cuyo fundamento reconoce, no - tanto en el artículo 13<sup>a</sup>, sino en la fracción IV del artículo 31<sup>a</sup> constitucional, cuando se coloca en la misma situación tributaria a causantes - que tienen una diversa capacidad contributiva, colocando a algunos en una situación desventajosa respecto a otros contribuyentes. (SERGIO F. DE LA GARZA, Op. cit. p. 277).
- 4 Es carácter de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta. Una ley que carezca de estos caracteres, va contra el principio de igualdad - garantizado por el artículo 13<sup>a</sup> constitucional, y aún deja de ser disposición legislativa en el sentido material, pues le falta algo que pertenece a su esencia.

De lo expuesto, se colige que la garantía prohíbe la existencia de normas jurídicas individuales y concretas. Cuando una ley fiscal señale como obligado a un sujeto, determinado o determinable, se estimará inconstitucional.

## 2.- CASOS DE TRANSGRESION A LA GARANTIA.

2.a.- cuando la doctrina mexicana contemporánea trata los casos fácticos de conculcación a la garantía, hablan de situaciones históricas excepcionales -- del pasado de la Nación, como lo fueron las leyes que declararon tráfugas a Don Agustín de Iturbide, Antonio López de Santa Ana, o a los señores Márquez, Miramón y Mejía, etc. (5)

5 Como ejemplos históricos de individualización de normas de índole fiscal, podemos citar las siguientes:

a) La ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, de 4 de Agosto de 1824, que, en su artículo 15, señalaba que los nuevos estados federales debían contribuir al faltante de los gastos de la federación, de la manera siguiente:

México.....	\$975,000.00	Querétaro.....	\$78,750.00
Jalisco.....	\$365,000.00	Durango.....	\$67,625.00
Puebla.....	\$328,125.00	Occidente.....	\$53,125.00
Oaxaca.....	\$272,500.00	Tamaulipas.....	\$24,500.00
Guanajuato.....	\$218,750.00	Tlaxcala.....	\$21,875.00
Michoacán.....	\$175,000.00	Tabasco.....	\$18,750.00
Yucatán.....	\$156,000.00	Nuevo León.....	\$18,750.00
Zacatecas.....	\$140,625.00	Chihuahua.....	\$16,875.00
San Luis P.....	\$101,250.00	Coahuila.....	\$15,625.00
Veracruz.....	\$ 97,875.00	T O T A L.....	\$3'136,775.00

2.b.- Sin embargo, la legislación fiscal vigente contiene numerosos preceptos donde claramente se señala a determinados sujetos jurídicos como obligados a sufragar contribuciones.

El caso más notable atañe a Petróleos Mexicanos, sujeto obligado al pago de diversos tributos por disposición expresa de la ley. (6)

- 
- b) Ley del 12 de Agosto de 1867, que establecía una contribución y multa especial, con cargo a las personas previamente señaladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como traidores a la Patria. (Esta contribución sustituía la confiscación total de sus bienes).
- c) Ley de impuestos a la Minería del 27 de Junio de 1919. Establecía una contribución a la Casa de Moneda del 7% del valor total de los metales que adquiriera para su fundición. (Diario Oficial del 3 de Julio de -- 1919).
- d) Ley del 3 de Enero de 1923. (D.O.F. del 31). Establecía un Impuesto anual sobre los ingresos brutos de Ferrocarriles Nacionales de México. (Cfr. MANUEL YAÑEZ RUIZ. "El problema fiscal". S.H.C.P. México, 1958. Respectivas referencias cronológicas).
- 6 Por tan sólo citar algunos ejemplos, se transcriben los siguientes:
- Artículo 4 de la Ley de Ingresos de la Federación para 1988.- - Petróleos Mexicanos estará obligado al pago de contribuciones - y sus accesorios, de productos y aprovechamientos, de acuerdo - con las disposiciones que las establecen, exceptuando el Impues - to sobre la Renta, y de conformidad con las siguientes reglas:
- I.- Derecho sobre hidrocarburos.
- A cuenta de este derecho enterará, como mínimo, diariamente, incluyen - do los días inhábiles, 8,776 millones de pesos durante el primer cuatr - mestre del año, 9,905 millones de pesos en el segundo cuatrimestre, y 332,017 millones de pesos durante el tercer cuatrimestre...
- II.- Derecho extraordinario de hidrocarburos.
- Por la exacción de petróleo crudo y gas natural...pagará un derecho ex - traordinario de hidrocarburos del 12.1% del valor del petróleo crudo - y gas natural extraído...

Sin embargo, existen tributos fiscales federales, con casos diáfanos de transgresiones a la garantía de abstracción y generalidad legal, como son los aplicables a casos tan disímolos como lo son el Banco de México; Azúcar, S.-A., la Comisión Nacional del Cacao; la Federación Regional de Sociedades Cooperativas de venta en común de productos forestales, "La Forestal, F.C.L.", - etc. (17)

Mención especial nos merece el caso en el que se crean normas tributarias a cargo de sujetos pasivos determinables. La jurisprudencia está de acuerdo en señalar una ley inconstitucional, cuando la misma esté dirigida a entes o personas fácilmente cuantificables, y determinables.

---

III.-Por la enajenación de gasolina y diesel, a cuenta de este impuesto enterará, como mínimo, diariamente, incluyendo los días inhábiles, 21,348 millones de pesos, durante el primer cuatrimestre del año; 24,895 millones de pesos durante el segundo, y 28,550 millones durante el tercer cuatrimestre...

Al respecto, el destacado Jurista Margáin Manautou señala:

• PEMEX, como organismo descentralizado que es, ha consentido la violación del artículo 13<sup>a</sup> constitucional, al no impugnar lo dispuesto en la citada Ley de Ingresos de la Federación. (EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- Op. Cit. p. 209).

- 7 De manera enunciativa, se transcriben los siguientes ejemplos:  
Artículo 53-A de la Ley Federal de Derechos.- Por el servicio de acuñación de moneda metálica, el Banco de México pagará el derecho de acuñación de moneda, en una cantidad equivalente al saldo acreedor que reporten los resultados que para esa institución se deriven de la acuñación de moneda...

Como ejemplo, podemos citar al capítulo II-a, artículo 52 y 52-A de la - Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, aplicable únicamente a instituciones de crédito. (8)

3.- Por último, escapa a las pretensiones de la presente labor, el estudio sobre tribunales especiales, -cuya existencia se encuentra prohibida en el precepto que se analiza-, o sobre el fundamento del Tribunal Fiscal de la Federación, que se halla en el artículo 104, fracción I, párrafo segundo de la constitución.

---

Artículo 53-B de la Ley Federal de Derechos.- Por desmonetización de billetes, el Banco de México pagará el derecho de desmonetización por la cantidad igual al valor nominal de las -- piezas que se desmoneticen...

Artículo 1, fracción I de la ley del Impuesto sobre adquisición de Azúcar, cacao y otros bienes.-... Para efectos del pago de este impuesto, también se considerará como primera adquisición la entrega que se haga de estos bienes a la empresa Azúcar, S.A. de C.V....

Artículo 2, fracción III de la misma ley.- No se pagará el impuesto, por la adquisición o importación de los siguientes --- bienes... El ixtle de palma o lechuguilla que adquiera o importe la Federación Regional de Sociedades Cooperativas de venta en común de productos forestales, "La Forestal, F.C.L."...

8 En efecto, la pequeña cantidad de instituciones de crédito que operan en el país, permite establecer que su número es cuantificable, y determinable su individualidad.

C A P I T U L O   V I

ARTICULO 14º DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS .

C A P I T U L O VI

ARTICULO 14<sup>o</sup> DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

SUSCAPITULO A: GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD.

S U M A R I O

1.- Texto que atañe al derecho fiscal. 2.- Garantía de irretroactividad de la ley y de "Audiencia". 3.- Significado de la irretroactividad. 3.a.- Historia constitucional. 3.b.- Antecedentes doctrinales históricos. 3.c.- Opinión de Roubier y de Burgos. 3.d.- Opiniones "Nemine discrepante". 3.e.- Criterio de la Suprema Corte de Justicia, consideraciones personales. 4.- La retroactividad en el ámbito fiscal federal. 4.a.- Principios aplicables. 4.b.- Opinión de Flores Zavala. 4.c.- Confirmación de las tesis de Roubier y Flores-Zavala en doctrina y jurisprudencia. 5.- Casos concretos enunciativos. 5.a.- en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 5.b.- Código Fiscal de la Federación. 5.c.- Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.- TEXTO QUE ATAÑE AL DERECHO FISCAL.

Por lo que respecta a los fines de la presente labor, el texto relativo del precepto constitucional es el siguiente:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

2.- Garantías de irretroactividad de la ley, y "Audiencia".

De manera genérica, se puede señalar que, fundamentalmente, son dos las garantías tuteladas por el artículo 14<sup>a</sup> constitucional, la de irretroactividad de la Ley, -que llamaremos simplemente "garantía de irretroactividad"-, y la de "Audiencia", entendida en su sentido amplio. En este subcapítulo se analizará únicamente la primera.

3.- Significado de la "Garantía de Irretroactividad".

3.a.- La garantía fue plasmada en el artículo homónimo de la constitución de 1857, que establecía:

No se podrá expedir ninguna ley retroactiva...(1)

El texto actual fue realizado por la Comisión Dictaminadora, y luego -- aprobado sin discusión, por el Constituyente en sesión del 21 de Diciembre de 1916.

3.b.- Desgraciadamente, ni la doctrina mexicana, ni la internacional, de tradición romanista, han concluido satisfactoriamente el significado y exacta naturaleza de la retroactividad; y dicha omisión nunca preocupó al creador de la norma, es decir, el Congreso constituyente.

---

1 Aprobado en sesión del 15 de Junio de 1856.

Históricamente, el principio de irretroactividad de la ley, (2) se hallaba ya inscrita como "Regla Teodosianna", del derecho romano, dentro del "codex" promulgado por Teodosio II para el imperio en 438 D.C., para aplicarse a las obligaciones contractuales. (3)

Después de la promulgación del genial Código Napoleónico, diversos juristas europeos, -Blondenu, Ricci, Savigny, Bonnacase, Aubry et Rau, Capitant, - Laurent, Coviello, Duguit, Jézè, Roubier, etc.-, comenzaron a forjar una doctrina sobre la naturaleza de la irretroactividad de la ley, en base a criterios disímboles, de los que destacaron los "derechos adquiridos", el "interés general", o situaciones "jurídicas y abstractas". (4)

---

2 Retroactividad consiste, en dar efectos reguladores a una norma jurídica, sobre hechos, actos o situaciones producidos con ante lación a su vigencia... Todos los autores acuerdan que toda ley rige para el futuro, y no hacia el pasado... (IGNACIO BURGOA O. Op. Cit. p. 244)

•Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado, y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial. (Jurisprudencia, 1917-1975, 8ª parte, p. 280; citado por JUVENTI NO V. CASTRO: Op. Cit. p. 244)

3 Únicamente la recopilación romana aludida, permitía la retroactividad, desde un "rescrito" de Juliano, para la aceptación de legados vindicatorios, y, más tarde, para la validez "ex-tunc" de condiciones contractuales. (ALVARO D'ORS: Derecho Privado -- Romano; 4ª Ed. Universidad de Navarra, España, 1981. p. 319)

4 Una ley nueva, no puede afectar los derechos adquiridos bajo la antigua ley, no así las expectativas, salvo cuando estas puedan

3.c.- Un jurista francés, Roubier, en un ensayo ya clásico, "Les conflicts -- des lois dans le temps", fue quien encaró el problema de manera más adecuada, tal y como lo reconocen varios abogados mexicanos:

Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados, (facta praeterita), - es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso, (facta pendencia), es necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de la legislación, -que no pueden-- ser afectadas sin retroactividad-, y las partes posteriores, para las que la ley nueva sí debe aplicarse, teniendo un efecto inmediato frente a hechos futuros, (facta futura) sin que la ley sea retroactiva.(5)

3.d.- Bien hace el notable jurista Burgoa, al destacar la opinión generalizada sobre el problema, en señalar que, los criterios definitivos, "nemine discrepante", para reconocer a una norma como retroactiva, se basan en las teorías de Roubier, y que son las siguientes:

- a.- Cuando altere las condiciones, requisitos o elementos de existencia de un acto, hecho o situación jurídica.
- b.- Cuando se alteren las condiciones, requisitos o elementos de validez de un acto, hecho o situación jurídica.
- c.- Cuando se afecten derechos u obligaciones producidos durante la ley nueva, derivados de actos, hechos o situaciones jurídicas anteriores, siempre y cuando

---

considerarse como derechos que han entrado al dominio de una persona. (JUVENTINO V. CASTRO, Op. Cit. P. 241-242).

5 LOUIS ROUBIER, "Les Conflicts..." citado por IGNACIO BURGOA, Op.Cit.p.502

do la autoridad que aplique la ley, para declarar procedentes o improcedentes las causas legales de afectación, deba recurrir a la apreciación de la causa o materia afectada; es decir, será retroactiva, la ley que altere las condiciones intrínsecas de validez de un hecho, forma o acto, o situación jurídica, de los mismos.

d.- Cuando en juicios iniciados y desarrollados, la ley nueva dictare imponible ciertas excepciones.

e.- Cuando en un juicio, una norma altere la forma con arreglo a la cual puede ser ejercitado un derecho previamente adquirido, nacido del procedimiento mismo. (6)

3.e.- De todo lo anterior se concluye, en términos generales, que serán retronctivas las leyes, cuando modifiquen actos, hechos o situaciones jurídicas anteriores a la vigencia de la norma, y sus efectos causados con anterioridad; más no lo serán cuando modifiquen sus efectos con posterioridad a la vigencia de la nueva ley.

---

6 BURGOA sigue esta opinión esgrimida por Roubier, aunque con ciertas salvedades para el caso concreto de aplicación:

Un problema tan complejo como el que tratamos, por ser polifacético, por presentar tanto resquicios por donde naufragan las soluciones lógicas más reacias, por traducirse realmente en multitud de casos concretos que no pueden ser resueltos - satisfactoriamente adoptando alguna o algunas de las tesis formuladas, solamente podrá ser afrontado, en la práctica, - con un espíritu de equidad. (BURGOA, Op. Cit. p.p. 504 y 505).

La Suprema Corte de Justicia, en tésis referidas a situaciones genéricas, aparentemente ha adoptado un criterio ambivalente, basando las mismas en varias teorías, -predominando la de Roubier y los juristas que le apoyan-, aunque, como más adelante se analizará, en casos específicos en materia tributaria, su criterio ha sido constante y definido:

**RETROACTIVIDAD, TEORIAS DE LA.-** el derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad, o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado, no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio...

... Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado, y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial...

... La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, -modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos...

... Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de irretroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y -las consecuencias que la misma ley le atribuye...

**RETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** Los particulares no pueden adquirir derechos que estén en pugna con el interés público; de suerte que cuando una ley lesiona un derecho de esta clase, no hay retroactividad, aún cuando la existencia del derecho sea anterior al de la Ley. (Tésis 992)

**RETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** La Constitución General de la República consagra el principio de la irretroactividad, cuando la aplicación de la ley causa perjuicio a alguna persona, de donde es deducible la afirmación contraria, de que PUEDEN DARSE EFECTOS RETROACTIVOS A LA LEY, si esta no causa perjuicio. (Tésis 161) (JUVENTINO V. CASTRO. Cfr. Op. Cit. p.p. 243 y 244)

4.- La retroactividad en el ámbito fiscal federal.

4.a.- Expuestos los criterios para considerar retroactiva una ley, conviene - estudiar los principios aplicables al ámbito fiscal federal.

4.b.- No cabe duda que, al respecto, el estudio del jurista Ernesto Flores -- Zavala, ha sido el más completo y preciso en el foro Mexicano:

En materia tributaria no es posible aplicar la teoría de los derechos adquiridos, (que se basa en obligaciones contractuales civiles)... ya que se hallan influidas por el principio de autonomía de la voluntad, y su supremacía sobre la Ley.

En cambio, la tesis de Roubier es aplicable a todo el Derecho Administrativo...(7)

El autor comentado, enumera los requisitos de irretroactividad de una ley fiscal:

a.- Las leyes impositivas sólo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será retroactiva. (8)

b.- La Ley Tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador consiste en esos efectos. (9)

---

7 ERNESTO FLORES ZAVALA. Finanzas Públicas Mexicanas. 25ª Ed. Porrúa, México, 1984. p. 164.

8 Dicho autor señala el ejemplo de la Ley del Impuesto sobre la Renta del superprovecho, del 28 de Diciembre de 1939, que gravaba, como hecho imponible, las utilidades percibidas antes de entrar la propia ley en vigor, y que fué declarada inconstitucional por ser retroactiva. (Cfr. FLORES ZAVALA, Op. Cit. p. 165).

c.- Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores. (10)

d.- Aún en el caso de que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. (11)

e.- Las normas procesales para la determinación de un crédito fiscal, o para el ejercicio de la facultad económico-coactiva, o la contenciosa, se deben aplicar respetando actuaciones ya realizadas.

f.- Las leyes que modifiquen los términos para el ejercicio de un derecho, deben aplicarse, desde luego.

g.- No puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del estado. Sólo de hechos realizados. (12)

4.c.- Nuestra personal opinión confirma totalmente las "reglas" expuestas por Flores Zavala, para considerar cuándo una norma tributaria es retroactiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha confirmado, de manera rei-

---

9 Por ejemplo, si una persona presta a otra una determinada cantidad de dinero que devengará un interés, (mutuo con in terés), en una época en donde no existe impuesto alguno só bre la percepción de interés, es posible aplicar el gravámen que establezca la ley nueva a los intereses por causar se, pero no así a los ya causados. (FLORES ZAVALA. Op. Cit. p. 167)

10 Flores Zavala cita el texto de una jurisprudencia, a este respecto: Si se aplica la tarifa contenida en el decreto de 1943, para gravar ingresos de 1942, tal aplicación debe estimarse notoriamente retroactiva, ya que con ella se afecta una situación regida por leyes anteriores... (FLORES ZAVALA. Op. Cit. p. 167)

11 Aplicar la cuota más benigna retroactivamente, causa perjuicio a los que pagaron de acuerdo a la ley anterior, porque

terada en sus ejecutorias, el criterio expuesto, basado en las apreciaciones de Flores Zavala, sobre la teoría de Roubier aplicada al ámbito tributario.

**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES DEL PROCEDIMIENTO.**- La retroactividad de las leyes del procedimiento cabe, cuando se trata de la formación arreglo a la cual puede ser ejercido un derecho previamente - adquirido, pero no cuando ese derecho ha nacido por una ley nueva, y que hizo nacer excepciones que puedan ser opuestas por el colitante; más la tramitación del juicio debe, sobre este punto, aplicarse a la nueva ley. (13)

**LEY ADUANERA. SU ARTICULO 36 NO ES RETROACTIVO.**- Es infundado el - concepto de violación que aduce la institución quejosa; en el cual sostiene que el artículo 36 de la Ley Aduanera, al establecer que las entidades de la Administración Pública Paraestatal, deberán pagar los impuestos al comercio exterior, no obstante que de acuerdo con otras leyes estén exentas; transgrediendo la garantía de irretroactividad de la ley prevista en el artículo 14 constitucional, por que afecta derechos adquiridos fundados en el artículo 5º de - la Ley Orgánica de la Universidad Autónoma Metropolitana, que instituyó un régimen fiscal especial en favor de dicha institución - educativa, estableciendo que no es sujeto de impuestos y derechos federales, locales y municipales. como ya lo ha sostenido reitera

---

quedarían en situación desventajosa... (Ibid, p. 168)

Empero, el Autor Sánchez León, al respecto, expresa lo siguiente:

Una ley fiscal no es retroactiva, cuando aumenta las cuotas y - tarifas, o bien, cuando modifica las bases de tributación impli- cando también aumento en el pago del impuesto siempre y cuando la aplicación de la nueva ley no permita la incidencia de las - nuevas tarifas, cuotas o bases en el hecho jurídico generador - del crédito anterior a su vigencia... Por ello, la Suprema Corte de Justicia ha resuelto:

**RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS A SANCIONES.**- el principio del Derecho Penal, según el cual debe aplicarse retroactivamente la ley que establezca una sanción menor a casos sucedidos con anterioridad a su vigencia, o aún dejar de sancionar aquellos que se ha dejado de considerar punible, es - también aplicable al ámbito fiscal. (SANCHEZ LEON, Op.Cit: p.p. 307-308).

damente esta Suprema Corte, para que una ley sea retroactiva se requiere que obre sobre el pasado, y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de una ley anterior; es decir, es indispensable que la ley regule hechos acaecidos antes de su vigencia, pretendiéndose tener aplicación obviamente, en un tiempo en el que todavía no estaba en vigor. En el caso a estudio, la Ley Aduanera fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de Diciembre de 1982, o sea con posterioridad a la publicación, sin que tal texto de la ley se desprenda que obra sobre el pasado, ya que dice ser aplicable a actos que tengan lugar durante su vigencia, estableciéndose para el futuro y no al pasado, por lo que no puede decirse, como erróneamente afirma la quejosa, que sea retroactiva. Cabe aclarar, además que si al entrar en vigor la Ley Aduanera, la quejosa ya no tenía una exención de impuestos al comercio exterior de la que antes gozaba, ello no significa que dicha ley sea retroactiva, toda vez que no pretende tener aplicación al pasado, sino más bien ello es consecuencia de la facultad que le otorga al Congreso el artículo 72, inciso F) constitucional para derogar sus propias leyes; debiéndose tener presente que la garantía de irretroactividad no significa que los gobernados tengan el derecho de conservar siempre la misma situación fiscal. (14)

#### 5.- CASOS CONCRETOS ENUNCIATIVOS.

Una vez denotados los criterios para establecer cuándo una norma es retroactiva, no queda más que el "caso concreto", para que le sean aplicados dichos criterios, y aparezca si hay o no una violación al artículo 148, primer -

- 
- 13 Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Seminario Judicial de la -  
Federación. Jurisprudencia común al pleno y a las salas No. 164.
- 14 A.R. 2721/83 Universidad Autónoma Metropolitana. 15 de Enero de 1985. Ma-  
yoría de 13 votos de los señores ministros Castellanos Tena, Azuela Gú-  
trón, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Rodríguez Rol-  
dán, Palacios Vargas, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán  
de Tumbayo, Del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Ibaritu; con-  
TRA 5 VOTOS DE LOS SEÑORES MINISTROS López Aparicio, Franco Rodríguez, -  
Cuevas Mantecón, De Silva y Moreno. Ponente: Pavón Vasconcelos. Secre-  
tario Arturo Iturbe.

párrafo, constitucional.

De manera enunciativa, -y tomando en cuenta el interés de los alegatos-, se analizan situaciones interesantes donde se adujo la retroactividad de leyes fiscales.

5.a.- Para el año fiscal de 1983, aumentó la tasa general del IVA del 10%, al 15%. Por ello, el artículo 16 transitorio de dicha ley estableció:

Los precios pactados antes del 1º de Enero de 1983, podrán ser aumentados en la cantidad necesaria para trasladar el incremento del IVA que resulten de la aplicación de las nuevas tasas.

Asimismo, el artículo 22 de dicha ley establecía:

Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúa dicho otorgamiento...

Lo anterior se prestó, al exigirse la modificación de precios ya pactados, a que la autoridad administrativa aplicara criterios francamente retroactivos a casos concretos que se le planteaban, pues aplicaba la tasa del 15% a hechos realizados el año anterior, -cuando la tasa era del 10%- , si ya se habían devengado, pero pagado hasta el año en que aumentó la tasa. (15)

---

15 Cuando se pacta que la entrega del importe es a determinada fecha, y por cualquiera causa no se paga el día de su exigibilidad, sino más tarde, el impuesto se causa si ha entrado la tasa del 15% en vigor, por la diferencia. (TESORERIA DEL ESTADO DE JALISCO, Compilación de resolución de consultas en materia fiscal federal, 1984-1985. Ed. Priv. Resol. 1984)

5.b.- En los artículos transitorios de las reformas fiscales en vigor para -- 1986 y 1987, se estableció, primero, que el tope de recargos que se generen- pasaría del 250% al 300%; y luego, a los que se causen en: 5 años, es decir, - al menos un 765%. (16)

Muchos juristas opinaron que dicha disposición era retroactiva, - ya que los contribuyentes habían adquirido un derecho, consistente en que el tope de sus recargos adeudados anteriores a 1985, sería el 250%.

Este criterio, basado en la teoría clásica del tratadista Francés Blon-- deau, aplicada a normas civiles, se sustenta en señalar la irretroactividad - de la norma, al lesionar derechos adquiridos surgidos al amparo de la ley an- terior.

Empero, conforme a nuestra opinión, y de acuerdo a las tesis ya expues-- tas de Roubier y Flores Zavala, en realidad no existe la retroactividad, tal y como lo ha confirmado la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en sus eje- cutorias:

---

16 Es interesante hacer notar que, para el ejercicio fiscal de 1988, la Ley de Ingresos de la Federación omitió establecer el porcentaje que sirva - de cálculo para determinar los recargos al incurrirse en mora fiscal. -- Véase al respecto el capítulo sobre el Artículo 31, fracción IV, Consti- tucional.

**RECARGOS FISCALES.- NO ES RETROACTIVA LA LEY QUE AUMENTE SU LIMITE.-** El artículo 22, párrafo III del Código Fiscal de la Federación, establece que los recargos por incumplimiento de un crédito fiscal, se "causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la exigibilidad, hasta - que se efectúe el pago", y no excederán del importe total - del crédito. Son pues, prestaciones a cargo del deudor en - mora que se originan por mandato de la ley, en las condi- ciones referidas, y se motivan por el sólo transcurso de - un mes o fracción.

Son pues, prestaciones a cargo del deudor en mora que - se originan por mandato de la ley. Cuando la ley fiscal que impone el pago de los recargos sobre impuestos adeudados es reclamada, por aumentar el límite de tales recargos, en re- lación con la que regía al iniciarse la mora, la aplicación de este ordenamiento no es retroactivo, por que se trata de un ordenamiento abstracto y general, aplicable para el fu- turo, y que no lesiona ninguna situación jurídica indivi- dual que no sea susceptible de ser modificada por la ley.

Por consiguiente, no puede alegarse que el pago de re- cargos debe ser hasta determinado monto, por que la mora se guía produciendo cuando la ley cambió las situaciones jurí- dicas generales para el futuro.

A.R. No. 498/84.- Resuelta en sesión de 29 de Marzo de 1985, por unanimidad de 9 votos. Magistrado ponente: Alfonso Cor- tina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ana Mújica Reyes.

Es evidente la influencia de las teorías de Roubier y Flores Zavala en - las sentencias de la Corte. (17)

- 
- 17 -"Si bien es cierto que el hecho generador de la causación se produce an- tes de la entrada en vigor de la nueva ley, también lo es que los recar- gos se están causando día a día, en tanto que dure la moratoria del pago del crédito fiscal determinado, y, a la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, la mora subsistirá, por lo que el hecho regulado no estará -- consumado"--.

AGUSTIN RODALL OSEGUERA: Anticonstitucionalidades y contradicciones de - las reformas fiscales en materia federal vigentes a partir de 1986. PAC. S.A. de C.V., 1ª Ed., México, p. 32.

5.c.- Contrariando las tesis de la Suprema Corte, basadas en las opiniones - de Roubier y Flores Zavala, los artículos 810 y 6ª , fracción I, transitorio, de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1987, establecen la deducción de la "ganancia inflacionaria" derivada de las pérdidas cambiarias-devengadas con anterioridad al 31 de Diciembre de 1986, cuando, en realidad,- la ley de renta vigente para 1986 permitía hacer la total deducción de la pérdida cambiaria provocada por créditos contraídos en moneda extranjera.(18)

5.d.- A partir de 1986, los artículos 58, fracción X y 72, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableció como obligación de las sociedades, el presentar cada año, durante el mes de febrero, una "declaración informativa", en el que se describiera la relación de las operaciones efectuadas con -- los principales 50 proveedores, informando además, de las retenciones efectuadas.

Esto se prestó a ciertos abusos autoritarios, al exigir la información - referente al año de 1985, cuando no había obligación de registrar esa información.

---

18 Al respecto, son notables las opiniones esgrimidas por los señores Calvo Niclau y Vargas Aguilar en su obra "Reformas Fiscales para 1987", Ed. -- Themis, México, 1987, p. B.5.3. y que coinciden con nuestro punto de vista.

5.e.- Por último, una situación peculiar, enunciada por numerosos tratados de la materia fiscal en México, sea en libelos, amparos o conferencias, es suponer que, dado que en numerosos preceptos de la ley del Impuesto sobre la Renta, se imponen ciertas obligaciones que, para determinarse, se refieren o toman en cuenta situaciones anteriores a la entrada en vigor de la propia ley.

Un ejemplo lo es el cómputo de los pagos provisionales que, a cuenta de impuesto, están obligados a hacer las sociedades:

- "A partir del 1 de mayo de 1986, se estableció en la ley la obligación para los contribuyentes de efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, cambiando el sistema que se venía aplicando... Esto viola la garantía individual establecida en el artículo 14 constitucional, que establece que a ninguna ley deberá dársele efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

En efecto, en el primer párrafo del artículo 12 de la ley, se estableció, desde el 1º de enero, al 30 de abril de 1986, que "los contribuyentes efectuarán dos pagos provisionales cuatrimestrales y uno trimestral a cuenta del impuesto del ejercicio".

En nuestra opinión, de esta disposición surgió un derecho para el contribuyente, consistente en efectuar durante el ejercicio iniciado, y en el lapso, tan sólo tres pagos provisionales.

Por lo tanto, si al comenzar el quinto mes del ejercicio, -mayo-, se modifica la ley para establecer que, en lugar de ese procedimiento, debe efectuar pagos provisionales mensuales, -se le está dando efecto retroactivo en su perjuicio... Por ello, estamos ante una violación constitucional transitoria".  
(19)

Nuestro criterio coincide medularmente con el sustentado por la Barra de Abogados, añadiendo además, que dicha inconstitucionalidad no derivó por haber adquirido el contribuyente el derecho de pagar sólo tres pagos provisionales, -como se aduce en la obra in situ-, ya que eso sería aceptar la tesis de Blondeau; sino más bien por tratarse de situaciones fácticas consumadas y que no pueden ser modificadas retroactivamente, de acuerdo a las Tesis de la Suprema Corte de Justicia.

Por lo que atañe a otros apartados de la ley, donde se hace referencia al resultado fiscal de ejercicios anteriores, para calcular el monto de pagos provisionales, o la utilidad o pérdida fiscal ajustada del ejercicio, no creemos que contravenga la garantía de irretroactividad, por no modificar hechos consumados, y sólo referirse a actos futuros.

SUBCAPITULO B: LA "GARANTIA DE AUDIENCIA".

SUMARIO.

1.- Significado y alcance de la garantía. 1.a.-Texto constitucional. 1.b.-Antecedentes históricos. 1.c.-Garantía de seguridad jurídica. 1.d.-Historia de la interpretación de la garantía 1.d.a.-Corriente doctrinal de Vallarta, Rabasa, Bassols, y Burgoa. El "Debido proceso legal". excepción de Vera Estañol. 1.d.b.-Doctrina opositora: Noriega, Castro, Cruz, Carrillo Flores, Guzmán. Opinión personal. 1.e.-Conclusiones. 1.f. Interpretación jurisprudencial. 2.- La garantía en el ámbito fiscal. 2.a.-Proceso previo a la privación; El procedimiento administrativo de ejecución. La audiencia previa a la determinación de un crédito. 2.a.1.-La Ley de Contribución de mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica. 2.a.2.-Artículo 41, fracción I del Código Fiscal. 2.A.3.-artículos 92 y -93 del Código Fiscal. 2.A.4.-artículo 52, fracción III del Código Fiscal. 2.A.5.-artículo 21 del Código Fiscal. 2.A.6.-Artículo 84 de la Ley del Seguro Social. El Instructivo de operación para la industria de la construcción del IMSS. 2.B.-Proceso ante un órgano legalmente facultado para ello. 2.C.-Defensa irrestricta del particular. 2.C.1.- artículos 51, 53, 54, 130, 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación. 2.D.-Procedimiento consignado en una Ley. 2.D.1.- artículo 274 de la Ley del Seguro Social. 2.D.2.- Artículo 52 del INFONAVIT. 2.D.3.- Ley del Registro Federal de Vehículos.

1.- SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA GARANTIA.

1.a.- El texto constitucional que corresponde a este subcapítulo es el siguiente:

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

1.b.- Los antecedentes de la garantía pueden encontrarse desde tiempo ha, pero el primer precedente directo en México, fue establecido en la Constitución de Apatzingán, de 1814, que disponía:

ARTICULO 31.- Ninguno podrá ser juzgado ni sentenciado, sino después de haber sido oído legalmente.

Es menester hacer notar que todas las Constituciones Positivas de la nación, -1824, 1836, 1842, 1857,- reconocieron en esencia la garantía, independientemente de la ideología del grupo político que las promulgara.

En la Constitución de 1857, el precepto homónimo consagraba la garantía - in situ:

Nadie puede ser juzgado ni sentenciado sino por leyes dadas con anterioridad al hecho, y exactamente aplicadas a él por el tribunal que previamente haya establecido la ley.

El precepto fué aprobado en sesión del 21 de Agosto de 1856, tras un corto debate apologético de la abolición de la pena de muerte, sin que, en realidad, se discutiese siquiera someramente, sobre la naturaleza e índole de su contenido.

Durante su vigencia, se publicaron los trabajos de Lozano, Montiel y - - - - -  
Duarto, Mejía, y el celeberrísimo de don Emilio Rabasa, sobre la exégesis del

precepto, aunque sólo este último influyó determinadamente en la redacción -- del artículo 16 constitucional, aprobado por unanimidad, sin discusión alguna.

l.c.- Resalta la genialidad de la redacción del texto, y su superioridad sobre los anteriores preceptos relativos de las Constituciones Nacionales. A cualquier acto de privación, debe precederle un proceso donde el afectado pueda -- ser oído conforme a la ley, y pueda rendir sus probanzas. Primero el juicio, -- y luego la privación.

Al inciso in situ, se lo conoce como garantía de audiencia, como si lo -- que consagrarse la garantía, fuese únicamente el derecho a ser oído, cuando, en realidad, tutela un valor jurídico fundamental de seguridad jurídica, al garantizar que, a toda privación, debe proceder un juicio dentro del cual se concede una irrestricta facultad de defensa que pueda impedir el despojo.

l.d.- Interesante, y afín a los propósitos de la presente labor, es comentar, -- someramente al menos-, la historia de la interpretación constitucional del -- precepto.

Durante la vigencia de la Constitución de 1857, se interpretó, por la influencia del notable jurista y juez Ignacio L. Vallarta, que la garantía única -- mente se aplicaba al ámbito penal, arguyéndose que, dado que el Constituyente -- se incluyó en la constitución norteamericana, la garantía de audiencia mexicana

na, consagraba la enmienda de la Carta Magna americana del "debido proceso - legal", -due process of law-, consistente en que todo proceso debía estar previsto en una ley, y que cada caso concreto debía aplicarse exactamente a su contenido.

Más tarde, y primordialmente por los estudios realizados por don Emilio Rabasa, (1) en su libro, "El Juicio Constitucional", se logró aceptar la garantía del "due process of law", interpretada de esta forma, a todo el ámbito jurídico, y no sólo a la rama penal.

Todo lo anterior debe tomarse muy en cuenta, ya que esta interpretación de la, -quizá mal llamada-, "garantía de audiencia", fue reconocida por la jurisprudencia y la mayor parte de la doctrina mexicana.

Al entrar en vigor la constitución de 1917, con un texto muy superior al de la anterior, comenzaron los debates de interpretación por los doctrinarios.

Don Jorge Vera Estañol, -notable personalidad injustamente soslayada-, -- consideró que, para que se respetase la garantía, todo acto de privación debía

---

1 Rabasa, es considerado humildemente por Noriega como el más ilustre de los tratadistas mexicanos, aunque nuestra opinión es que lo fué él mismo.

estar precedido de un litigio ante la autoridad judicial, y que esa era la -- connotación y significado de la palabra "Juicio" en la redacción de la garantía.

Sin embargo, como bien lo hace notar el gran jurista que fué don Alfonso Noriega, fué don Narciso Bassols quien realizó el primer esbozo de la actual -- interpretación jurisprudencial de la garantía. (2)

Bassols consideró que no era posible concebir que el artículo 14 constitucional, en su segundo párrafo, exigiera un verdadero juicio jurisdiccional -- anterior a todo acto de privación, ya que esto era un "argumento típicamente retardatario", pues no hacía otra cosa más que negar la posibilidad jurídica -- de formas nuevas en la actividad del estado. (3)

Así las cosas, --exponía Bassols--, la interpretación adecuada era considerar que la pérdida de propiedades o derechos nunca derivasen de actos arbitra -- rios de funcionarios públicos, sino de procedimientos establecidos en leyes --

---

2 Así lo afirma el autor citado en sus "Estudios de los artículos 14 y 16 -- constitucionales", apuntes elaborados para su clase de Derecho Constitucional en 1968, afirmando, además, que la opinión de Bassols se expresó -- en la exposición de motivos de la ley Agraria de 1924, y en su obra "La -- Nueva Ley Agraria", publicada por vez primera en 1927.

3 Cfr. CARLOS A CRUZ MORALES: Los artículos 14 y 16 constitucionales, Porrúa México, 1977, p.24. Notabilísimo estudio sobre la materia, y, en lo parti -- cular, considerado como el más atinado del foro mexicano.

abstractas y generales, -esto es, medularmente la interpretación de Vallarta y Rabasa ya expuesta-, que por lo común serían las judiciales, excepto cuando la Constitución diese competencia a otro órgano público.

Así las cosas, -concluía Bassols-, las formalidades esenciales del procedimiento que debían mediar a una privación, eran las siguientes:

**Primero:** Que al abrirse la secuela del procedimiento, el afectado tenga conocimiento de la iniciación de la instancia.

**Segundo:** Que el proceso esté previsto en una ley.

**Tercero:** Que puedan producirse alegatos. (4)

**Cuarto:** Que el proceso concluya con una sentencia.

Don Ignacio Burgoa (5), -al parecer, influido por las teorías expuestas-, señala que la garantía corresponde al "due process of law" norteamericano, concluyendo sus aseveraciones señalando que al acto de privación debe proceder juicio; que el mismo puede ser tramitado por cualquier autoridad con facultades -

---

4 -"Sobre el particular, atinadamente el Lic. José R. Padilla considera que la facultad probatoria se subsume a la defensa, ya que ésta última es el género, y los alegatos la especie. Por ello, basta con la facultad de --defensa para que quede incluida la probatoria"--.

5 -Cuando en un ordenamiento adjetivo, cualquiera que este sea, consigna-- dos oportunidades, la defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esencia les-. BURGOA ORIHUELA, Op. Cit. p. 548

específicas, y las formalidades esenciales que deben de guardarse, son las que establezca la ley, con tal de que consigne oportunidades de defensa y de presentación de pruebas.

1.d.b.- Empero, y contrariamente a las doctrinas expuestas, -e incluso - contrariamente a lo expuesto en la mayor parte de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia-, existe una doctrina antagónica, cuyo iniciador fué el - destacadísimo jurista Don Alfonso Noriega, y corroborada por juristas notables como Juventino V., Castro, Carlos A. Cruz Morales, Antonio Carrillo Flores, - y Guillermo Guzmán Orozco, entre otros.

Esta posición, a la cual sumamos nuestro particular punto de vista, demuestra, en primer lugar, que el "debido proceso legal", interpretado como el "Due process of law" desde Valiarta y Rabasa, no es el correcto, y, en segundo lugar, que la enmienda Norteamericana nunca influyó en la creación de la garantía.

En efecto, el jurista Noriega expresa que el "due process of law" no consiste en que todo procedimiento se siga conforme a lo que establece la ley, ya que, en realidad, la jurisprudencia norteamericana ha señalado que, para que - un proceso legal sea el debido, no sólo debe estar en una ley promulgada por - el Congreso, sino que también debe estar de acuerdo con un conjunto de principios fundamentales immanentes de justicia y de igualdad, que debe aplicar la-

Corte al caso concreto de su conocimiento. (6)

Sin duda, el segundo párrafo del artículo 14 constitucional mexicano, carece de este significado, ya que no existe el derecho de la Corte, a controversar la justicia de la ley en el caso concreto.

En realidad, el desideratum de la cuestión, el "quid", estriba en interpretar correctamente la locución "formalidades esenciales del procedimiento", y el vocablo "juicio", transcritos en la garantía que se comenta, y que han sido interpretadas como cualquier procedimiento, con tal de que lo establezca -- una ley, -v.g. Rabasa, Vallarta-, o bien, que dé oportunidad al particular -- afectado, a ser notificado de la iniciación de la acción para que pueda presentar las pruebas y alegatos que considere pertinentes. -v.g. Bassols, Burgoa-

---

6 Dicha fórmula ya estaba prevista como facultad privativa del Senado de - Roma, al actuar con atribuciones judiciales.

--"En relación a la expresión "debido proceso legal", contenida en la enmienda de la Constitución Norteamericana, su Corte Suprema ha dicho: Este artículo es una restricción al poder legislativo del gobierno, y lo mismo al ejecutivo y resto del judicial, y no puede ser interpretado de manera que deje al Congreso,--

En las teorías expuestas por la corriente doctrinal que representa el -- Maestro Noriega, por "formalidades esenciales del procedimiento", simplemente debe entenderse una amplia e irrestricta oportunidad para que el particular - afectado pueda rendir cualquier medio de defensa que estime pertinente.

Así, las formalidades esenciales del procedimiento dentro del juicio que debe proceder al acto de privación, consisten en permitir una máxima oportunidad defensiva, es decir, en otorgar todas las posibilidades de defensa. Contrario sensu, toda violación, toda obstrucción a la defensa, todo impedimento a - la defensa, implicará necesariamente la aparición del estado de indefensión, y por lo mismo, una violación a las formalidades esenciales del procedimiento.-  
(7)

l.e.- Barruntando sobre las disenciones transcritas, podemos llegar a la siguiente conclusión, -en lo que a doctrina se refiere-, en la interpretación - del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, de acuerdo a las opiniones expuestas:

-El acto de privación sólo puede ocurrir después de un proceso contradictorio. La doctrina es unánime al respecto.

---

en libertad de hacer, de cualquier procedimiento, el "debido proceso legal".-  
Den ex. Dem. MURRAY VERSUS HOBOKEN LANE & IMPROVEMENT COL.,  
18 Hou. 272, 277. (1856)  
Citado por CARLOS A. CRUZ MORALES Op. Cit. p.50

-El proceso previo debe llevarse a cabo, ante cualquier órgano de gobierno al que la ley le otorgue facultades para ello, y que le señale un procedi-- miento para cumplir esa función. La doctrina sustentada por Bassols, Noriega- etc.; agrega, además, que será órgano competente el que establezca la consti- tución, y, a su falta, el poder judicial correspondiente.

-Las formalidades esenciales que deben cumplirse en el procedimiento, son los que otorgue la ley, de acuerdo a la opinión de Bassols, Burgoa, y, como se verá más adelante, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Na- ción. En cambio, Noriega, Guzmán, Juventino Castro y Cruz Morales opinan que - son, además de las que otorgue la ley, cualquier irrestricto medio de defender el objeto de privación sin cortapisa alguna. A esta opinión, ya analizada, se suma la del autor de la presente labor.

-Se puede considerar, además, que se siguen las formalidades esenciales - del procedimiento, cuando se le notifique al afectado la iniciación del proce- dimiento, y sea oído, conforme a la ley. -esta es opinión de Bassols, Burgoa,- y la mayoría de las sentencias de la Corte.

-El juicio previo debe estar consignado en una ley. Si no la hay, además de transgredir la garantía la propia ley, las autoridades carecerán de facul- tades para crear el juicio, y para privar derechos de los particulares. En esta posición, la totalidad de la doctrina se encuentra de acuerdo. Empero, como se verá, buena parte de la jurisprudencia de la Corte contraría notoriamente este

principio fundamental. En lo que atañe a esta garantía, es precisamente en este punto en donde es más palpable el distanciamiento y contradicción entre -- doctrina y jurisprudencia. (8)

1.f.- Analizando el detrimento entre doctrina y jurisprudencia, destaca lo -- siguiente:

En primer lugar, la Jurisprudencia nunca menciona la expresión "juicio -- previo", o "mediante juicio"; y la locución que utiliza es la de "audiencia -- previa", no obstante que no tienen el mismo significado, ya que audir es oír, y juicio es la tramitación del procedimiento contencioso en donde se permita una máxima defensa.

Sin embargo, concatenando nuestras exposiciones, resulta interesante di- -- sertar el criterio de la Corte sobre la interpretación de las "formalidades -- esenciales del procedimiento".

---

8 --"La interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha da- -- do al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, mutila y tergi- -- versa el sentido de la garantía, tanto en su significado original, como -- en su concepción global".

En principio, la Suprema Corte de Justicia ha considerado como "formalidades esenciales del procedimiento" a las de la ley.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- Si en él no se llenan las formalidades exigidas por la ley que se aplica, con ello se violan las garantías individuales del interesado, y procede concederle la protección federal, para el efecto de que se subsanen las deficiencias del procedimiento.

Quinta época:

Tomo XXX Pág. 1361. Pastor Moncada Vda. de Blanco

Tomo XXX Pág. 2405. Hamilton y Devine, S. En C.

Tomo XXX Pág. 2405. "MEXICAN GULF COMPANY".

Tomo XXX Pág. 2405. "La corona", S.A.

Tomo XXX Pág. 2405. "Imperio, S.A. Compañía de Gas".

También ha considerado que las formalidades del procedimiento, para su validez, cuando están contenidas en una ley, deben prever ciertas etapas procesales, tal y como lo establece la opinión, ya analizada, de Bassols y Burgoa:

AUDIENCIA, GARANTÍA DE. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA.- De acuerdo con el espíritu que anima al artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro:

Una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia en que versará el propio procedimiento, que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que -

pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé - oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes, y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

A.R. 849/87. (Informe de 1978, página 316. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

Empero, la Corte también ha considerado por el que, cuando no existe el procedimiento legal para colmar el derecho al previo juicio, entonces las autoridades tienen la obligación de dar oportunidad al particular para que exponga todo lo que a su derecho convenga:

AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTIA DE.- Existe la obligación, por parte de las autoridades responsables, de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aún cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 Constitucional impone a todas las autoridades tal obligación, y, - consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación a la garantía establecida en el citado precepto constitucional.

A.R.- 4722/70. Poblado de las Cruces, Lagos de Moreno. 25 de Febrero de 1971. 5 Votos, Ponente: Pedro Guerrero Martínez. Informe de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1971. p. 86.

Se colige la disención entre las tesis de la corte, y la opinión muy particular del suscrito, -basada en las ideas de la doctrina encabezada por Horiaga-, ya que, en primer lugar, no deja claro que las defensas del particular son ilimitadas, para desahogarse en el momento procesal razonablemente -

oportuno, y, además, por permitir que las "formalidades esenciales del procedimiento", puedan estar establecidas legalmente, sin tener un claro y expreso precepto constitucional que le sirva de apoyo, y, peor aún, que, a falta de disposición legal, puedan ser observadas tan solo por las autoridades administrativas.

## 2.- LA GARANTIA DENTRO DEL AMBITO FISCAL.

Como veremos, los criterios jurisprudenciales de la Corte contienen varias acepciones al aplicarse al derecho fiscal.

En efecto, de acuerdo a lo analizado con anterioridad, son cuatro, en -- realidad, las garantías tuteladas en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

- a) La necesidad de que exista un procedimiento previo a la privación.
- b) Que dicho proceso sea realizado por un órgano legalmente facultado para -- ello.
- c) Que en el procedimiento, se deban aceptar y tomarse en cuenta todos los -- medios de defensa que se rindan, en un plazo razonable y de acuerdo a su natu -- raleza.
- d) Que el proceso se encuentre consignado en una ley , con las "cuatro etapas" procesales, señaladas por la corte.

Tomando en cuenta estas directrices, conviene analizar la aplicación de estos principios en la legislación y práctica tributaria.

**2.a.- Necesidad de que exista un procedimiento previo a la privación.**

La primera excepción la constituye el procedimiento administrativo de -- ejecución, ya que la Suprema Corte de Justicia ha afirmado reiteradamente que, el ejercicio de la misma por parte de entes con potestad tributaria, no contraviene al artículo 14 constitucional, (9) y, en la actualidad, la doctrina mexicana es uniforme al aceptar esta excepción jurisprudencial, con algunas - reservas. (10)

---

9 FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- El uso de la facultad económico coac-  
tiva, por las autoridades administrativas, no está en pugna con --  
el Artículo 14 constitucional.  
tésis de Jurisprudencia No. 160, del apéndice de jurisprudencia de  
1917 a 1975, del Seminario Judicial de la Federación, Segunda Sala  
p.289.

10 Mientras que Burgoa, Calderón y Cortina Gutiérrez defienden la constitu-  
cionalidad del procedimiento económico-coactivo, Sánchez León, Calvo --  
Nicolau, Ortiz Hidalgo y Margáin Manuato aducen su inconstitucionalidad.  
Sin embargo, todos ellos aceptan la necesidad de considerar válida,  
en aras de las urgentes necesidades del estado, esta excepción a -  
la garantía de la que se trata, confirmada reiteradamente por la -  
Jurisprudencia.

En todo caso, se sugiere una reforma constitucional para subsanar  
el problema, que hasta ahora sólo tiene solución por las tésis de la Corte,  
ya que, mientras esto no ocurra, existirá la inconstitucionalidad.

Más interesante es tratar la garantía a respetar, durante los actos autoritarios previos a la resolución fiscal que iniciará el procedimiento administrativo de ejecución.

A este respecto, atinadamente Flores Zavala, (11) distingue, en materia tributaria, la fase oficiosa de la ejecutiva, y de la contenciosa.

En efecto, durante la determinación de los créditos fiscales, es posible que la autoridad se salga de los términos legales, y afecte los derechos de los gobernados por el acto de administración per se, y no por la ley misma.-  
-Materia oficiosa-.

Conforme a este criterio, -seguido por Francisco de la Garza y al cual nos adherimos-, el contribuyente afectado debe ser oído en juicio por la autoridad fiscal, cuando ésta realice actos tendientes a emitir una resolución en su contra.

A contrario sensu, cuando la autoridad, -o la ley misma-, no permiten la defensa del gobernado durante la realización de los actos previos a una resolución fiscal, la misma necesariamente será conculcatoria de la garantía,

---

11 FLORES ZAVALA, op. cit. p. 176.

y, por ende, inconstitucional. (12)

Así las cosas, podemos resaltar de manera enunciativa el carácter inconstitucional de diversas leyes fiscales.

2.a.1.- En la ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de infraestructura Hidráulica, se establece, en sus artículos 2, 3 y 5, la obligación de los beneficiados por una obra de esta naturaleza, de manera directa, a pagar el 90% del valor de la misma, sin que se establezca un medio de defensa previo a la resolución que determine el crédito fiscal particular.

-Refiriéndose a las contribuciones especiales que la legislación del D.F. llama "derechos de cooperación", la Suprema Corte de Justicia ha sostenido que la garantía de audiencia no se respeta creando únicamente un medio de defensa que tenga por objeto reparar el error de las medidas, o en el monto de liquidación, sino que es necesario que los afectados tengan conocimiento previo del costo de la obra, de los precios conforme a los cuales habrá de ejecutarse, de los costos unitarios, y, además, que puedan hacer las observaciones pertinentes.

---

12 Este criterio es seguido por juristas como Sánchez León y Burgoa.

- "Cuando la ley administrativa faculta a una autoridad realizar actos de privación, sin consagrar un acto defensivo previo a la resolución, se estará en presencia de una violación a la garantía de audiencia, aunque la propia ley estatuya medios de defensa contra la resolución"-.

BURGOA, Op. Cit. p. 549.

También ha establecido la S.C.J.N. que, tratándose del "derecho de cooperación" para obras públicas del estado, para respetar la garantía de audiencia, no está obligado a establecer un medio de defensa, únicamente, para el caso de error en las medidas o en el cálculo que arroje una liquidación concreta en perjuicio de un particular, pues para que se adopte el sistema, para que se respete la garantía, es necesario que los afectados tengan conocimiento previo del costo de la obra, de los precios conforme a los cuales habrá de ejecutarse y de los costos unitarios.

En relación con el artículo 23 de la Ley de Ingresos de los municipios del Estado de Nuevo León para 1968, se establecía un derecho de cooperación para obras de urbanización, del que la S.C.J.N. resolvió que "si el costo de la obra afecta directamente a los intereses del quejoso, es necesario, por imperativo del artículo 14 constitucional, que tenga conocimiento previo de dicho costo, el cual se le cobra en forma proporcional". Sin embargo, el ordenamiento combatido no establecía precepto alguno por virtud del cual se diera a conocer a los causantes el valor de las obras antes de su iniciación, ni los precios conforme a los cuales habrán de ejecutarse; mucho menos se establecen cuotas sujetas a las tarifas determinadas para que los interesados tengan conocimiento de la cantidad que deban cubrir, con anterioridad a la realización de las obras, sino que la distribución del costo de las obras en forma proporcional a los sujetos grabados, se hace unilateralmente por el fisco local, lo que indudablemente viola la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional." (13)

2.a.2.- El artículo 41, fracción I del Código Fiscal de la Federación, permite a la autoridad fiscal emitir créditos fiscales con monto igual al último pago realizado, -o cualquiera de los últimos seis meses-, de una declaración provisional o definitiva, omitida por el contribuyente. Semajante situación está prevista en el artículo 51 del mismo ordenamiento. Se estima inconstitucional-

---

13 SERGIO F. DE LA GARZA, Op. Cit. p. 288. como puede destacarse, los casos citados pueden aplicarse, mutatis mutandi, a la ley que se analiza.

la ley, por no establecer procedimiento alguno previo.

Igualmente, el artículo 21 del Código Fiscal, establece una indemnización a favor del fisco federal, para el caso por el que un contribuyente pague alguna contribución con cheque que no sea a su vez pagado, del 20% del total del valor del mismo, sin establecer proceso previo alguno.

Sobre esto particular, el pleno de la corte a sustentado la siguiente tesis:

CHEQUES. PAGOS AL FISCO POR MEDIO DE. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 21, PARRAFO CUARTO, VIGENTE A PARTIR DE ENERO DE 1983, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- El precepto-legal mencionado establece que cuando un contribuyente libru un cheque a favor del fisco que sea presentado en tiempo y no pagado, se generará a cargo de aquél una obligación de indemnizar a la hacienda pública con un 20% del valor de ese instrumento de pago; ahora bien, conforme a los términos en que se encuentra redactado dicho precepto, aún cuando el particular afectado pudiese demostrar que la falta de pago del mencionado título de crédito se originó por causas ajenas a él, de cualquier forma se encuentra obligado a resarcir al fisco con el porcentaje aludido, -- pues la disposición controvertida tampoco establece alguna salvedad de esta naturaleza, sino que es terminante al señalar que bastará la falta de pago del cheque presentado -- en tiempo para que el causante librador contraiga la obligación de indemnizar al fisco con un 20% del valor representado en tal documento crediticio. consecuentemente, es inquestionable que el artículo 21, párrafo cuarto, del código Fiscal de la Federación, es violatorio del artículo 14 constitucional, en tanto que impide al contribuyente, -- cuya situación coincide con los supuestos que prevé esta disposición ordinaria, librarse del cumplimiento de reparar los daños ocasionados al fisco a través de la demostración de que esa lesión no se produjo por causas imputables a él, lo que a su vez se traduce en un acto de privación al cual no le precede la audiencia del particular afectado -- en defensa de sus intereses.

A.R. 7749/83. Juan J. Barajas y Cía., S.C., y otro. 25 de Febrero de 1986. Unanimidad de 16 votos de los señores -- Ministros del pleno de la Suprema Corte de Justicia de -- la Nación. Ponente: Fernando Castellanos Tena. Secretario: Alfredo Villeda Ayala.

2.a.3.- En los artículos 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación se establece que basta la presunción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que formule querrela, perjuicio o declaratoria ante el Ministerio Público, -- sin que aparezca medio de defensa alguno para que el afectado pueda evitar el inicio de la acción penal. (14)

2.a.4.- El artículo 52, fracción III del código multicitado, en su párrafo segundo, permite a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público revisar los dictámenes formulados por Contador Público, sin que se establezca un procedimiento de defensa donde el profesionista afectado pueda controvertir lo que a su derecho convenga.

2.a.5.- El artículo 84 de la Ley del Seguro Social en vigor, prevé la creación de capitales constitutivos en perjuicio de los patrones que, estando -- obligados a asegurar a trabajadores contra riesgos de trabajo, no lo hicieron;

---

14 La acción penal, considerada en sí misma, es una excepción a la garantía de audiencia establecida en el artículo 16 constitucional.

de tal suerte que el crédito es determinado en su monto y en detalles, para su liquidación, sin audiencia previa del afectado.

2.a.6.- Igualmente, el "Instructivo para la operación para la Industria de la Construcción", promulgado por el consejo Técnico del IMSS, y aprobado por la Cámara Nacional de la Industria de la Construcción, (15) prevé la aplicación de factores y porcentajes para valuar la mano de obra de una construcción, - cuando la misma no se halle registrada por el patrón, y calcular el monto de las aportaciones de seguridad social, para determinarlas a los contribuyentes, todo sin previa audiencia del afectado.

2.b.- Necesidad de que el proceso previo se realice ante un órgano legalmente facultado para ello.

Estando esta parte de la garantía, estrechamente vinculada a la garantía de legalidad, fundamentación y motivación consignada en el artículo 16 constitucional, optamos por someter su análisis en el capítulo correspondiente.

---

15 Empero, no hacemos referencia a la naturaleza híbrida de este instructivo, que transgrede más bien la garantía de legalidad tributaria establecida en el artículo 31, F. IV constitucional.

2.c.- Necesidad por la que en el proceso se deban aceptar y tomar en cuenta todos los medios de defensa, rendidos en un plazo razonable de acuerdo a su naturaleza.

Como se concatenó, las defensas del afectado en un procedimiento de privación, son ilimitadas, irrestrictas, para ser tomadas en cuenta dentro del - procedimiento, otorgando al particular un plazo razonable y lógico para que - las rinda de acuerdo a la naturaleza de las probanzas.

Así las cosas, cualquier obstrucción, impedimento o negación alguna de la defensa, deberá reputarse y tildarse de inconstitucional, al transgredirse la garantía in situ.

2.c.1.- Los artículos 51, 53 y 54 del Código Fiscal de la Federación en vigor, infringen la garantía comentada, al establecer que, cuando el afectado por una visita domiciliaria no se inconforme, en un plazo de 45 días contra el contenido de un acta, parcial o final, o peor aún, cuando no presente de inmediato a los visitadores los registros de contabilidad, o en un plazo de 15 días cualquier otro tipo de documentación, no podrá presentar posteriormente dicha documentación, teniéndose por ciertos los hechos y actos transcritos por los visitadores, en presunción "juris tantum" en lo que atañe precisamente, al desahogo de dicha documentación.

Además, de que los artículos omiten un procedimiento para desvirtuarlos, -lo que en sí es conculcatorio de la garantía-, prácticamente otorga la facultad, ad libitum, a la autoridad, de juzgar discrecionalmente el valor de la -- inconformidad, y el de las pruebas rendidas, sin siquiera admitir pruebas supervinientes.

Así, la aberración más grande la constituye el segundo párrafo del artículo 54, donde se restringe la capacidad y derecho a la defensa, al señalarse la improcedencia de las pruebas que hubieren sido solicitadas en el desarrollo de la visita, y que no hubiesen sido rendidas, sin importar su naturaleza y dificultad de obtenerse. (16)

---

16 A mayor abundamiento, resulta interesante hacer notar que, mientras el Código Fiscal de 1967 permitía la presentación de toda clase de pruebas, dentro de un plazo de 15 días posteriores al cierre del acta final de visita, en la actualidad, tan sólo se cuenta con un plazo inmediato, o -- dé 6 O 15 días, para rendir documentación solicitada en el desarrollo -- de la visita, teniéndose por ciertos los hechos consignados si no logran desvirtuarse.  
En efecto, ¿Cómo podría estimarse que tanto el código de 1967 y el actualmente en vigor respetan igualmente la garantía de audiencia con tan abismal diferencia de regular los plazos y formas de defensa de los particulares?  
Obviamente, y a nuestro particular criterio, el actual código, en estos preceptos, resulta inconstitucional.

Por otro lado, en el artículo 130 del código que se comenta, se establece la permisibilidad de toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la absolución de posiciones cuando se requiera la confesión de las autoridades. Al respecto, se ha expresado que resultaría imposible a los encargados y titulares de la autoridad fiscal, el comparecer para desahogar diligencias confesionales.

Por lo que atañe a la no admisibilidad de la prueba testimonial, simplemente no se ha expresado causal alguna.

Otra de las transgresiones más flagrantes se halla contenida en el artículo 208 del código federal tributario, en donde se señala, a contrario sensu, que cuando en la presentación de la demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se omite señalar los motivos que la generen, las pruebas --ofrecidas, o los agravios que cause el acto impugnado, se tendrá por **NO** presentada la demanda, con evidente obstáculo y cortapisa al derecho de defensa del demandante, y contrariando un elemental principio de equidad procesal que permita corregir las omisiones de cualquier promoción en cualquier proceso.

El Artículo 209 del código que se comenta, también establece que el Tribunal Fiscal de la Federación, en ningún caso requerirá el envío de un expediente administrativo, en evidente detrimento de las defensas de los particulares.

Por último, por lo que atañe a la garantía de posibilidad de defensa --irrestricada para el particular, conviene hacer una breve referencia, --aunque

el tema en sí mismo es merecedor de un análisis exhaustivo-, a la continua -- aplicación, en leyes tributarias, de interpretar presuntivamente, "Juris et - de Jure", diversas situaciones, a favor del Fisco Federal.

En efecto, ocurre en numerosos preceptos tributarios, que la ley le da interpretaciones obligatorias a diversas situaciones fácticas, para que sir-- van de base para determinar el cumplimiento de diversas obligaciones fisca-- les. (17)

---

17 Al respecto, se transcribe la opinión que "ex-profeso" ha dado la Barra Mexicana de Abogados:

- "Un caso específico de presunción absoluta, o juris et de jure, lo tenemos establecido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, en donde se faculta a las autoridades para considerar que el contribuyente enajenó lo que él mismo manifestó como mermas, cuando las mismas excedan de los porcentajes establecidos -- en dicho precepto, sin que se le permita al contribuyente ofrecer -- prueba en contrario...

...En relación a las presunciones legales absolutas en materia tributaria, debemos referirnos a la garantía contenida en el artículo 14 constitucional... Las leyes que regulan los procedimientos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro, y para su impugnación, deben de reconocer en lo posible, el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de que presente pruebas y -- alegue en su favor. En este sentido, se expresan Hoyo D'Adonna, Ser vando J. Garza, Mayoral Pardo y Gabino Fraga", (BARRA MEXICANA DE ABOGADOS, Op. Cit. p.p. 14 y 15)

De lo expuesto, ¿Se podría colegir que todas las presunciones absolutas juris et de jure son inconstitucionales? Nuestro personal criterio se -- inclina a creerlo así.

**2.d.- Necesidad de que el procedimiento previo se encuentre establecido en una ley.**

El procedimiento previo al acto de despojo, debe establecerse en preceptos jurídicos estricto sensu; es decir, mediante normas formales y materialmente legislativas, emitidas por el Congreso de la Unión; y no en reglamentos, - acuerdos o circulares del Ejecutivo Federal.

2.d.1.- El artículo 274 de la Ley del Seguro Social en vigor, establece que - los actos definitivos del organismo, podrán ser combatidos por los afectados - mediante inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento - respectivo, y no por una Ley emitida por el Congreso de la Unión.

2.d.2.- De la misma manera, el artículo 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, (INFONAVIT), establece la posibilidad de controvertir las resoluciones del organismo, mediante el recurso - de inconformidad que interpongan los afectados, mismo que se substancie de - la manera que señala el reglamento respectivo.

2.d.3.- El artículo 44 de la Ley del Registro Federal de Vehículos, permite - a las autoridades confiscar ciertos vehículos y otorgar a los particulares - el derecho para que puedan alegar en su defensa, sin establecer el término y forma para hacerlo. Es el artículo 58 del reglamento respectivo el que lo es-

tablece.

C A P I T U L O   V I I

ARTICULO 16<sup>o</sup> DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

C A P I T U L O V I I

ARTICULO 16º DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

S U M A R I O

1.- Contexto e interpretación general. 1.a.- Texto en vigor. 1.b.- Historia y génesis del precepto. 1.c.- Interpretaciones históricas. Ignacio L. Vallarta, José María - Lozano, Isidro Montiel y Duarte. 2.- Interpretaciones con temporáneas. 2.a.- Competencia de autoridad. 2.b.1.- Competencia de origen. Tesis de Vallarta adoptada por la jurisprudencia. Tesis contraria de González Oropeza. Opinión personal. 2.b.2.- La competencia jurisdiccional o legal.- Tesis mayoritaria. Tesis del Tribunal Fiscal de la Federación. Tesis del Poder Judicial Federal. Opiniones antagónicas de Lerdo de Tejada y Guzmán Orozco. Opinión personal.

1.- Contexto e interpretación general.

1.a.- El texto que atañe a nuestra materia es el siguiente:

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

El artículo 16 constitucional, contiene los requisitos formales que deben revestir todos los actos autoritarios que afecten a los gobernados. No basta-

que las autoridades se propongan objetivos lícitos, o la aplicación integral de la ley. Es menester que su conducta respete las formas "sacramentales" ordenadas en la garantía.

La concepción y redacción del precepto, válidamente pueden considerarse como una genial disposición jurídica, generada y concebida, -tal y como se halla transcrita-, como productos del Derecho Mexicano. (1)

1.b.- En México, históricamente, desde la vigencia de la constitución de Cádiz, se esbozó la garantía ahora comentada en todas y cada una de las actas-constitutivas ulteriores, aunque siempre dirigida al ámbito penal.

Sin embargo, fué mérito del Constituyente liberal de 1857, la concepción de la garantía de legalidad, -o fundamentación y motivación-, tal y como ahora se encuentra redactada; texto del que precisamente se desprende la susceptibilidad de aplicarse a cualquier acto de molestia de la autoridad al gobernado, -y no únicamente limitarse al acto en materia penal, como lo hicieron las cons

---

1 -"Difícilmente se descubre en ningún sistema o régimen jurídico extranjero; a tal punto, que nos es dable aseverar que en ningún otro país el gobernado encuentra su esfera de derecho tan libremente preservada como en México-."

tuciones anteriores.

El día 20 de noviembre de 1856, el Congreso Constituyente aprobó el texto de la garantía, tras cinco días de discusiones.

Curiosamente, los alegatos versaron en la aplicación, en el foro penal, de la garantía, sin jamás hacer mención de otro tipo de actos de autoridad.- Empero, se insiste, actualmente la misma se aplica a todo acto autoritario,- y no sólo al penal. (2)

1.c.- Estas solvedades en el génesis de la garantía dieron motivo a posteriores controversias.

El celeberrísimo jurista Don Ignacio Luis Vallarta, interpretó que el artículo 16ª establecía formalidades que sólo atañían a los actos de autoridad de forma tal; que tan sólo prohibía que no fuesen arbitrarios. (3)

Don José María Lozano señaló, que, en realidad, si bien el 16ª Constitu-

- 
- 2 Precisamente la comisión redactora del artículo tuvo que cambiar tres veces su contenido integral durante las discusiones, y sólo la última,-que corresponde al texto actual-, fue aprobada sin alegatos y por unanimidad.
- 3 IGNACIO L. VALLARTA. Cuestiones Constitucionales. tomo III. p. 34. México 1980. Citado por CARLOS A. CRUZ MORALES, Op. Cit. p. 83

cional constituía una verdadera garantía de seguridad y legalidad, al establecer que sólo cuando fuesen escritos debidamente fundados y motivados de la autoridad se acataba el precepto, pero sólo debía aplicarse al ámbito penal, ya que sólo en ello había versado el pensamiento del constituyente de 1857. (4)

Don Isidro Montiel y Duarte, en su libro "Estudio sobre Garantías Individuales", escrito en 1873, estableció por vez primera, la amplia interpretación doctrinal que se le otorga actualmente:

"El artículo 16 prevee el caso... de simples molestias a persona, domicilio, papeles o posesiones... que sólo pueden realizarse mediante autoridad competente, fundando y motivando - la causa legal del procedimiento...

... No puede obligarse a nadie a comparecer ante la autoridad, (aún si es competente) si no es mediante citatorio escrito, - fundado y motivado... y sin ese requisito tiene derecho para rehusarse a comparecer...

... No cabe duda que autoridad competente es toda aquella a -- quien la ley le atribuye expresamente esa facultad".(5)

Sin expresarlo concretamente, se deduce que Montiel y Duarte interpretó bien los puntos esenciales que tutela el actual artículo 16 constitucional.

---

4 JOSE MARIA LOZANO. Tratado de los Derechos del Hombre, Cfr. p.p. 266 y - sig. México, 1876. Citado por CARLOS A. CRUZ MORALES. Op. cit. p. 83

5 ISIDRO MONTIEL Y DUARTE. Estudio sobre Garantías Individuales. México, - 1878, y reimpresa en México, 1972. Ed. Fac. Porrúa. p.p. 330, 331 et 337.

- a) Se aplicabilidad a cualquier acto de simple molestia para el gobernado.
- b) Que todo acto de molestia sólo pueda ser emitida por autoridad competente conforme a la ley.
- c) La obligación per se, de que todo acto de molestia debe estar escrito, fundado y motivado para su validez.

## 2.- Interpretaciones contemporáneas.

2.a.- Los publicistas mexicanos contemporáneos, están de acuerdo en señalar - que, por "acto de molestia", debe interpretarse cualquier y simple afectación o perturbación a la esfera jurídica del gobernado, sin importar siquiera menoscabo, merma o disminución alguna, en su persona, derechos, familiares, domicilio, papeles y posesiones. (6)

Asimismo, doctrina y jurisprudencia, están de acuerdo en establecer que todo acto de molestia, debe emanar de autoridad competente, y que la misma lo es cuando lo establece la ley.

---

6 Burgoa, Juventino V. Castro, Cruz Morales, entre otros, corroboran esta -- afirmación.

2.b.1.- Por lo que respecta al análisis de lo que debe entenderse por "autoridad competente", conviene hacer un poco de historia.

Son famosos los amparos promocionados por el Licenciado Montiel y Duarte para proteger a terratenientes de Morelia en 1874, en donde se alegó la incompetencia de origen de una ley, al no reunir los miembros del congreso que la expidieron, ni el gobernador que la promulgó, los requisitos legales establecidos para desempeñar sus puestos, al no reunir los requisitos suficientes.

Fue mérito indudable de Vallarta, el dilucidar correctamente la diferencia absoluta entre competencia de origen, -que se refiere subjetivamente a la legitimidad del titular-, y la competencia propiamente dicha, que objetivamente se refiere a la autoridad, independientemente de su titular. (7)

Así las cosas, la mayor parte de la doctrina, y la mayor parte de la jurisprudencia, coinciden al establecer que será "autoridad competente", aquella que tenga atribuciones contenidas en normas abstractas relativas, sin importar irregularidades de origen en las que se incurran los titulares.

---

7 Como apunta el jurista Burgoa, el titular de un juzgado que no tenga la edad establecida para serlo, será incompetente de origen, pero el juzgado en sí mismo, será competente para conocer de las controversias que -- la ley establezca. Cfr. BURGOA. Op. Cit. p. 580.

La corte ha sostenido el criterio de que la autoridad judicial, no debe intervenir para resolver cuestiones políticas, que incumben constitucionalmente a otros poderes; - en el amparo no debe juzgarse sobre la ilegalidad de la autoridad, sino simplemente sobre su competencia; pues si se declara que una autoridad señalada como responsable, propiamente no era autoridad, el amparo resultaría notoriamente improcedente. Sostener que el artículo 16 prejuzga la cuestión de la legalidad de las autoridades, llevaría a -- atacar la soberanía de los estados, sin fundamento constitucional, y por medio de decisiones de un poder que, como el judicial, carece de facultades para ello, convirtiéndose en árbitro de la exigencia de poderes que deben ser independientes de él. (8)

A pesar de ello, algunos publicistas, fundadamente, rebaten este criterio, al cual sumamos el nuestro. En efecto, ¿Cómo puede ser congruente la garantía de exacta aplicación de la ley por autoridad competente, con el hecho por el que resulta imposible combatir en el Juicio de Amparo la incompetencia de origen del titular de una autoridad?

En el fondo, se percibe que las decisiones de la Corte son mecanismos de autoeliminación para no entrar en el análisis de la legitimidad de autoridades locales; es decir, - para no descentralizar el federalismo en México, y centralizar las relaciones entre un órgano federal, y los demás locales...

... Por ello, valdría el esfuerzo reconsiderar la doctrina de la incompetencia de origen, que ya fué rebasada -- por circunstancias mexicanas...

...(En el caso del amparo), la declaratoria de incompetencia de origen, puede circunstanciarse precisamente al acto reclumado, y no anula lo pasado, ni lo futuro, puesto que no constituye una declaración general, de acuerdo al principio de - la fórmula Otero que es tradicional en el ejercicio del amparo...(9)

Mientras tanto, en el ámbito fiscal, en tanto no se permita el controvertir en amparo la competencia de origen de los titulares y directivos superiores de hacienda, seguiremos estimando inconstitucional ese criterio, y -- por ello, totalmente inoperante e inobservable el artículo 89, fracción IV de la constitución:

Artículo 89 constitucional.- Las facultades y obligaciones- del Presidente son las siguientes:  
... IV.- Nombrar, con aprobación del Senado, los coroncles- y demás oficiales superiores del ejército, Armada y Fuerza- Aérea Nacionales, y los empleados superiores de hacienda.

---

9 MANUEL GOMEZ OROPEZA. Apéndice al Seminario Judicial de la Federación, - 8ª parte, Jurisprudencia común al pleno y a las salas, tesis 133, p. 272 "Incompetencia de Origen". Reproducción en "La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos" 1917-1985, Obra conmemorativa del quincuagésimo aniversario de la - Ley de Justicia Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la - UNAM y el Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1986, p.p. 721, 724, 726 et 727

2.b.2.- Sin embargo, la calidad o índole de los proceptos legales que otorgan facultades y atribuciones de autoridad, es un tema de mayor controversia en la doctrina contemporánea.

Tratando de esbozar una breve exégesis del problema, cuya importancia y relevancia reclama un estudio profundo y específico, (10), podremos establecer que la opinión de publicistas y de la Jurisprudencia es unánime, "némine-discrepante" en afirmar que sólo mediante normas jurídicas se confieren atribuciones de autoridad, facultadas a realizar actos de molestia a los gobernados, conforme al artículo 16<sup>a</sup> constitucional.

De acuerdo con el artículo 133 de nuestra acta constitutiva, la propia constitución, y las leyes emanadas del Congreso de la Unión, serán la ley suprema de toda la nación.

Así se colige que, siendo autoridad competente, aquella que lo establezca la ley, entonces se deducirá que es autoridad competente la que obtenga sus atribuciones de normas emanadas del congreso de la Unión.

---

10 Es asombroso ver como publicistas de gran importancia, eluden la cuestión, como los eméritos Juventino V. Castro, Burgoa, Serra Rojas, Gabino Fraga, Margáin Manuatoú, Flores Zavala, Sánchez León, y Francisco de la Garza.

Empero, las controversias comienzan cuando el propio congreso federal, - único facultado, en principio, a conferir atribuciones de autoridad, decreta una ley en donde se autorice al ejecutivo Federal, -con supuesta base en su - facultad reglamentaria estatuida en el artículo 89, fracción I constitucional- a que determine específicamente atribuciones autoritarias genéricamente conte nidas en la ley. En otras palabras, el Congreso prácticamente autoriza al eje cutivo a delimitar concretamente competencias de autoridad. (11)

Esta interpretación de la legalidad autoritaria, puede condensarse ac-- ñalando que el poder legislativo es el único facultado, en principio y primer término, a conferir atribuciones de autoridad, mediante las normas que decreta, siendo luego válidas las normas que den origen a autoridades genéricas que fa- culten al ejecutivo de la Unión a reglamentar específicamente, las atribucio-

---

11 Establece el artículo 89, fracción I constitucional, que es facultad del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la-- Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. De acuerdo a lo aducido, un ejemplo en donde prácticamente el Congreso - delega al Ejecutivo la facultad de distribuir y conferir atribuciones de autoridad, es el mismísimo artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administra- ción Pública Federal, que establece:

En el reglamento interior de cada una de las Secretarías de Estado y departamentos administrativos, que serán expedidos por el Presidente de la República, se determinarán las atri- buciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que sus titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

nes y las facultades de autoridad. (12)

Esta interpretación de la legalidad autoritaria, puede condensarse señalando que el Poder Legislativo es el único facultado, en primer término, para conferir atribuciones de autoridad, mediante las normas que decreta, siendo válidas las normas que den origen a autoridades genéricas, y que faculten al ejecutivo a reglamentar específicamente, y de la manera que así lo establezca conforme a la ley, las atribuciones y facultades de autoridad. (12)

Además, -interpreta esta corriente doctrinal-, el reglamento válidamente podría autorizar a que las atribuciones de autoridad conferidas, pudiesen, a su vez, delegarse a unidades subordinadas, mediante simples acuerdos publicados previamente en el Diario Oficial, y emanados de la autoridad delegante. (13)

- 
- 12 "La esfera de competencia de los órganos centrales... proviene de la administración pública federal... Los reglamentos en base a ella, distribuyen las funciones entre las unidades administrativas...  
... La función del reglamento es establecer el reparto de funciones otorgadas previamente en una ley habilitante, pues resultaría impráctico, -- por razones técnicas, que dicha ley entrara en consideraciones detalladas...  
... Estos ordenamientos constituyen la fuente más importante del Derecho Administrativo, y de la actividad de la administración pública..."  
JACINTO FAYA VIESCA. Administración Pública Federal. p.p. 156 et 157. Porrúa. México. 1983 2ª Ed. Actualizada
- 13 Esto ha dado paso a controvertir si es válido que adscripciones pueden delegar sus facultades conservándolas o perdiéndolas en favor de sus delegados.

Uno de los más enconados defensores de esta postura, es el Tribunal --  
Fiscal de la Federación. (14)

14 Al respecto, se transcriben algunos de sus criterios más ilustrativos:

**COMPETENCIA DE LOS FUNCIONARIOS DEPENDIENTES DEL EJECUTIVO FEDERAL.**-- Incluye la potestad decisoria que originariamente corresponde al Presidente de la República, y al Secretario de Estado, siempre que la misma haya sido delegada con sujeción a las normas que se dicten de acuerdo con el artículo 21 de la Ley de las Secretarías de Estado, por lo que las circulares reglamentarias que de ellos emanen, serán válidas si previamente se les ha delegado la facultad decisoria correspondiente.

C.S. entre 4126/37 y 4547/37. Resuelta el 8 de Febrero de 1938, por Unanidad. R.T.F. 1937-48. p. 85.

**COMPETENCIA.**--NO LA TIENE EL TESORERO GENERAL DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL PARA EMITIR LIQUIDACIONES DE CUOTAS OBRERO-PATRONALES.--En la Ley del Seguro Social y en el Reglamento de Organización interna, no existe disposición alguna en la que se establezca la competencia o facultad del Tesorero; en consecuencia, no puede estimarse que el mismo la -- tenga al formular liquidaciones obrero-patronales, ya que ninguna norma jurídica le confiere tal facultad, sin que pueda entenderse tampoco que las facultades que la ley les otorga a los órganos superiores del IMSS, -- le corresponden también al Tesorero, por que la competencia es un principio de orden jurídico que sólo puede derivar de la ley o reglamento, y -- no inferirse a base de presunciones que ningún precepto legal autoriza, -- pues las autoridades administrativas sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Revisión 1693/80. Unanimidad de 6 votos. Sesión de 26 de Mayo de 1981. -

Revisión 1420/80. Unanimidad de 6 votos. Sesión de 29 de Mayo de 1981. -

Revisión 487/80. Unanimidad de 6 votos. Sesión de 18 de Junio de 1981.

**DELEGACION DE FACULTADES.**-- NO PRIVA DE SU EJERCICIO A LA AUTORIDAD QUE -- LO RELIZA, DE CONFORMIDAD CON EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA -- DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE -- 1980...

Revisión 1094/81. Unanimidad de 8 votos. Sesión de 21 de Septiembre 1982.

revisión 1733/81. Unanimidad de 6 votos. Sesión de 16 de Noviembre 1982.-

Revisión 362/82. Unanimidad de 6 votos. Sesión de 22 de Marzo de 1983.

Asimismo, la gran mayoría de las tesis, y la totalidad de las jurisprudencias del Poder Judicial Federal, corroboran esta interpretación.(15)

En el ámbito fiscal, la interpretación comentada columbra como legales las atribuciones de autoridad derivadas de la Constitución, Leyes, Reglamentos y Circulares (Acuerdos).

Empero, existe una corriente doctrinal y jurisdiccional minoritaria, en

- 
- 15 Se transcribe a continuación una ejemplificativa tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**FACULTAD REGLAMENTARIA. INCLUYE LA CREACION DE AUTORIDADES Y LA DETERMINACION DE LAS QUE ESPECIFICAMENTE EJERCERAN LAS FACULTADES CONCEBIDAS.** - Esta dentro de la facultad reglamentaria otorgada al Presidente de la República por el artículo 89, fracción I de la Constitución, el crear las autoridades que ejerzan las atribuciones designadas por la ley de la materia a determinado organismo de la administración pública; igualmente, se encuentra dentro de dicha facultad el determinar las dependencias y órganos internos especializados, a través de los cuales se deben ejercitar las facultades concebidas por la ley a un organismo público, pues ello significa proveer a la exacta observancia de la ley reglamentaria. Además, al tratarse de un organismo que forma parte de la administración pública, aún cuando sea un órgano descentralizado, es precisamente el Presidente de la República, titular de esta administración, quien constitucionalmente, está facultado (artículo 89, fracción I) para determinar los órganos internos que ejercerán las facultades otorgadas por la ley a efecto de hacer posible el cumplimiento de ésta.

A.R. 480/84. Cía. Minera del Río Colorado, S.A., 23 de Agosto de 1984, - Unanimidad de 4 votos Ausente: Santiago Rodríguez Roldán. Ponente: - Carlos del Río Rodríguez. Secretaria: Diana Bernal Ladrón de Guevara.

franca disensión al criterio anterior, y a la cual sumamos nuestro muy particular punto de vista.

Conforme a esta posición, se considera estólido que el H. congreso de la Unión pueda válidamente emitir normas en donde se establezca que el Ejecutivo Federal pueda reglar atribuciones de autoridad.

Poyorativo resulta señalar, que en el reglamento se pueda permitir la delegación de facultades de una autoridad, a otras adscripciones administrativas.

Para que las normas jurídicas tengan validez, es necesario que reúnan todos los requisitos que la Constitución Política exige desde el punto de vista formal.

Por lo contrario, toda disposición que no emane del Congreso, no tendrá validez alguna, ni podrá conferir atribuciones de autoridad.

Así, de ninguna manera se podrán crear dependencias oficiales ni autoridades, por medio de reglamentos, circulares, acuerdos, instructivos, convenios o bandos.

Como es sabido, existe una Ley Orgánica de la Administración Pública --

Federal, cuyo artículo 31 establece las atribuciones legales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero sin señalar las dependencias encargadas - de realizarlas.

Ahora bien, para cubrir esta deficiencia, debió expedirse una ley Orgánica de la Secretaría, pero, en lugar de ello, se emitió un Reglamento Interior que pretende, ilegalmente, conferir atribuciones autoritarias a las dependencias de dicha Secretaría.

El resultado de ello es que, legalmente, ninguna dependencia consignada en dicho Reglamento tiene el carácter de autoridad competente para emitir - actos de molestia, y cualquiera que de ellas emane, estará viciado de nulidad-absoluta. (16)

Nuestro particular parecer es que, necesariamente, el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es inconstitucional, pues - permite al ejecutivo regular atribuciones de autoridad que corresponden sólo - al poder legislativo, y que son, en sí mismas, indelegables.

Admitir que el ejecutivo, en el ejercicio de su facultad reglamentaria,

---

16 Cfr. FRANCISCO LERDO DE TEJADA. La ley de la selva en materia tributa-  
ria, publicado en el T. I. "Ensayos del Tribunal Fiscal de la Federa-  
ción, 45 años al servicio de México. p. 539 1ª Ed. México, 1982.

pueda disponer de atribuciones, para "distribuirlas", equivale al descontrol total de la legalidad autoritaria; es trastocar la garantía de legalidad mediante la debida competencia; es reconocer válida una ley en el que el Congreso faculte al Ejecutivo a reglar atribuciones a su albedrío, pudiendo incluso delegarlas a otro poder de la unión. (17)

Esta postura ha sido corroborada en resoluciones judiciales en más de una ocasión, destacando, -por su nitidez y veracidad-, las resueltas por el Tribunal Colegiado del primer circuito en materia administrativa, cuando figuraba el magistrado Guillermo Guzmán Orozco como ponente, mismas que se transcriben en consideración a su gran importancia:

AUTORIDADES. FACULTADES PARA CREARLAS.-El Artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, no autoriza al Presidente para legislar, ni para crear órganos fiscales y dotarlos de facultades económico-coactivas, ni mucho menos otorgarles dichas facultades a los Secretarios de Estado dependientes de él, ya que esas facultades no son delegables y corresponden únicamente al Congreso de la Unión, en los términos de los artículos 31

- 
- 17 De esta suerte, no puede llegar al extremo aberrante por el cual la actual Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, hagan permisible que, mediante acuerdo delegatorio del C. Secretario de Hacienda, puedan conferirse atribuciones de autoridad a cualquier unidad administrativa jerárquicamente inferior, como lo podría ser el jefe de limpieza o mantenimiento. Esto deja la puerta abierta para que en un futuro, como ya ocurre en otras áreas de Derecho, se deleguen facultades a otras Secretarías, Poderes o soberanías, mediante "acuerdos", "reglamentos", o "convenios".

fracción IV, y 73 de la propia Constitución, cuyo artículo 49 también resulta violado al arrogarse los titulares del poder ejecutivo facultades legislativas, destruyendo el principio de la división de poderes.

Primer circuito, primero administrativo, A.D.1121/79, Farmacia de Cuautla, S.A., 8 de Septiembre de 1980. Mayoría de votos. ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

AUTORIDADES. FACULTADES PARA CREARLAS.-ADMINISTRACIONES FISCALES.-... Se debe entender que las autoridades creadas legalmente, lo son, en forma primaria por la Constitución Federal, que es también la que les ha otorgado las facultades legales de que cada una dispone, facultades que esas autoridades o poderes creados no pueden ampliarse así mismos, ni delegarse entre ellos, ya que sólo se podría hacer mediante reforma constitucional. Ahora bien, entre las facultades del Presidente están las de nombrar y remover a ciertos funcionarios, pero no la de crear órgano de autoridad, ni la de otorgarles una esfera de facultades legales...

7ª Ep. Vols. 139-144, 6ª pt. p. 39, Primer Circuito, primero administrativo, A.D. 1121/79. Farmacia de Cuautla, S.A., 10 de Septiembre de 1980. Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

De aquí que consideremos inconstitucionales el artículo 18 de la ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y por ende, todos los actos de molestia a los gobernados que omitan, -excepto la del propio Secretario-, por lo que nos parece adecuado, urgente y necesario la expedición de una Ley Orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de respetar la garantía

de "competencia legal".

2.c.- La última parte del primer párrafo del artículo 16 constitucional, establece la necesidad por la que deben encontrarse fundados y motivados todos -- los actos de molestia ocasionados por la autoridad.

Los publicistas en su mayoría, del foro jurídico mexicano, atinadamente -- señalan qué debe entenderse por fundamentación y motivación, así como la obligación de la autoridad, de seguir esa "fórmula sacramental", en todo acto de -- simple molestia para que se acate la garantía. (18)

"Fundar es insertar en la orden escrita los artículos o la ley que aplica la autoridad.  
Motivar es exponer que se han actualizado los supuestos de la ley; que a lo que la ley obliga, autoriza, -- prevé dispone o sanciona, se ha presentado, y que, -- por lo mismo, la autoridad aplica la ley.  
Motivar es describir cómo se ha producido lo que la -- ley prevé; el por qué existe la necesidad y la obligación de aplicar la ley" (19)

---

18 "No basta que haya una ley que autorice la orden o ejecución del o de los actos autoritarios de perturbación, sino que es preciso... que sean comprendidas dentro de las disposiciones relativas... invocadas por la autoridad". BURGOA. Op. Cit. p. 597.

19 CRUZ MORALES, Op. cit. p.p. 98 et 99.

A este respecto, la celeberrísima jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se transcribe, corrobora fielmente lo señalado por la doctrina y por el propio precepto constitucional:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero, que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

A.R. 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 Junio 1968. 5 Votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.  
A.R. 9598/67. Oscar Leonel Velasco Casas. 1 de Julio de 1968 5 votos. Ponente: Alberto Orozco Romero.  
A.R. 7258/67. Comisariado ejidal del poblado de San Lorenzo Tezonco. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.  
A.R. 3717/68. Elías Chafn. 20 de Febrero de 1970. 5 Votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.  
A.R. 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y Coags. 26 de Abril de 1970. 5 Votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.  
Informe de 1973. Segunda Sala. p. 18.

Nos adherimos a las afirmaciones del jurista Cruz Morales sobre la naturaleza de la garantía de fundamentación y motivación de los actos de molestia de la autoridad.

Cuando la autoridad omita la correcta fundamentación y motivación de sus actos de molestia, se infringirá la garantía, independientemente del derecho -

o razón del gobernado, de tal suerte, que la garantía implícitamente permite - anular los actos de autoridad, cuando no se cumple esta obligación.

En el ámbito tributario, la garantía es respetada por el artículo 38, - - fracción III del Código Fiscal de la Federación. (20)

Sin embargo, la aplicación de la garantía, a este respecto, en la legisla- ción y práctica tributaria se ha alejado de la sana y verdadera interpretación del precepto.

El artículo 23B, fracción II del Código Fiscal de la Federación, vigenta- a partir de 1987, establece ilegal el acto de autoridad que no se halle funda- do y motivado, pero viola la garantía al establecer que la ilegalidad sólo se declarará cuando la omisión afecte las defensas del particular, y trascienda - al sentido de la resolución impugnada.

La última estocada a la garantía, la establece el artículo 239, último pá

- 
- 20 Dicho precepto señala lo siguiente: "Los actos administrativos que se de- ban notificar, deberán tener, cuando menos, los siguientes requisitos: III.- Estar fundado y motivado, y expresar la resolución, objeto o propósi- to de que se trate". Desde nuestro punto de vista, la redacción se ajustaría más a la garantía- si mencionara a los actos administrativos que causen molestia a los contri- buyentes, no sólo a los que se "deban notificar".

rrafo, del código señalado, pues obliga al Tribunal Fiscal de la Federación a declarar la nulidad de un acto administrativo, por falta de fundamentación y - motivación, para el simple efecto de que se emita una nueva resolución.

Así las cosas, la legislación, en el área fiscal, ha reducido la garantía a un simple requisito subsanable, de tal manera que al contribuyente le resulta imposible obtener la anulación definitiva del acto de autoridad, cuando se violen las formalidades establecidas en el 16 constitucional.

Nos encontramos una vez más, ante un esfuerzo por restringir las causales de anulación, cuando lo que se debería promover es que los actos de autoridad se ajusten a Derecho, con independencia de la trascendencia que puedan tener finalmente, - en el resultado de este acto de autoridad.

La inconstitucionalidad se advierte de la simple lectura de los artículos 14 y 16 constitucionales, los cuales carecen - de cualquier referencia a las condiciones a que ahora se someten las causales de anulación.

Se dejan de lado, garantías individuales que son el resultado de evolución jurídica y social... (21)

Es evidente la inconstitucionalidad de los artículos 238 y 239 del código Fiscal Federal, pues mientras el 16 constitucional a contrario sensu, señala - la ilegalidad de todo acto de molestia que no se halle fundado y motivado, el código señala que sólo deberán serlo los actos de autoridad que afecten las de

fensas del particular, y trasciendan al sentido de su resolución, (sic) de --  
tal suerte que cuando esto no ocurra, deberá emitirse otra resolución subsa--  
nando la anterior.

Asimismo, y por las mismas razones, el Código Fiscal, hace inoperantes -  
las reglas para las visitas domiciliarias establecidas en el artículo 16 cons-  
titucional, y en el artículo 43, y siguientes del propio cuerpo normativo, --  
ya que las omisiones que sobre el particular realice la autoridad, no trascien-  
den las defensas del particular, o el sentido de las resoluciones respectivas.

**CAPITULO VIII.**

**ARTICULO 23 DE LA CONSTITUCION**

**POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

C A P I T U L O V I I I .

ARTICULO 23 DE LA CONSTITUCION  
POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

S U M A R I O

1.- Interpretación. 1.a.- Texto constitucional. --  
1.b.- Antecedentes históricos. 1.c.- Interpreta-  
ción actual. 2.- El principio "non bis in idem" en  
el ámbito tributario. 2.a.- Enunciado del problema  
2.b.- Postura adoptada por las autoridades fisca-  
les. 2.c.- Postura doctrinal contraria. 2.d.- Consi-  
deraciones personales, conclusión. 3.- Inconstitu-  
cionalidad del artículo 94 del Código Fiscal de la  
Federación.

1.- Interpretación del texto constitucional.

1.a.- El texto que atañe a los fines del presente ensayo, es el que transcribe  
la garantía conocida como "non bis in idem", que textualmente señala:

Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito,  
ya sea que en el juicio se le absuelva o se le conde-  
ne.

1.b.- La garantía del "non bis in idem", quedó redactada con su texto actual, desde el proyecto de Constitución Política de la Nación del 16 de Junio de -- 1856, en su artículo 25. Luego, fue aprobado por la Asamblea constituyente como numeral 24, tras sesión del 16 de Agosto de 1856, sin que jamás se hablase un ápice de la naturaleza y significado de la garantía.

1.c.- Jurisprudencia y doctrina son afines al determinar, que la que la garantía señala, es que, cuando se haya pronunciado formalmente sentencia definitiva, firme, e irrevocable en un juicio penal, el reo no podrá nunca ser juzgado nuevamente por la misma conducta.

El artículo 23 prohíbe que una persona sea juzgada dos veces por el mismo delito; es decir, se opone al juzgamiento, en dos ocasiones diversas, de los mismos hechos que como delictuosos se aprecian..(1)

## 2.- El principio "non bis in idem" en el ámbito fiscal.

2.a.- Existen graves lagunas al discernir si la garantía se aplica a sólo los procesos penales, o bien, a todo el ámbito procesal jurídico; y además, si la prohibición de duplicidad procesal se refiere a juzgar la misma conducta dos -

veces, o bien, aplicar la misma condena o imposición dos veces al individuo.

La cuestión tiene gran trascendencia dentro del derecho fiscal, ya que, fundamentalmente, el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación permite la duplicidad de procedimientos, al establecer que el proceso administrativo por el que se determinan créditos fiscales, recargos, y sanciones, no afecta al -- procedimiento penal. (2)

De esta suerte, la legislación fiscal permite que, por una misma conducta, -la omisión intencional del pago de una contribución, por ejemplo-, el sujeto pueda ser absuelto en sentencia ante el Tribunal Fiscal de la Federación, -en el proceso contencioso administrativo-, o por el propio poder judicial; -- mientras que en el procedimiento penal, sea condenado por la comisión del delito tipificado por su conducta, a sufrir penas privativas de la libertad.

---

2 Dice el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación: "En los delitos - fiscales, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria. Las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos, y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal."

La cuestión y planteamiento del problema, es resolver si esta situación es prohibida o no por la garantía "non bis in idem".

2.b.- Entre los doctrinarios que señalan que la situación no está en contradicción contra la garantía "non bis in idem", se encuentra el Licenciado Miguel Angel García Domínguez:

Resulta necesario establecer si es válido constitucionalmente imponer, por una misma conducta, unas sanciones específicas como infracción fiscal, y otras como delito fiscal.

Lo que la Constitución quiere es evitar que se juzguen -- dos veces a una misma conducta desde la misma perspectiva, a fin de impedir que se imponga dos veces la misma clase de sanción.

Tal exigencia constitucional, se cumple tratándose de infracciones fiscales, y delitos fiscales, en virtud de que, una sola conducta, que tipifica simultáneamente un delito y una infracción, sólo puede ser castigada por el juez penal con pena privativa de libertad, pero éste no puede condenar ni a sanción pecuniaria, ni a pérdida de bienes y derechos. A su vez, el órgano de la administración fiscal -- sólo puede imponer multa, exigir el pago de la reparación del daño y decretar la pérdida de bienes y derechos, pero no puede imponer la pena privativa de la libertad.

Contrariamente a lo sostenido ... pensemos que, cuando una infracción sea simultáneamente delito fiscal, la imposición de sanciones coincidentes, pero diversas, no implica el -- ejercicio de dos acciones idénticas; ciertamente hay identidad de causa, ya que la misma conducta da origen a dos acciones; pero no son las mismas partes, ya que una acción la ejerce el representante social, es decir, el ministerio público, y otra el representante de la víctima esto es, el órgano competente de la administración fiscal. Tampoco es el mismo objeto, ya que no se plantea la misma pretensión, pues la acción penal se ejerce para que se condene al delincuente, a una pena privativa de la libertad; en cambio, la acción administrativa se ejerce para que el infractor se le impongan sanciones pecuniarias, multa y reparación del daño.

Al tramitarse una dualidad de procedimientos, no se llega a la contradicción de resoluciones, por lo que nunca habrá -- problema en la ejecución, ya que uno y otro fallo no se van a interferir, puesto que cada uno debe imponer sólo las sanciones que se han repartido para entregarlas en exclusiva a cada jurisdicción. (3)

Este criterio es seguido por la magistrada Margarita Lomelf Cerezo,(4) - por las autoridades fiscales en la práctica, (5) y por la mayor parte de las Jurisprudencias de la Corte. (6)

- 
- 3 MIGUEL ANGEL GARCIA DOMINGUEZ. "Teoría de la infracción fiscal". Ed. -- Cárdenas, editor. 1ª ed. México, 1982. p.p. 399 a 402.
- 4 Cfr. "El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal". Cía. Ed. Continental. México, 1961. p.p. 151 a 153.
- 5 Justo es necesario señalar que, a pesar de que el criterio fué adpotado por la autoridad administrativa fiscal, ésta rara vez ejercita sus facultades sancionadoras, al unisomo con el inicio de la querrela o denuncia penal ante el ministerio público, en perjuicio de la conducta observada en un contribuyente. En lugar de ello, han adoptado, -quizá salomónicamente-, la costumbre, -sin fundamento legal-, en la mayoría de los casos, de seguir tan sólo - uno de los dos procedimientos, considerando que, en caso de ejercitar la acción penal, y tratándose de visitas domiciliarias, nunca se levantará el acta final de visita, de tal suerte que su levantamiento significa, - generalmente, que no usará de sus facultades penales.
- 6 Cfr. Seminario Judicial de la Federación, p. 146, tomo XXVIII; p. 307, - tomo XIII; p. 3950, T. XIV; y LXXIV, p. 171. En ellas, la Suprema Corte admite la duplicidad, considerando que el procedimiento judicial y el administrativo son distintos, y persiguen fines diversos, pues el primero se refiere al castigo corporal, -competencia de la autoridad judicial-, y el segundo lo es de la administrativa, son independientes entre sí, y lo resuelto en uno no puede influir en el otro.

2.c.- Empero, existe una importante corriente doctrinal que establece que el artículo 94 del Código Fiscal Federal es inconstitucional, al transgredir la recta y verdadera interpretación de la garantía "non bis in idem".

En principio, la doctrina fiscal latino-europea, -Jarach, Sains de Bujan da-, condena unánimemente la existencia de varios procedimientos para juzgar una misma conducta. (7)

En México, el autor ha escuchado la misma opinión en diversas conferencias o cátedras de diversos publicistas, como Calvo Nicolau, Humphrey y --- Johnson Okhuysen. Asimismo, Margáin Manuatoú y Servando J. Garza han escrito, ex-profeso, artículos sobre el tema.

Se considera, al igual que Servando J. Garza, que el procedimiento administrativo para la imposición de penas pecuniarias es en sí mismo un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá juzgar la situación del infractor, hecho lo cual procederá a castigarlo con una pena pecuniaria como lo es la multa. Es más, el sancionado puede inconformarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y contra su sentencia, acudir al juicio de garantías, en donde, previo al procedimiento legal correspondiente, se resolverá sobre la procedencia de la pena pecuniaria impuesta por el quejoso. (8)

---

7 Cfr. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. p. 244.

8 Ibid. p. 243.

En esencia, este criterio sostiene que todo juicio o procedimiento dirimiendo una controversia o pretensión basada en conductas. Necesariamente, al resolverse en distintos procedimientos un mismo acto jurídico, se estará en presencia de una conculcación a la garantía del "non bis in idem".

La tesis que a este respecto ha sustentado el poder judicial, han rehuído la esencia del problema, pero sin embargo, sí ha sustentado criterios donde implícitamente se acepta careciente de juridicidad el juzgar un caso concreto en procesos disímboles:

RESPONSABILIDAD CIVIL PROVENIENTE DE DELITOS.- Si no existe certeza de culpabilidad del quejoso en el delito que se le atribuye, lo que únicamente puede establecer la sentencia definitiva que en su oportunidad se dicte, es anti-jurídico pretender que se le condene a una indemnización civil, proveniente de un delito del que no se le ha considerado responsable.

5. época.

Tomo LVII, p. 1990. Vázquez aurelio.

Tomo LXX p. 2611. Izquierdo J.

Tomo LXXIV. p. 3792. Martínez Vargas A. Suc. de

Tomo LXXXI. p. 2120. Alvarado Marcelo.

Tomo LXXXVI.p. 1466. Díaz Leovigildo.

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Seminario - Judicial de la Federación, 4a. parte. 3. Sala. p.962. (9)

2.d.- A nuestro muy personal criterio, la causa del problema interpretativo - del principio "non bis in idem", obedece, además de la negligencia de la doc-

---

9 Esta tesis puede aplicarse, "mutatis mutandi", al ámbito fiscal-penal.

trina y la jurisprudencia, a la desafortunada redacción de la garantía.

En efecto, para que válidamente pudiere interpretarse como lo señalan el artículo 94 del Código Fiscal, García Domínguez o Lomelí Cerezo, el precepto-constitucional deberá establecer:

"Nadie puede ser condenado dos veces por la misma sentencia".

Y para interpretarse conforme a lo que aducen Margáin Manautou o Servando Garza, debería disponer:

"Nadie puede ser procesado dos veces por la misma conducta".

Desde un punto de vista inmanente, prescindiendo de normas positivas, y-tomando en cuenta la estricta justicia, -el "due process of law" norteamericano-, nos parece adecuada esta última interpretación, ya que atenta al sentido común, y a la recta razón, que válidamente pudiera sentenciarse a un contribuyente por una misma conducta, a la privación de la libertad, y, en otro proceso simultáneo a la absolución total.

La solución ideal, y que consideramos deber ético de las colegiaciones de abogados obtener, sería que la Segunda Sala de la Corte, y los Jueces de Distrito Administrativos, -es decir, la rama judicial especializada fiscal-, tu-

viese, en última instancia, y con potestad única y en un solo procedimiento, - la facultad concurrente de revisar la validez de los procesos contenciosos-administrativos, y penales simultáneamente. (10)

Ahora bien, por lo que atañe a su interpretación jurídica-positiva, cabe establecer qué debe entenderse por "delito", y por "juicio" en la garantía del "non bis in idem", atendiéndonos a su literalidad.

Por delito, se entiende todo acto u omisión que sanciona la ley penal. - (11)

Como todo acto u omisión implica necesariamente una conducta, -de dar, - hacer o no hacer o permitir-, podemos válidamente señalar que "delito" es toda conducta sancionada penalmente.

- 
- 10 La situación es grave, por no encontrarse, -desgraciadamente-, en la práctica, los jueces del orden penal versados ni capacitados, -por lo esporádico y ocasional- a tratar asuntos sobre delitos fiscales, al desconocer en su totalidad la rama del derecho tributario. Por otro lado, los jueces administrativos no dominan el área penal.
- 11 En concreto, el artículo 7 del Código Penal para el D.F., en materia del fuero común, y para toda la república en materia del fuero federal, señala que "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Por la connotación "juicio", desde un punto de vista formal, se incluye a todo proceso donde se ventila un litigio o pretensión ante el órgano jurisdiccional. Desde el punto de vista material, será todo procedimiento de litigio o pretensión que se realice en el órgano facultado para ello por la ley.

Se deduce entonces permisible enunciar e interpretar la garantía del "non bis in idem" así:

"Nadie podrá ser procesado dos veces por la misma conducta penalmente".

Poco importa si el proceso es jurisdiccional o administrativo, ya que, en última instancia, todo procedimiento administrativo será recurrible, por la vía de amparo, ante el poder judicial.

Contrariamente a la opinión de García Domínguez, Lomelí Cerezo, y la mayor parte de las tesis de la Corte, ni siquiera se columbra cómo puede interpretarse "juicio" o "proceso" por "condena".

Asimismo, tampoco vislumbramos, conforme a nuestro particularísimo criterio, como podría equipararse "delito" por "sentencia" pues, como se ha demostrado, el primer vocablo significa una conducta sancionada penalmente, y no un proceso legal que culmine con una resolución, pues no es permisible distin

guir en la ley, lo que la propia ley no distingue.

En cambio, sí es dable interpretar "delito" como una conducta penalmente sancionada.

Así las cosas, resulta válido el criterio que sostiene la inconstitucionalidad del artículo 94 del Código Fiscal Federal, atendidos ahora a la interpretación literal de la garantía comentada, situación que no ocurre en la postura contraria, ya que sí es posible interpretar la garantía del "non bis in idem" como la prohibición de ser procesado dos veces por la misma conducta, y sólo trastocando la literalidad de su texto, podría interpretarse como la prohibición de ser condenado dos veces en una misma sentencia.

C A P I T U L O   I X

ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION

POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

0 6

## CAPITULO IX

### ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

#### SUBCAPITULO PRIMERO

#### SUMARIO

1.- Texto e historia constitucional. 1.a.- Consideraciones personales. 1.b.- Texto actual. 1.c.-Historia del texto constitucional. 2.- Garantías que emanan de su contenido.

#### 1.- Texto e historia constitucional.

1.a.- De acuerdo a nuestro muy personal criterio, no existe precepto constitucional, tan importante, y tan polémico en el Derecho Fiscal Mexicano, como las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Desde su génesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fallado -- múltiples sentencias, -muchas de ellas antagónicas-, que día con día van depurando su significado e interpretación.

En el ámbito doctrinal, son muchas las teorías y consideraciones formula-

das en atención a este precepto, cuyo estudio es el más interesante para el - investigador fiscal.

Resulta demasiado breve este ensayo para que pudiera dilucidarse su alcance e interpretación de la manera adecuada. Dada la índole y naturaleza del mismo, bien merecería ser de la extensión de la totalidad de la presente labor.

1.b.- El texto del precepto es el siguiente:

Son obligaciones de los mexicanos:  
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que señalen las leyes.

1.c.- El texto actual, fue plasmado íntegramente desde el proyecto de Constitución de 16 de Junio de 1856, en su artículo 36.

Posteriormente fue aprobado por el Congreso Constituyente en la fracción II del artículo 31, en sesión de 26 de Agosto de 1856, en el que, asombrosamente, -por no haberle precedido discusión alguna-, unánimemente se aprobó el texto comentado.

2.- Garantías que emanan de su contenido.

Del simple análisis del texto del precepto, se derivan las siguientes -- conclusiones:

- a) Contiene una obligación económica a cargo de los mexicanos.
- b) Establece la contribución, como la figura jurídica tributaria obligatoria, que deben satisfacer los mexicanos.
- c) La obligación de contribuir es con la finalidad de satisfacer el gasto público.
- d) El gasto público puede ser realizado por la federación, estados o municipios.
- e) La obligación de contribuir está referida a la residencia del sujeto obligado.
- f) La contribución debe ser proporcional y equitativa.
- g) El tributo debe estar contenido en una ley. (1)

No es objeto de la presente exégesis el estudio de todos los principios - que derivan del artículo 31, fracción IV constitucional, sino únicamente los - que constituyen verdaderas garantías individuales para todos los gobernados.

De ahí que las garantías, que se deducen de su contenido, y atañen a nue

---

1 Cfr. RAMON REYES VERA et alii. "Tribunal Fiscal de la Federación; 45 años al servicio de México". Ed. Esp. T. I. p. 436. México.

tro tema, sean las siguientes:

- a) Garantía por la que las contribuciones sólo pueden ser destinadas a los -- gastos públicos.
  
- b) Garantía de contribuir en función a la residencia, o de contribución sólo al gasto público de la entidad donde se reside.
  
- c) Principio o garantía de que las contribuciones a pagar sólo pueden estar -- determinadas en ley.
  
- d) Garantía por la que los tributos a pagar deban ser proporcionales y equi-- tativos.

## SUBCAPITULO II

### GARANTIA DE CONTRIBUCION SOLO AL GASTO PUBLICO.

#### SUMARIO

1.- Interpretación de la garantía. Distinción entre la facultad para imponer contribuciones, y la garantía de que el producto de las mismas sólo sea destinado al gasto público. Definición de gasto público. 1.b.- Partidas no destinadas al gasto público. 1.c.- Partidas previstas en la ley de ingresos y en las leyes especiales. 1.d.- Contribuciones extrafiscales. 1.d.1.- Origen histórico.- 1.d.2.- Distinción del Licenciado de la Garza.- 1.d.3.- Impuesto sobre la Renta. Ley Federal de Derechos.

#### 1.- Interpretación de la Garantía.

1.a.- La obligación de contribuir al gasto público es, indudablemente, el fundamento constitucional que faculta al estado a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Empero, esta facultad de la autoridad, trae correlativamente una obligación a su cargo, un verdadero derecho de los particulares que constituye una verdadera garantía constitucional: La seguridad de que el monto de sus aportaciones sólo serán destinadas a sufragar los gastos públicos. Así, es dable resumir y llamarla la "garantía de contribuir sólo a los gastos públicos".

**GASTOS PUBLICOS; CONCEPTO DE.**- Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino precisamente aquellos destinados a -- sufragar las funciones y servicios públicos.

5a. ep. T. LXXV. p. 2723. a.R. 3630/39. Arrigunaga-Peón Manuel de. 28 de Agosto de 1940. Unanimidad - de 4 votos. (1)

De esta suerte, se concatena que sólo será constitucional un impuesto o contribución, cuando se destine a un gasto erogado para la satisfacción de -- servicios públicos. Plantear la frontera exacta de lo que debe considerarse -- ingresos del erario provenientes de contribuciones, de los demás ingresos del Estado, constituye un interesante problema aún no resuelto satisfactoriamente por la doctrina.

1.b.- El primer problema inherente a nuestra labor, consiste en dilucidar la constitucionalidad de partidas obtenidas por el erario federal mediante -- contribuciones destinadas, -de hecho-, a cubrir renglones que muy difícilmente podrían ser considerados como satisfactorios de "servicios públicos". Empero, de mostrar cabalmente que la erogación pagada como tributo físicamente, haya sido

---

1 -"Gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales".- GULIANI FONROUGE. "derecho financiero". Ed. De Palma. Buenos aires. 1962, 1ª Ed. Tomo I.

-"El concepto de gasto público es donde se ha descuidado más la solidez del sistema fiscal, la Suprema Corte y el propio Ejecutivo. No tenemos,-- desafortunadamente, un concepto de gasto público, afirmándose desde la -

destinada a un gasto que no implique la satisfacción que un servicio público, es materialmente imposible. (2)

1.c.- Los gastos públicos de la Federación, tradicionalmente fueron considerados como aquellos que aparecieran bajo este rubro en la ley anual del Presupuesto de Egresos. (3)

Sin embargo, este criterio fue ampliado recientemente, al considerar, - la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constitucionales las contribuciones que se destinan a rubros para la satisfacción de un gasto público, aún -- cuando no se hallen previstas en la ley de ingresos, sino en leyes especiales, de conformidad al artículo 5ª del Código Fiscal de la Federación. (4)

---

(continúa) exageración que todo lo que gaste o erogare el gobierno, entra en - la función pura del Estado"...  
JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO. El sistema fiscal mexicano, y el artículo 31, fracción IV constitucional. ¿Cuál es inoperante?. En Alejandro Aguilar - Montaña et alii: "Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Aná huac". Año II. No. 2. México 1983. p. 277.

3 Un ejemplo lo son las erogaciones previstas anualmente en el artículo 6 de la Ley del Presupuesto de Egresos de la Federación.

En efecto, desde este punto de vista, doctrinalmente es difícil sos tener que las millonarias partidas destinadas a la Lotería Nacional, Aeronaves de México, Altos Hornos de México, S.A., etc., sean para la satisfacción de servicios públicos.

Discernir cuándo existe un servicio público, y cuándo no lo hay, es un interesantísimo problema ajeno a los fines de la presente labor.

1.d.- El último dilucidamiento entre contribución y gasto público, es conocida en doctrina como la "extrafiscalidad" del impuesto o taxación.

Ello consiste en establecer, si constitucionalmente es válido que una -- contribución no tenga como objeto, cubrir el gasto público, sino distintos -- fines económicos. (5)

1.d.1.- El precepto constitucional en análisis data de 1857; y la concepción de los tributos como herramienta económica del Estado para lograr la redistribución de la riqueza, o el fomento, -o restricción- de diversas actividades, -incluyendo verdaderas políticas de desaliento hacia ramas económicas indeseables, son producto de las teorías de la ciencia económica de influencia Keynesiana surgidas a partir del "crak" Neoyorquino de 1929. Es natural que el --

- 
- 4 El artículo relativo señala que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. Empero, la Suprema Corte, en el pasado, llegó a negar la admisibilidad -por la que partidas obtenidas mediante contribuciones, llegaran a destinarse a rubros específicos de gastos públicos mediante ley:

"Es contrario al artículo 31, fracción IV constitucional, un impuesto, al destinar a un fin particular y específico la recaudación del impuesto, que siempre debe estar destinado para cubrir los gastos públicos en términos generales".

A.R. 5121/55. enero 11 de 1958. p. 25

En la actualidad, se insiste, la Corte ha abandonado este criterio.

- 5 Véase el capítulo IV de esta obra, sobre contribuciones que fomentan la colegiación o asociación.

problema no haya sido siquiera columbrado por el constituyente de mediados - del siglo XIX.

1.d.2.- Bien hace notar el Lic. de la Garza, la existencia, en nuestro país, de contribuciones con fines fiscales, las que a su vez son extrafiscales, y - las que únicamente son extrafiscales. (6)

Así pues, la Ley del Impuesto sobre la Renta es, conforme a este criterio, una contribución con fines fiscales, pues es evidente la importancia que tiene en el índice de recaudación tributaria del Estado, y la necesidad que - el Estado tiene del impuesto para cubrir los gastos públicos; pero a la vez, - tiene fines extrafiscales, pues, además de simple instrumento de recaudación, sirve para redistribuir la riqueza, al gravar con tasas impositivas más altas a las personas que tengan mayores ingresos. (7)

---

6 V.G. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. Op. cit. p. 270.

7 Desgraciadamente, en la práctica, la erosionada situación económica de - la nación, ha propiciado que en la realidad, el principal fin de la ley - del Impuesto sobre la Renta sea eminentemente recaudatorio.

En efecto, la tasa a partir de 1988 gravable a las personas morales, es - fija en un 30%. Los pagos provisionales para los sujetos se consideran - hechos de manera definitiva cada seis meses, independientemente del pago de un porcentaje de los ingresos, pagadero mensualmente. Varios renglones tradicionalmente como deducibles ya no se consideran así, o incluso se po - dría hablar de Renta como un Impuesto Semestral a los ingresos de las per - sonas, y no un gravamen al incremento patrimonial.

Sin embargo, existen contribuciones que indudablemente se destinan a fines extrafiscales, que deben tildarse, por lo ya expuesto, como inconstitucionales, pues la razón de su existencia dista mucho de ser el incremento de los ingresos del erario federal. (8)

---

8 Como simple y enunciativo ejemplo, puede citarse, -y señalarse-. como -extrafiscal, y por lo tanto, inconstitucional, el artículo 230-A de la Ley Federal de Derechos vigentes a partir de 1987, inciso I:

"Cuando la caza o captura de una especie esté vedada por las disposiciones en vigor, se pagará el derecho de caza deportiva conforme a las cuotas que a continuación se señalan, independientemente de las sanciones que procedan:

1.- Aguila arpía, real o dorada; ballena jorobada o gris; berrendo o cochito; cóndor de California, elefante marino, foca fina de Guadalupe, lobo marino; halcón café o peregrino, guacamaya roja, lobo mexicano, manatí, oso gris; pavón o guancornudo, y tapir, -- por cada uno, ..... \$2'400,000.00 pesos

SUBCAPITULO II

GARANTIA DE CONTRIBUIR SOLO A FAVOR DE

LA ENTIDAD DONDE SE RESIDE.

SUMARIO

2.- Planteamiento. 2.a.1.- Residencia. 2.a.2.- Domicilio, 2.a.3.- Conclusión. ley del impuesto al Valor Agregado y sobre Automóviles nuevos. 2.a.4. establecimientos permanentes. Fuentes de riqueza en territorio nacional. Título V de la ley del Impuesto sobre la Renta. 2.b.- Gasto público del lugar donde se reside. Inconstitucionalidad de la sobre-tasa del Impuesto sobre la Renta de 1985.

2.a.- El artículo 31, fracción IV constitucional, establece la obligación de contribuir al gasto público de la federación, estado y municipio en que se reside.

De esta manera, a "contrario sensu", no se está obligado a contribuir al gasto público de la entidad, -sea federación, estado o municipio-, en que NO se reside.

2.a.1.- El Código Fiscal de la Federación en vigor, en su artículo noveno, de fine a la residencia como el lugar donde se halle el lugar de su casa habitación, tratándose de personas físicas; o el lugar donde se encuentre la admi-

nistración principal del negocio, tratándose de personas morales, y todas -- ellas dentro de la nación, salvo prueba en contrario. (9)

2.a.2.- La legislación común, distingue claramente entre residencia y domicilio, estableciendo que este último concepto es la estancia en un lugar determinado, con el ánimo o propósito de establecerse en él. Igualmente, el Código Fiscal de la Federación define al domicilio. (10)

---

9 Dice el artículo 9 del Código:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I.-A las siguientes personas físicas:

a) A las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no, y acrediten haber adquirido la residencia en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo...

II.-A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio -- nacional.

10 El artículo 30 del Código Civil para el D.F., aplicable en toda la República en materia Federal, señala:

"Se presume el propósito de establecerse en un lugar, cuando se reside más de seis meses en él."

2.a.3.- Del enunciado de la garantía, se concluye que una contribución que - grave al sujeto en base a su domicilio, y no a su residencia, puede tildarse de inconstitucional.

Es evidente que existe confusión en la legislación mexicana en relación al domicilio de los sujetos pasivos, cuando el precepto constitucional se refiere a residencia. Sería deseable que se unificara la legislación (fiscal) con base en la disposición constitucional. (11)

Así las cosas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y la ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos resultan inconstitucionales, por establecer, en sus artículos 32 y 4, respectivamente, que el pago del mismo se hace en función al domicilio, -y no a la residencia-, del contribuyente.

2.a.4.- Del enunciado de la garantía, es dable deducir que toda contribución debe pagarse en función a la residencia del sujeto obligado, de suerte que, establecer un criterio distinto, como lo pueden ser el "establecimiento permanente", o la "fuente de riqueza radicada en territorio nacional", conculcará la garantía que se comenta. (12)

---

11 RAMON REYES VERA. Op. Cit. p. 450.

12 La Ley del Impuesto sobre la Renta señala, en su artículo primero:  
Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta en los siguientes casos:  
I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza donde procedan.

Así pues, y conforme a nuestro punto de vista, en tanto no se realicen las reformas legales pertinentes, todo el título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, -sobre residentes en el extranjero con fuentes de riqueza en territorio nacional-, infringe la garantía, pues establece contribuciones a cargo de sujetos pasivos, para destinarse al gasto público de entidades en el que el contribuyente no reside. (13)

El artículo 144, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, dispone: Están obligados al Impuesto sobre la Renta conforme a este título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, o en crédito, procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o, cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Sin embargo, las tesis que al respecto ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no corroboran nuestro criterio como puede desprenderse de la siguiente tesis:

RESIDENCIA.- CONCEPTO DE.- RESPECTO AL PAGO DE IMPUESTOS.-Es cierto que el contenido del artículo 31, fracción IV constitucional fija la

---

II.- Las residentes en México con ingreso permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

13 El "quid" de la cuestión se debe, principalmente, a que las leyes fiscales y las Tesis de la Corte confunden, -a nuestro criterio sin fundamento- y equiparan, la residencia del sujeto pasivo de la contribución, con la fuente de su riqueza.

obligación tributaria, y que, así también, contiene un mandamiento inapelable e indiscutible a través del cual condiciona en los términos del propio texto, dicha obligación tributaria, siendo una de esas condiciones la de que debe residirse en el lugar en que se pretende fijar el tributo; sin embargo, no refiere tal dispositivo constitucional si la residencia debe ser del sujeto pasivo de la carga fiscal, de la fuente de ingresos, o de la ubicación del bien sujeto a tributo, toda vez que solamente refiere que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados y municipios en que residan. Norma de carácter tan amplio es indudable que deja a la ley secundaria su determinación, y procedencia de la exacción del tributo, y si así lo hace la ley, no puede estimarse, por ese hecho, como inconstitucional; por otra parte, por radicación, dentro del aspecto fiscal, no debe entenderse exclusivamente el lugar en que tiene su domicilio el sujeto fiscal, sino también, entre otros, el lugar en que tiene su fuente de ingresos...

7\*. Ep. Vols. 139-144, 2\* pt. p. 125. A.R. 5550/78, Construcciones pesadas, S.A., 14 de Julio de 1980. Unanimidad de 4 Votos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Creemos que la tesis sustentada por la Corte es errónea, pues distingue lo que la Constitución no distingue al conceptuar la residencia fiscal. Es obvio que el Contribuyente de 1857 nunca pudo darle la interpretación de la Corte al precepto comentado.

Finalmente, aunque no es fin de la presente labor, se recomienda la lectura de las tesis que al respecto han esgrimido, en el plano puramente doctrinal, Hugo B. Margáin y Lomelí Cerezo, así como el criterio adoptado en la Reunión Latinoamericana de Derecho Fiscal en Montevideo, en donde se estableció la residencia de la fuente de ingresos como el criterio apropiado para --

gravar al sujeto pasivo, y establecerlo así en el modelo de Código Tributario para la América Latina. (14) Así las cosas, parece lo más apropiado una reforma Constitucional a efecto de que se especifique como residencia la fuente de ingresos. Mientras esto no ocurra, consideraremos inconstitucionales -- todas las normas fiscales que no graven al sujeto obligado conforme a la residencia personal.

2.b.1.- A "contrario sensu", existen normas tributarias donde, si bien gravan a sujetos pasivos en base a su residencia, su cumplimiento no se destina al gasto público de la entidad donde se resida, por expresarlo así la propia -- ley. Si una norma federal ordena destinar el producto de la recaudación, a -- otra entidad distinta a la que residen los obligados de la contribución, y -- no a la propia federación, creemos que se conculca la garantía de contribuir-- sólo a favor de la entidad donde se reside.

Un trágico ejemplo de lo anterior, es la existencia de la Ley de Coordinación Fiscal, cuya aplicación, en ciertos rubros, trae como consecuencia que las partidas recaudadas por la federación, sean distribuidos a otras entida--

---

14 Cfr. EMILIO B. MARGAIN. Ley del Impuesto sobre la Renta 1965-1977. et -- allí.  
Ed. de la Subsecretaría de Ingresos de la S.H.C.P. México, 1978. p.93.

des, distintas a aquellas en donde el contribuyente realizó su pago.

Otro ejemplo, quizá más diáfano, lo fue la sobretasa de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor durante 1986, cuya recaudación se destinaría, por disposición de la propia ley, y en la exposición de motivos respectiva, - a la reconstrucción de la Ciudad de México, con motivo de los sismos de Septiembre de 1985. Se consideró que la disposición transgredía la garantía comen- tada en perjuicio de los residentes de fuera del Distrito Federal.

Esta sobretasa, resulta injusta para los ciudadanos que residen en provincia, lo cual, desde nuestro punto de vista, contravie- ne el espíritu de la fracción IV del artículo 31 constitucio- nal, toda vez que los habitantes de provincia estarán contribu- yendo para los gastos públicos correspondientes a una entidad diferente a su estado o municipio, y que, desde luego, no se-- rán aplicables a la federación, sino exclusivamente al Distrito Federal. (15)

---

15 AGUSTIN RODALL OSEGUERA, Op. Cit. P. 44

Empero, la Jurisprudencia de la Suprema Corte declaró la inconstitucio- nalidad de la sobretasa, no por contravenir la garantía comentada, sino la de proporcionalidad y equidad tributaria de la misma fracción IV del artículo constitucional, como puede consultarse en el capítulo corres- pondiente de esta obra.

SUBCAPITULO III

GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

SUMARIO

3.a.- Interpretación de la garantía. 3.a.1.- Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación. 3.a.2.- Historia. 3.b.- Excepciones constitucionales a la garantía. 3.c.- Interpretación doctrinal y jurisprudencial. 3.d.- Casos de transgresión a la garantía en leyes Fiscales Federales secundarias. 3.d.1.- Código Fiscal. 3.d.2.- Ley del Impuesto sobre la -- Renta. 3.d.3.- Ley del Impuesto al Valor Agregado. 3.d.4.- Impuesto Especial sobre producción y servicios. 3.d.5.- Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras de Infraestructura-Hidráulica. 3.d.6.- Ley del Impuesto sobre Adquisición de -- Inmuebles. 3.d.7.- Ley del Seguro Social.- 3.d.8.- Ley del INFONAVIT.

3.a.- La "garantía de legalidad tributaria" consiste, esencialmente, en que -- cada una de las partes que integran la obligación jurídica tributaria, -- como la precisión de los sujetos, tasas, tarifas, bases, supuestos, hipótesis, etc. deben formularse en preceptos normativos formal y materialmente legislativos; es decir, emanadas del Congreso de la Unión, -- en el ámbito federal-, o la -- legislatura estatal, -- en el ámbito local--.

3.a.1.- Un reconocimiento a la garantía, se encuentra en el artículo 5 del -  
Código Fiscal de la Federación.

ARTICULO 5.- "... Se considera que establecen cargas a los  
particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto,  
base, tasa o tarifa..."

Asimismo, la doctrina esta sustancialmente acorde a nuestra defini-  
ción sobre la garantía:

El artículo 31, fracción IV constitucional, obliga expre-  
samente, que la proporcionalidad y equidad se encuentren-  
en las leyes formales y materiales, que en materia de con  
tribuciones, expida el poder judicial federal. (1)

El principio de legalidad en materia tributaria, consiste  
en que no puede exigirse el pago de una contribución que  
no está establecida por el órgano, o poder, autorizado pa  
ra crearla en la Constitución. (2)

El principio de legalidad, enunciado con las palabras - -  
"nullum tributum sine lege" se encuentra consagrada en la -  
fracción IV del artículo 31 Constitucional. (3)

- 
- 1 AGUSTIN RODALL OSEGUERA. Op. Cit. p. 457
  - 2 MARGAIN MANUATOU, ENILIO. "El principio de legalidad en materia impositiva", citado por EZEQUIEL GUERRERO LARA et alli: "La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos", Obra conmemorativa del quincungésimo aniversario del Tribunal-Fiscal de la Federación, y la Ley de Justicia Fiscal. UNAM y T.F.F. México, 1986, p. 505.
  - 3 FRANCISCO DE LA GARZA. Op. Cit. p. 302

3.a.2.- La garantía, inspirada totalmente en las ideas y teorías liberales - sobre la representatividad de la soberanía popular, esgrimidas desde la Constitución Norteamericana, -con el aforismo "no taxation without representation", y la Revolución Francesa de 1789, es un fiel reflejo del reconocimiento al -- pueblo, como depositario originario de la soberanía, y, por ello, único facultado para imponerse sus propias contribuciones a través del órgano que lo represente directamente: El Congreso Legislativo.

"Nullum tributum sine lege", -parafraseando el refrán aplicable al Derecho Penal-, es una frase que revela el rechazo a las taxaciones impuestas -- sin el consentimiento popular. En este sentido, Hamilton, en "El Federalista", y Alexis de Toqueville, en su "La Democracia en América", influyeron directamente en el constituyente de 1857.

Así las cosas, la debida interpretación de la garantía señala que, cuando una obligación tributaria no se halle establecida por el Poder Legislativo, infringirá directamente la garantía.

3.b.1.- A "contrario sensu", -excepto en los casos especiales previstos en la constitución-, (4) cuando una obligación tributaria no se halle específicamen-

---

4 Las excepciones las establecen los artículos 29 y 131 de la Constitución, en materia de suspensión de garantías y aduanas, respectivamente.

te determinada en la ley Legislativa, de tal suerte que varios, o uno sólo - de sus elementos quede al arbitrio de otra autoridad o persona distinta al - congreso de la Unión, la taxación estará viciada de inconstitucionalidad, -- aún si el propio congreso, a través de una ley , faculta a otra autoridad el establecer las bases de su determinación.

Es frecuente observar que alguno de estos elementos, (de la ley), -forma, contenido y alcance de la obligación tributaria-, aparezcan consignados en reglamentos de ejecución, - sea por que el poder ejecutivo invade un campo que no le - corresponde, o, lo más grave, por que hay delegación de facultades para ello por parte del Poder Legislativo.(5)

3.c.- La interpretación de la garantía de "legalidad tributaria", -denominándola así para distinguirla de la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional-, es interpretada de manera uniforme, "némine discrepante", -sin contradicción de nadie-, tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA - DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.- El principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar, - en su fracción IV, que los mexicanos deban contribuir al gasto público "de la manera proporcional - y equitativa" que dispongan las leyes, y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que-

se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando este principio de legalidad a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva, y de su explicación racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, -ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar-, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo, -y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles ni a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria pueda, en todo momento, -- conocer la forma cierta de contribuir a los gastos públicos, y a la autoridad no le quede otra cosa que aplicar -- las disposiciones generales de observancia obligatoria, -- dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad... Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y en los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere la denominación o pretexto con que pretenda justificarsele".

TOMO LXXXI. (Tomo II-1099) p. 5753. Seminario Judicial de la Federación. 5. Ep.

CONTRIBUCIONES.- Para que la tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado y municipio en que residen, sea proporcional y equitativa, como previene el artículo 31 constitucional, es preciso, -- no sólo que la ley establezca el impuesto, sino que, también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, la -- forma, y términos de computarla y pagarla; de otro modo, --

sería la autoridad fiscal, y no la ley, como quiere la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del im puesto, con lo cual, el tributo tendría un carácter arbitrario.

5º Ep. Suplemento 1934. p. 1035. A.A. 2821/33. García Gelacio por sí y como albacea de la sucesión de Jesús García y Muñoz. 16 de Abril de 1939. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Arturo Cisneros Canto.

Es contrastante cómo, estando bien definida en esencia la interpretación de la garantía de legalidad tributaria por doctrina y jurisprudencia, la misma apenas se columbre en diversas normas fiscales federales.

Son varios ordenamientos en donde creemos encontrar violaciones al principio de legalidad, generalmente ocasionados por la delegación de facultades del legislativo en favor del ejecutivo; y excepcionalmente, por lagunas o errores del legislador que corrige el ejecutivo. (6)

3.d.1.- El artículo 39, fracción II del Código Fiscal de la Federación facultó al ejecutivo federal a dictar medidas de administración, control, forma de pago, y procedimientos en normas fiscales lo cual se ha prestado a ciertos -- abusos que transgreden la garantía.

3.d.2.- Las fracciones I y II del artículo 28 del Código citado, establecen -- que la contabilidad de los contribuyentes debe llevarse conforme a lo que señala el reglamento.

3.d.3.- El artículo 29, párrafo I del Código, señala que los requisitos de los comprobantes, para su deducibilidad, deberán señalarse en el reglamento.

3.d.4.- El artículo 20 del código permite la aplicación, en las normas fiscales que así lo establezcan, del índice nacional de precios al consumidor, -- calculado mensualmente por el Banco de México.

3.e.--- En lo que atañe a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a manera de -- ejemplos enunciativos podemos citar los siguientes:

3.e.1.- Las fracciones I y III del artículo 7, -- es una de las más graves, -- flagrantes y trascendentales conculcaciones en la Historia del derecho Fiscal en México-, vigente a partir de 1987, se establece el factor de ajuste o actualización de valores de bienes u operaciones, aplicable al cálculo del Impuesto sobre la Renta, en base al índice nacional de precios al consumidor, -- fijado por el Banco de México.

3.e.2.- El artículo 17, fracción IV, considera como ingresos acumulables de -- sociedades mercantiles, las mejoras a edificios, en el monto del avalúo que -- para ese efecto realice la Secretaría de Hacienda y crédito Público.

3.e.3.- El artículo 23, en su primer párrafo, establece la deducibilidad de

las actividades de establecimientos permanentes dependientes del extranjero,-- no prorrateados con su oficina central, en los casos y condiciones que señale el reglamento.

3.e.4.- La fracción I del artículo 24, permite la deducibilidad de donativos a instituciones que satisfagan los requisitos de control fiscal establecidos por la Secretaría de Hacienda.

3.e.4.- el artículo 24, fracción XX, permite la deducibilidad del pago del -- uso o goce de automóviles de las sociedades lucrativas, hasta el equivalente-- hasta 14 veces, el equivalente al salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal. Este precepto se estima inconstitucional, --al igual que muchos -- otros--, por fijarse el salario mínimo por la respectiva Comisión Nacional, y no por el Congreso de la Unión.

3.e.5.- El artículo 816, señala que las empresas con "mediana capacidad administrativa", calcularán la proporción que les determine la Secretaría de Hacienda para la acumulación y deducción de intereses e inversiones.

3.f.1.- En lo que respecta a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su artículo 32, fracción I, impone la obligación de llevar la contabilidad de la manera que determine el Código Fiscal, su reglamento, y el reglamento de la ley.

3.f.2.- La fracción III del artículo 32, establece la obligación de expedir - comprobantes como lo señale el Código Fiscal y su reglamento.

3.g.- La fracción I del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre -- Producción y Servicios, establece la obligación de llevar la contabilidad que establece el Código Fiscal, su reglamento, y el reglamento de la propia ley.

3.h.- La fracción I del artículo 4 de la Ley de Contribuciones de Mejoras por obras de Infraestructura Hidráulica, señala que en el procedimiento para la - determinación de la contribución a pagar, se entenderá sobre la base porcentual que por concepto de demanda autorice la Secretaría de Recursos Hidráulicos.

3.I.- En la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, el artículo 1 se ñala que el impuesto se calcula restándole al valor del inmueble, diez veces el equivalente al salario mínimo.

Mientras tanto, en el artículo 4, tercer párrafo, de la ley citada, se establece que, cuando no se pacte el precio al inmueble para fijar el impuesto, se tomará el avalúo determinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito - Público.

3.j.- Por lo que corresponde a la Ley del Seguro Social, el legislador delegó numerosas facultades al ejecutivo, -e incluso al consejo Técnico del I.M.S.S.-, para que diversos elementos que integran la obligación tributaria derivadas -

de aportaciones de seguridad social, fuesen establecidos en reglamentos y -- acuerdos.

3.j.1.- Así, por ejemplo, en el artículo 19, fracciones I, II, IV, V y VI de -- la ley, se establece la obligación patronal de registrarse, inscribir a sus -- trabajadores, llevar registros, permitir inspecciones, etc., de la manera que señale la ley y los reglamentos respectivos.

3.j.2.- El artículo 78 establece que las cuotas por el seguro de riesgos de -- trabajo a cargo de los patronos, se determinará de la manera que señale el re- glamento respectivo.

3.j.3.- El artículo 81 establece que las cuotas por índice de frecuencia y gra- vedad, se fijarán en el reglamento.

3.j.4.- Caso especialísimo nos parece el "Constructivo de operación para la - industria de la construcción", -calificado de ilegal incluso por la Jurispruden- cia del Tribunal Fiscal de la Federación-, utilizado para determinar el valor- de una obra no registrada ante el I.M.S.S., y cuya naturaleza es la de un pacto entre el Seguro social y la Cámara Nacional de la Industria de la Construcción.

3.k.- Ominiones equiparables a las que adolece la ley del Seguro Social, se re- piten en la Ley del INFONAVIT.



SUBCAPITULO IV

GARANTIA DE PROPORCIONALIDAD Y

EQUIDAD EN LAS CONTRIBUCIONES.

SUMARIO

1.- Historia de la garantía y su interpretación. 1.a.- Evo lución. 1.b.- Influencia europea. 1.b.1.- La filosofía tri butaria anglo ajona. 1.b.2.- Los principios de Adam Smith. Justicia. Certidumbre. Comodidad. Economía. 1.b.3.- Filosofía tributaria de la revolución francesa. 1.b.4.- La Cons titudin de Cádiz. 1.c.- El Primer imperio mexicano. Itur bide. 1.d.- Ruptura con la influencia europea. 1.g.- Influen cia de la doctrina norteamericana. 1.d.1.- Hamilton. 1.d.2. Marshall. 1.e.- Criterio de Vallarta. La jurisprudencia mexicana hasta 1925. 1.f.- La sentencia Aurelio Maldonado. - Se acepta la proporcionalidad y equidad como garantía. 1.g. Controversia doctrinal por la interpretación de la garantía 1.g.1.- Flores Zavala. 1.g.2.- Servando Garza. 1.g.3.- José Rivera Pérez Campos. 1.g.4.- Margáin Manautou. 1.h.- Crite rios de la Suprema Corte de Justicia sustentados entre 1925 y 1985. 1.h.1.- tesis de los gravámenes exorbitantes y ru inosos. 1.h.2.- Tesis de la equidad basada en la igualdad. - 1.h.3.- Tesis de la equidad basada en la naturaleza de la con tribución. 1.h.4.- Otros criterios. 1.I.- Los criterios de la suprema Corte de Justicia a partir de 1985. 1.I.1.- Jurisprudencia del 26 de Noviembre de 1985. 1.I.2.- Inconstitucionalidad de la sobretasa del Impuesto sobre la Renta de 1982. 2.- Consideraciones personales sobre la doctrina y la jurisprudencia actual. 3.- La garantía en las normas fi cales federales. 3.a.- Proporcionalidad. 3.b.- Equidad. -- 3.c.- Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Conclusiones.

1.a.- El Constituyente de 1957, -como ya se analizó-, estableció la proporcio-

nalidad y equidad taxativa, sin elucubrar sobre su significado y alcance.

Hasta el día de hoy, la interpretación del concepto ha evolucionado, -- tanto jurisprudencial como doctrinalmente. En nuestra opinión, como se analizará, dista aún bastante de encontrarse definitivamente establecida su interpretación, y seguramente, en el futuro, aparecerán nuevos criterios para aplicar a la garantía.

1.b.- Sobre el génesis de la garantía, la doctrina medularmente es acorde -- y afín en señalar su origen en los principios liberales que comenzaron a manifestarse en Europa, sobre todo a partir del siglo XVIII. (1)

1.b.1.- La concepción de una soberanía que reside en el pueblo que integra la nación, comenzó a gestarse en Europa desde la promulgación de la "Charte Magna" en la Inglaterra del siglo XIII.

En la época del absolutismo, los anglosajones, --siempre a la zaga en la ideología liberal--, hicieron famosas las teorías económicas del metalismo.

---

1      Concuerdan al respecto, Rivera Pérez Campos, Margáin Manautou, Yáñez -- Ruíz y Flores Zavala, entre otros.

1.b.2.- Smith previó cuatro principios teóricos, necesarios para aplicarse a los Impuestos: justicia, certidumbre, comodidad y economía.

Definió el principio de justicia, como la necesidad de contribuir al -- sostenimiento del gobierno, en proporción a la capacidad económica del contribuyente. -Es notable el parecido con la actual interpretación de proporcionalidad.-

Al principio de certidumbre, lo definió como la fijación de los elementos o características del tributo, por el congreso o poder que representa la voluntad popular, y la necesidad de evitar arbitrariedades derivadas de las lagunas en la ley fiscal. De esta manera, el ciudadano estaría cierto en conocer exactamente su impuesto a pagar. (2)

El principio de comodidad, consistía en que los gravámenes debían señalar, como época de pago, la más propicia y ventajosa para el contribuyente.

Finalmente, consideró que el principio de economía consistía en que los gravámenes debían señalar tasas, bases y términos tales, que nunca desalenta-

---

2      Compárese esta opinión con la interpretación analizada a la garantía de legalidad tributaria del subcapítulo anterior.

sen la industria, ni provocasen la ruina del contribuyente, ni se necesitase para su recaudación, un gran número de funcionarios fiscales. (3)

1.b.3.- Poco después, las ideas político liberales se imponían en el mundo, - de manera casi simultánea. Las ideas de Smith influyeron en el proceso democrático norteamericano, mientras, que, por otro lado, y en otra vía distinta a la americana, se sentó otro precedente a la garantía que ahora se comenta:- la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano en Francia, que en su artículo décimo tercero señalaba:

Para el mantenimiento de la fuerza pública, y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos sus ciudadanos en razón a sus facultades. (4)

1.b.4.- La influencia ideológica y política de Francia sobre España, -sobre - todo a principios del siglo XIX-, y la gran participación de la masonería en la intelectualidad española se reflejó en la promulgación de la llamada Constitución de Cádiz en 1812, cuyo artículo 339 establecía:

- 
- 3 Luigi Einaudi considera que, cuando el costo de la recaudación excede en un 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable. Cfr. LUIGI EINAUDI: mitos y paradojas de la justicia tributaria. Depalma, Buenos Aires. 1ª Ed. p. 107 y 108. 1970.
- 4 "Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable: Elle droit également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés".

Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles, con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno. (5)

l.c.- Al consumarse la independencia mexicana bajo el plan trigarante, que - incluía al factor español como parte amalgamada a la nueva nación, su nuevo - sistema legal reflejó la influencia del liberalismo hispano-conservador, tal y como lo revela el artículo 15 del Reglamento provisional político del imperio mexicano, del 1º de enero de 1822:

Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón a sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

l.d.- Al nacer el federalismo en 1824, se rompió con la influencia jurídico liberal de europa. En lo sucesivo, ninguna constitución, -hasta 1857-, - haría siquiera somera referencia a la proporcionalidad o a la equidad tributarias: ni la Constitución Federal de 1824, ni las centralistas de 1836 y 1843.

l.e.- Dada la afiliación política de la mayoría de los congresistas de 1857,- estimamos que la aserción de la "proporcionalidad" y la equidad tributaria --

---

5 Debe tomarse en cuenta, como prueba de nuestras afirmaciones, que la -- Constitución de Cádiz estuvo vigente en México de 1812 a 1814, y luego, -por lo menos nominalmente-, de 1820 a la consumación de la independencia.

fue influida, definitivamente, por el liberalismo, -como se ha demostrado-, pero no por la vía europea, sino por la norteamericana. (6) Es notorio el parecido de la doctrina americana con las interpretaciones jurisdiccionales dictadas por la Corte de 1857, hasta 1925.

En efecto, tras la creación de la federación norteamericana, comenzaron a suscitarse diversos problemas judiciales en torno a las facultades de la unión, recién creada, contra de los estados.

l.e.l.- Hamilton publicó entonces una serie de artículos en apología de la nueva Constitución, -publicadas más tarde con el nombre de "el federalista"-, en donde previó la necesidad por la que fuese el Poder Legislativo Federal -- quien tuviera una potestad tributaria ilimitada, -un "making taxes power"-, para hacer frente a cualquier contingencia que afrontare la unión. El único freno, la única garantía para que el congreso no abusara al imponer contribuciones, debía ser el patriotismo y civismo de los integrantes del congreso federal.

---

6 Don José Rivera Pérez Campos, ministro retirado de la Corte, empero -- afirma que fue la declaración francesa la que influyó en la redacción del texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional. En cambio, el también ministro jubilado Don Manuel Yáñez Ruiz confirma nuestros asertos, aduciendo que fué la constitución americana la que influyó en la redacción del precepto.

1.e.2.- El célebre Juez Marshall, confirmó en sus ejecutorias, adoptadas por la corte norteamericana, la tesis expuesta por Hamilton, agregando, además, - que por esa salvedad el poder judicial era incompetente para resolver controversias en donde se adujera el abuso de la potestad tributaria del congreso - federal.

1.f.- El criterio de Hamilton y Marshall fue adoptado por Vallarta, nuestro - famoso juez constitucional, y con él, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a finales del siglo XIX.

Vallarta razonó que los impuestos exorbitantes, impuestos por el Poder legislativo, sólo podían ser combatidos por el civismo ciudadano, mediante la elección popular de los representantes al Congreso que determinan las contribuciones. De esta forma, conforme a su criterio, "proporcionalidad" y "equidad" no eran más que simples recomendaciones del Constituyente al legislador ordinario, para que aplicara contribuciones con sabiduría. (9)

1.g.- Un amparo interpuesto por Aurelio Maldonado, resuelto en 1925, contra - actos del Tesorero del Distrito Federal, cambió radicalmente el antiguo criterio de la corte, en una de las ejecutorias más importantes y brillantes en la historia de la jurisprudencia mexicana. En la sentencia, se abandonaba el cri-

terio anterior para establecerse que, "equidad y proporcionalidad" en las contribuciones, se refería y consistía en una verdadera garantía individual, cuya violación era susceptible de reclamarse por la vía de amparo ante los tribunales federales, y no una simple "recomendación".

Las ejecutorias de la corte antes de la sentencia Maldonado, (1925), - eran las siguientes:

CONTRIBUCIONES.- Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, todo mexicano debe contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados y municipios en que reside, de la manera -- proporcional y equitativa que señalen las leyes. Los requisitos relativos a la equidad o proporción de ellas, deben ser calificadas por las respectivas legislaturas o la autoridad que acuerde el impuesto. Cuando las que decreten los estados sean antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, para el pueblo en su territorio, no es el poder federal --- quien debe remediarlas, sino el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las respectivas legislaturas, ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden los intereses generales, procurando la convivencia normal, franca y garantizada de la comunidad.

5º Ep. T. IV. p. 529 Amparo administrativo en revisión. Romano Leopoldo y Cosga. 10 de Marzo de 1919. Unanimidad de nueve votos.

CONTRIBUCIONES.- La calificación de su proporcionalidad o equidad corresponde a las legislaturas correspondientes, o a las autoridades que las acuerden.

5º Ep., T.I. p. 501 Amparo administrativo en revisión. -- Alvarez Icaza Ignacio. 17 de Diciembre de 1917. Unanimidad de 9 votos.

La trascendental y brillante ejecutoria Maldonado, que modificó el estado de cosas, se transcribe a continuación:

IMPUESTOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del -- juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el poder judicial federal, para revisar los decretos o actos del poder legislativo en cada caso especial, cuando a los ojos del poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el poder legislativo se ha excedido -- en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o de equidad de un impuesto; y si bien el artículo 31, fracción IV de la Constitución que estableció estos requisitos de proporcionalidad -- y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo respectivo de las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación -- de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el -- capacitado para remediar tal situación, y dijera que ese -- remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podrá invocarse para negar los amparos en todos los casos en que -- se reclamara contra las leyes.

5ª Ep. T. XVII. p. 1013. A.R. Maldonado Aurelio. 20 de Octubre de 1925. Unanimidad de 8 votos.

La Suprema Corte, rompiendo con la tradición de cuarenta años, calificó como garantía constitucional la proporcionalidad y equidad tributaria; en

un criterio que la doctrina nacional confirmó más adecuado a la realidad del país, en donde la influencia política del poder ejecutivo, sobre el poder legislativo, es manifiesta:

Sin embargo, y a pesar de todo, la brillante ejecutoria no definía los criterios de "proporcionalidad" y "equidad". Tan sólo se ocupaba de reconocerles el rango de garantía individual, a pesar de no hallarse en el capitulado-constitucional correspondiente.

1.h.- A partir de ese momento, la doctrina mexicana comenzó a controvertir la definición de cada vocablo, situación que no resolvería la Corte sino 60 años después.

1.h.1.- Las teorías más relevantes fueron las siguientes:

- Teoría de Flores Zavala.- Consideró que lo proporcional, y lo equitativo, - eran términos equiparables y que significaban justicia y generalidad en el caso concreto de aplicación. (10)

- Teoría de Servando Garza.- También consideró que proporcionalidad y equidad significaban justicia, pero que ésta se lograba con tan sólo establecerse las contribuciones en normas formalmente legislativas, como un complemento a la - garantía de legalidad tributaria. El licenciado De la Garza secundó esta opinión. (11)

---

10 Cfr. FLORES ZAVALA, Op. Cit. p.p. 210 a 212

11 Citado por FRANCISCO DE LA GARZA. Op. Cit. 256 et 257.

- Teoría de José Rivera Pérez Campos.- Este Ministro de la Corte, hoy retirado, esbozó por vez primera, en una conferencia ante funcionarios fiscales de la Secretaría de Hacienda, en 1969, una teoría mediante la cual "proporcionalidad" y "equidad" eran términos distintos. El primero no era más que el principio de economía de Smith, -ya transcrito-, y el segundo, la generalidad en la aplicación de la norma fiscal. (12)

- Teoría de Margáin Manautou.- consideró que proporcional, debín interpretarse como la aplicación del tributo de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encontrasen en una misma situación, circunstancia, supuesto fáctico o hipótesis. Por equitativo, que el impacto o incidencia del tributo fuese el mismo para todos aquellos comprendidos en la misma situación. (13)

1.h.2.- Por otro lado, conviene analizar los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de 1925 a 1985. Durante 60 años, la Suprema Corte, si bien omitió definir los vocablos de proporcionalidad y equidad, si esbozó - ciertos criterios generales sustentados en tesis diversas.

---

12 Cfr. JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS. Op. Cit. p.p. 245 y siguientes

13 CFR. EMILIO MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. p.p. 505 y siguientes.

- Criterio sobre gravámenes exorbitantes y ruinosos.- Señalado ya desde la -  
ejecutoria Aurelio Maldonado, considerábanse inconstitucionales las contribu-  
ciones cuya exacción causara la ruina económica del afectado, el ministro Pé-  
rez Campos criticaba que al respecto, la corte eludiera la definición de los-  
términos "proporcional" y "equitativo" con esa vaguedad de términos. (14)

Ejecutorias recientes de la corte, han estimado que, para ser conside-  
rada una contribución como exorbitante y ruinosa, es necesario que provoque-  
la ruina económica de toda la rama de actividad correspondiente a la que se -  
aplique, y no sólo a un caso particular:

IMPUESTOS.- SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD DEPENDE DE  
SITUACIONES GENERALES.- Las afirmaciones de un quejoso, de  
que por haber disminuído su capacidad contributiva por di-  
versos motivos, el impuesto que tiene que cubrir resulta -  
desproporcionado e inequitativo, no puede conducir a consi-  
derar la ley relativa como inconstitucional, pues tal de-  
terminación, no puede derivarse de situaciones particula-  
res de un sólo contribuyente, sino que depende de circuns-  
tancias generales, pues la naturaleza de la ley, su inequi-  
dad, o desproporcionalidad, sólo pueden derivarse del sis-  
tema general que previene, en relación a todos los contri-  
buyentes a quienes afecta.

A.R. 8953/83.- María Cristina Quintero Valladares.- 12 de  
Febrero de 1985.- Unanimidad de 16 votos del pleno de la -  
Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ponente: Mariano -  
Azuela Guitrón. Secretaria: Ma. Carmen Sánchez Hidalgo.

- Criterio de equidad, basada en la igualdad.- Conforme al principio enunciado, "es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación -- los que se hallen dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación, los que estén en una situación jurídica diferente."- (15)

Con este criterio, la Corte estimó inconstitucionales varios impuestos federales:

El artículo 18, fracción XXV de la Ley de Ingresos Mercantiles, -derogada en 1980-, fué declarada inconstitucional por establecer que exceptuaba del pago del mismo, a los profesionistas inscritos en el Registro Federal de Profesionales, y no a los profesionistas no inscritos. La Corte consideró ambos casos como una misma situación, y por ende, sujetas a la misma excepción.(16)

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1954, gravaba a las sociedades - mercantiles que obtuviesen ingresos por arrendamiento, más omitía de cualquier obligación similar a las personas físicas. La corte declaró inconstitucional esta disposición. (17)

---

15 CFR. Informe del presidente a la Suprema Corte de Justicia. Año de -- 1956. p. 49

16 Cfr. Informe del presidente a la Suprema Corte de Justicia, año de -- 1968. p.p. 169 y 170. A.R. 9203/66. Luis Montemayor y Congs.

- Equidad conforme a la naturaleza de la contribución.- La Suprema Corte estableció contrario a la Constitución, que inequitativamente se establecieran -- contribuciones a su verdadera naturaleza fiscal. El caso más trascendental así resuelto, fueron las ejecutorias que declararon inconstitucional los anticipos en el pago del impuesto sobre la renta, pues exigía el pago del impuesto, sin comprobarse la utilidad gravable. (18)

- Otros criterios.- Motivo de contradicciones entre las tesis de la corte, -- fue discernir sobre la constitucionalidad de la doble tributación. Finalmente se resolvió que la misma, si bien revelaba falta de técnica fiscal del legislador, no estaba prohibida por la Constitución:

Por el solo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación, se podrá contravenir una sana política tributaria, o principios de buena administración fiscal, pero no existe precepto constitucional alguna que la prohíba.(19)

1.1.- Cinco ejecutorias sustentadas el 26 de Noviembre de 1985, por unanimidad del pleno de la corte, definieron, por fin, los conceptos de proporcionalidad y equidad, denotando su relación y diferencia. El criterio jurisprudencial

- 
- 18 Informe a la S.C.J. 1ª Parte. 1970. p.p. 300 et 301. A.R. 4291/58.Ferrer, S.A. Ponente: Mtro. Carlos del Río R.
- 19 A.R.6168/63.Unanimidad del pleno de la S.C.J. Ponente:Mtro.Carlos del Río R. Empero, en el informe del Presidente de la SCJ de 1981, 1a. parte, pleno, Tesis 10, p.570 se declaró inconstitucional el artículo 18 del I.V.A. , por ser objeto del impuesto "gravar el cumplimiento de una obligación tributaria"...

cial es el siguiente:

**IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**-El artículo 31, fracción IV de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben de contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula

A.R. 2598/85. Manuel Ortega Vensor.

A.R. 2980/85. Jesús Farías Salcedo.

A.R. 2982/85. Rubén Peña Arias.

A.R. 4292/85. Francisco Díaz Ponce de León.

A.R. 4528/85. Jean Vandenhautte Longard.

Fallados el 26 de Noviembre de 1985, fungiendo como ponentes, respectivamente, los señores Ministros Mariano Azuela Guitrón, Luis Fernández Doblado, Fausta Moreno Flores y Carlos de Silva Nava, por unanimidad de 17 votos.

1.j.- Con base en este criterio, que dirimía al fin la controversia sobre el significado de la proporcionalidad y la equidad tributaria, la corte declaró inconstitucional la sobretasa del 10% para las personas físicas de la Ley -- del Impuesto sobre la Renta del año de 1983.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- AL ARTICULO 24 TRANSITORIO ES INCONSTITUCIONAL POR QUE VIOLA LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 31, FRACCION IV CONSTITUCIONAL, YA QUE NO CUMPLE CON EL REQUISITO DE EQUIDAD EN LOS TRIBUTOS.- El artículo 24 de la ley que establece diversas disposiciones fiscales, publicada el 31 de Diciembre de 1982, no cumple con el requisito de equidad establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, pues únicamente -- obliga a las personas físicas por el año de 1983, están obligadas a presentar declaraciones anuales en los términos del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que en dicha declaración deben considerar como ingresos gravables a una cantidad equivalente a 5 veces el salario mínimo general que corresponda al D.F., elevada al año, a sumar el monto -- del impuesto que resulte conforme al título IV mencionado, la cantidad que se obtenga de aplicar a dicho monto la cantidad del 10%, omitiendo gravar con el mismo impuesto a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentren en la misma situación jurídica frente a la ley; es decir, que el impuesto cuestionado crea una situación de desigualdad -- de las personas físicas mencionadas, con respecto a todos los demás contribuyentes del impuesto sobre la renta, que hayan -- obtenido ingresos gravables por la cantidad equivalente a -- cinco veces el salario mínimo general elevado al año, vigente en el D.F., y estén obligados a presentar declaración --- anual. (20)

Por lo que atañe a proporcionalidad, en las ya citadas ejecutorias, se declaró su inconstitucionalidad:

---

20 Vg. los mismos antecedentes de la ejecutoria de la página anterior.

"... no cumple con el requisito de proporcionalidad, pues conforme al mismo, los gravámenes deben fijarse conforme a la capacidad económica del sujeto pasivo, y el cumplimiento de este principio, se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, estableciéndose además una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. En la especie, el precepto reclamado, viola este requisito, por que el que se deban considerar ingresos gravables superiores a una cantidad equivalente a 5 veces el salario mínimo general elevado al año en el D.F., no es un criterio general y equilibrado sobre la capacidad económica del sujeto pasivo, como tampoco lo es se tenga la obligación de presentar su declaración anual, además de que la fijación de la sobretasa contemplada por el precepto reclamado, rompe con la progresividad de las tarifas que contempla el título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta..."

1.k.- Después de las ejecutorias de 1985, la Suprema Corte de Justicia ha declarado inconstitucionales algunas contribuciones por transgredir los principios de proporcionalidad y equidad:

RENDA.-ARTICULO 80 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1985. LA TARIFA ADICIONALCONTENIDA PARA LA RECONSTRUCCION ES INCONSTITUCIONAL.- El artículo 80 del citado precepto es inconstitucional, contrario al principio de equidad tributaria, pues no contempla en todos sus renglones la aplicación de la tarifa adicional; en consecuencia, quienes ganaron menos de la cantidad límite, no deben pagar el tributo especial, y los que excedan de esa cifra sí se encuentran obligados a cubrirlo, siendo claro que el precepto en cuestión trata de manera desigual a quienes están en el mismo supuesto, ya que encontrándose todos en la misma hipótesis de causación, -personas físicas que obtuvieron ingresos gravables por concepto de salarios o sueldos por la prestación de un servicio personal subordinado-, sólo se les aplica la citada tarifa adicional a algunos, lo cual es inequitativo. Por otra parte, este tribunal en pleno en reiteradas ocasiones ha

sostenido que el principio de proporcionalidad fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes, y se satisface a través de tarifas progresivas mediante las cuales se logra que quienes tienen más elevados recursos cubran un impuesto en monto superior que los de medianos y menores ingresos. En el caso, la tarifa adicional se encuentra estructurada de tal manera que comienza a gravar progresivamente los ingresos de los contribuyentes, sólo a partir de trescientos treinta y dos mil trescientos pesos con un centavo en adelante, y ello provoca que el gravamen especial no produzca un impacto económico en todos los causantes en proporción a los ingresos de cada uno de ellos, dejándose que soporten la citada carga tributaria adicional sólo unos cuantos, sin tomar en cuenta que abolutamente todos los destinatarios del citado precepto causan el impuesto sobre la renta en las mismas condiciones, o sea, merecen un trato proporcional por lo que a cuotas adicionales que introduzca el legislador se refiere. Por otra parte, la cantidad ya señalada, fijada como límite por el dispositivo impugnado, no refleja la capacidad contributiva de los causantes, ni puede tomarse como parámetro para cobrar el gravamen adicional, toda vez que fué elegida al arbitrio del legislador, quien simplemente decidió que a partir de tal cifra se empezara a cobrar la contribución adicional. Por último, de la lectura de exposición de motivos de la ley, se desprende que el gravamen en estudio fue establecido con el fin específico de contribuir "para la reconstrucción de los bienes que sufrieron daños a consecuencia de los sismos ocurridos en el mes de septiembre próximo pasado", (se refiere a 1985), lo que introduce a pensar que se trata de un impuesto especial introducido vía "tarifa adicional", en la ley del impuesto sobre la renta, lo que ratifica claramente la inconstitucionalidad del gravamen en cuestión.

A.R. 5069/86. Luis Silverio Garza y Salinas. 22 de septiembre de 1987. mayoría de 15 votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, -- Azuela Guitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, -- Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Villagordo Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Schmill Ordóñez y presidente en funciones Cuevas Mantecón en contra del voto de los señores ministros Díaz Infante y Adato Green. Ponente: Santiago Rodríguez Roldán. Secretario: Roberto Terrazas -- Delgado.

2.- Consideraciones personales.

Una vez analizada la interpretación de la doctrina y la jurisprudencia, de los principios de proporcionalidad y equidad, conviene hacer algunas consideraciones:

2.a.- La primera de ellas, consiste en el hecho relevante por el que la Suprema Corte de Justicia ha considerado que el precepto tratado como garantía individual desde 1925. Esto trae el inconveniente de que, de la misma manera, la corte podría dejar de adoptar el criterio actual, y volver al de Vallarta en cualquier momento, interpretando nuevamente que la garantía en realidad no es más que una simple recomendación al legislador.

2.b.- La siguiente consiste en que la definición que ha dado la corte de los - criterios de proporcionalidad y equidad desde 1985, ha sido unánimemente aceptada por la doctrina, y por la propia corte, como la única definición para - esos vocablos, sin que siquiera se columbre que puedan existir otras aceptaciones que aumenten la comprensión de la garantía.

En efecto, y por ejemplo, tal como se analizó con anterioridad, la corte ha declarado inconstitucionales contribuciones ajenas a su verdadera naturaleza. La cuestión tiene más relevancia si se le otorga al vocablo "equidad" una aceptación equiparable al "due process of law" anglosajón; es decir, inter

pretándola como un concepto de justicia inmanente que debe ser tenido en cuenta por el legislador creador de la norma tributaria, ya que, en efecto, esa es la definición que le dan doctrinarios de la filosofía del derecho al tratar cuestiones propias de esa disciplina. (21)

Quizá en el futuro algún día la corte adopte este criterio, que permitiría a los contribuyentes protegerse de disposiciones tributarias francamente contrarias al objeto de los tributos. (22)

- 
- 21 En efecto, "Equidad", en filosofía del derecho es empleado como un vocablo que designa a la justicia inmanente, propia de un sistema jurídico ideal.
- 22 Desde nuestro particular punto de vista, creemos ajeno a un verdadero y sano espíritu de justicia tributaria el que no se haya adoptado este -- criterio sistemáticamente. Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, doctrinariamente fue concebida a un gravamen al incremento patrimonial, medido en ingresos, de las personas. Empero, la legislación actual ha hecho de ella un verdadero impuesto a los ingresos de las personas, independientemente si incrementan o no, en términos reales, su patrimonio. Por lo que respecta a algunos casos concretos, se ha aducido, --por ejemplo-- que si los gastos médicos erogados en beneficio del cónyuge y los descendientes, y la concubina son deducibles, de acuerdo al artículo 140 F. II de renta, resulta inconstitucional que no lo sean los gastos médicos de los hijos de la concubina, o los parientes colaterales, ya que la naturaleza del gasto es la misma. (A.I. 215/85 Edgar Valverde -- Rubizewsky).

Lo que sí es dable afirmar, desde nuestro punto de vista, es que, contrariamente a las afirmaciones de la doctrina y la jurisprudencia, la definición y alcance de la garantía comentada, dista aún de serlo con exactitud, y es de esperarse que en el futuro, nuevos conceptos enriquezcan el contenido del artículo 31, fracción IV constitucional.

3.- La garantía en las normas fiscales en vigor.

3.a.- Si bien las brillantes ejecutorias de la corte han sido positivas, sus criterios no pueden ser cabalmente aplicados al sistema fiscal federal mexicano, pues son contrarias, -parcial o totalmente-, a la generalidad de las contribuciones.

3.b.- Verbigracia, el criterio de "proporcionalidad", interpretado a la luz de estas jurisprudencias, no puede aplicarse a las contribuciones tradicionalmente conocidas como "indirectas", -como el Impuesto al Valor Agregado, el Especial de Producción y Servicios, etc.-, ya que en las mismas no se toma en cuenta la capacidad económica del contribuyente. (23)

---

23 Desconocemos ejecutorias judiciales que diriman este problema. Empero, -columbramos que podría resolverse que, tratándose de contribuciones indirectas, la proporcionalidadne respeta en el índice -o frecuencia- del consumo, pues las personas de altos ingresos consumen un mayor índice -de productos y servicios que los de escasos recursos, respetándose el principio de proporcionalidad.

3.c.- Por lo que atañe al concepto jurisprudencial de "equidad", -que sustancialmente coincide con el nuestro, con las salvedades ya referidas-, su aplicación literal a los impuestos directos actualmente en vigor, -Impuesto sobre la Renta-, traería como consecuencia, la virtual declaración de inconstitucionalidad de toda la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor.

En efecto, si la doctrina es unánime al considerar la renta como un gravamen al incremento patrimonial, para que, en sentido estricto, hubiese una perfecta equidad, sería menester que la ley gravara por igual todos los ingresos obtenidos, sin importar su origen.

En nuestra ley de renta, en donde se permite la no transparencia fiscal; un sistema fraccionado de deducciones; la distinción entre actos civiles y - mercantiles; la no acumulación de diversos ingresos; la existencia de tasas - fijas y regímenes especiales de tributación; la existencia de estímulos fiscales; la diferencia de sujetos pasivos en base a su residencia; la división del ingreso; la acumulación de "ingresos inflacionarios" con sistemas distintos de acumulación, y "pérdidas inflacionarias" con sistemas distintos de deducción; la incorporación del reconocimiento inflacionario de las utilidades, en detrimento del concepto jurídico de patrimonio; con la obligación de hacer pagos - provisionales mensuales y semestrales calculados en forma distinta; y además, sin tener en cuenta las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores; etc.; resulta preocupante la abismal diferencia que existe entre la garantía de pro-

porcionalidad y equidad, interpretada por la Suprema Corte de Justicia, con -  
la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor. (24)

---

24 Cfr. EDUARDO JOHNSON OKHUYSEN: "Impuesto sobre la Renta para las personas físicas", cap. III; Ed. Humanitas. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas. México, 1983.  
Del mismo autor: "El sistema fiscal mexicano y el artículo 31, fracción IV Constitucional". ¿Cuál es inoperante? Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Anáhuac. Año II. No. 2. Verano de 1983. p. 273.  
Por su parte, Don Enrique Calvo Nicolau, en sus "comentarios a la reforma fiscal" de 1987, hace notar 21 violaciones sólo a la garantía de proporcionalidad y equidad en las reformas, con base a la interpretación jurisprudencial comentada. Cfr. Ed. Themis. México. 1987.

## CONCLUSIONES

- 1.- El ente creador de las normas jurídicas tributarias, -El H. Congreso de la Unión, en el ámbito fiscal federal-, no puede utilizar su "potestad tributaria" libre y omnímodamente, ya que sus límites están establecidos en la -- constitución.
  
- 2.- La principal y más importante limitación a dicha "potestad tributaria", - son las garantías individuales.
  
- 3.- Eventualmente puede existir una transgresión a la Constitución debido a - la discrepancia entre las instituciones jurídicas del derecho común y las de derecho fiscal, al crear este último entes híbridos que no son reconocidos -- por la legislación común, y que por ello carecen de personalidad jurídica para gozar de las garantías individuales, de conformidad al primer artículo consti tucional.
  
- 4.- El artículo 5° constitucional, establece que nadie puede ser obligado a - realizar determinados actos sin su consentimiento y remuneración. Algunos tra tadistas de derecho fiscal han aducido, en consecuencia, que las obligaciones de hacer impuestas en los tributos, -como la retención-, transgreden la garan tía, pero en realidad, la obligación de contribuir establecida en el 31, frac ción IV constitucional, incluye actos de dar, hacer, no hacer y permitir, por

lo que la retención fiscal sí es constitucional, tal y como correctamente lo ha confirmado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

5.- Es indebido y contrario al 5° constitucional, que el Código Fiscal no reconozca los estados financieros dictaminados por contadores extranjeros, o -- con título reconocido por autoridades estatales, no registrado ante la Dirección General de Profesiones Federal.

6.- La "negativa ficta" de los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación, conculcan la garantía de petición establecida en el artículo 8° constitucional, principalmente por no obligar a la autoridad fiscal a contestar -- los recursos que le dirijan los particulares.

7.- La garantía de "libre asociación", del texto del artículo 9° constitucional, puede válidamente ser interpretada "a contrario sensu", como una prohibición, para la ley, o a la autoridad, de obligar a un sujeto a asociarse.

8.- La corte ha estimado que, para que se transgreda la garantía citada, interpretada "a contrario sensu", es necesario que el constrañimiento a la asociación sea expreso y directo. Empero, e independientemente de este criterio, la - afiliación obligatoria a las cámaras de comercio e industria, seguro social, o el INFONAVIT, es inconstitucional, por lo que resulta urgente una reforma constitucional a fin de terminar esa irregularidad.

9.- La garantía establecida en el artículo 13 constitucional, es, en realidad, una garantía de abstracción y generalidad en la ley, y no de igualdad.

10.- Históricamente, han existido casos numerosos en la que se permiten normas fiscales privativas.

11.- En la actualidad, existen varios preceptos fiscales privativos, y por ello inconstitucionales, pero que sólo afectan a entes de la administración pública paraestatal, y por ello, nunca han sido combatidas en amparo.

12.- La doctrina ha interpretado la garantía de irretroactividad de dos formas distintas: Una aplicable sólo al derecho privado, y otra aplicable al derecho público. Esta última, sustentada por Roubier, y desarrollada en México por Flores Zavala, es la adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

13.- Las normas tributarias respetan la garantía de irretroactividad, salvo contadas excepciones esporádicas.

14.- La interpretación de la "garantía de audiencia" establecida en el artículo 14 constitucional, es motivo de controversia doctrinal y jurisprudencial -- aún en la actualidad.

15.- De manera unánime, se acepta que la garantía de "audiencia" se refiere a actos autoritarios de privación; siendo el valor jurídico tutelado, el hecho - por el que los mismos sólo pueden ser válidos después de dirimirse un proceso contradictorio.

16.- Es criterio de la corte en la "garantía de audiencia", que el proceso -- previo sea llevado ante cualquier órgano legal, y que las "formalidades esenciales del procedimiento", son las que establece la ley. Si esta última no las establece, -opina la corte-, la autoridad debe entonces dar al afectado la -- oportunidad de ser oído.

17.- Existe una opinión contraria a la corte y a la mayor parte de la doctrina, encabezada por Noriega, que señala que, en realidad, el proceso contradictorio sólo puede establecerse en ley, y que por "formalidades esenciales del procedimiento", sólo puede entenderse un derecho de defensa irrestricto para el particular afectado, y no sólo la que permita la ley. Esta opinión es la que nos - parece la mejor fundada.

18.- Existen varias normas tributarias que no establecen un proceso previo a - la resolución fiscal, y que incluso la corte ha estimado inconstitucionales.

19.- Basados en el criterio de la corte, varios preceptos de la legislación --

fiscal limitan las defensas de los particulares. Se estima que dichos artículos son inconstitucionales.

20.- Existen numerosas normas tributarias que permiten que el proceso previo a la privación sea reglamentada por normas formalmente ejecutivas, lo que resulta inconstitucional.

21.- La garantía de legalidad, fundamentación y motivación establecida en el artículo 16 constitucional, es transgredida por la jurisprudencia de la corte, al no permitir la posibilidad de combatir en amparo la incompetencia de origen de diversas autoridades fiscales, lo que ha ocasionado que el artículo 89, -- fracción IV de la Constitución sea constantemente transgredido por las autoridades hacendarias.

22.- La mayor parte de la doctrina y de las tesis del poder judicial federal acuerdan en establecer válido que el congreso delegue sus atribuciones autoritarias al ejecutivo, para que este último sea quien las regle y delegue a -- otras ramas de su competencia para su ejercicio, respetándose así el 16 constitucional.

23.- Emparo, existe una doctrina y criterios de tribunales colegiados en materia administrativa del poder judicial federal que contradicen el criterio -- anterior, al reputar inconstitucional que mediante acuerdos y reglamentos --

se deleguen atribuciones de autoridad, al ser función exclusiva del Congreso de la Unión indelegable. Estimamos este criterio como el más fundado.

24.- De acuerdo a la conclusión anterior, el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es inconstitucional.

25.- Independientemente de lo anterior, existen preceptos del Código Fiscal de la Federación que transgreden la garantía establecida en el artículo 16 - constitucional.

26.- La garantía del "non bis in idem" establecida en el artículo 23 constitucional, es motivo de una fuerte e importante controversia doctrinal y jurisprudencial en su interpretación, al aplicarla al ámbito fiscal.

27.- La legislación fiscal permite que un mismo sujeto, por una misma conducta, pueda ser sujeto de dos procesos distintos uno administrativo, y otro penal, pudiéndose obtener sentencias independientes, e incluso, contradictorias.

28.- La doctrina que sigue la autoridad fiscal, interpreta la garantía "non bis in idem" expresando que evita la duplicidad de sancionar y condenar desde una misma vía y punto de vista.

29.- Sin embargo, al parecer la intención del Constituyente, y la redacción del texto de la garantía del "non bis in idem", conllevan a concluir que prohíbe seguir diversos procedimientos para juzgar un mismo acto jurídico.

30.- Sea como fuere, urge una reforma constitucional, amén de una sentencia jurisprudencial completa, que dirima la controversia alrededor de la garantía "non bis in idem".

31.- De la redacción del artículo 31, fracción IV constitucional, se deduce la existencia de cuatro garantías individuales:

a).- Garantía por la que las contribuciones sólo pueden destinarse al gasto público.

b).- Garantía por la que sólo se está obligado a contribuir al gasto público de la entidad donde reside el contribuyente.

c).- Garantía por la que la obligación tributaria sólo puede estar totalmente determinada en una ley. -Garantía de legalidad tributaria-.

d).- Garantía por lo que los tributos deben ser proporcionales y equitativos.

32.- Por lo que atañe a la garantía por la que las contribuciones sólo pueden destinarse al gasto público, cabe concluir lo siguiente:

a).- Indebidamente, la garantía apenas está columbrada por la jurisprudencia, y prácticamente, aplicada sólo por algunos doctrinarios.

b).- De hecho es imposible que el contribuyente se cerciore que el producto de su tributo ha sido destinado al gasto público.

c).- Existen contribuciones, -llamadas por la doctrina "extra-fiscales"- cuyo fin no es cubrir el gasto público, por lo que se estiman inconstitucionales.

33.- Por lo que toca a la garantía de tributar sólo a favor de la entidad -- donde se reside, cabe concluir lo siguiente:

a).- El concepto de residencia, -que habla la constitución-, y de domicilio son distintos.

b).- La mayor parte de las contribuciones fiscales federales se basan en el concepto de domicilio, y no de residencia, sin compaginarse a la constitución.

c).- La jurisprudencia de la corte ha favorecido a la hacienda pública, declarando que el concepto de residencia que emplea la Constitución es muy amplio y abarca al domicilio, fuente de ingresos, y cualquier otra base análoga.

d).- La ley Federal de Coordinación Fiscal, permite que el producto de un impuesto sea entregado a una entidad distinta a aquella de donde se recaudó, contraviniendo la garantía. Ni doctrina, ni la jurisprudencia han hecho siquiera referencia al problema.

34.- Por lo que atañe a la garantía de legalidad tributaria, se concluye:

a).- En esencia, establece que todos los elementos de la obligación tributaria, -sujeto, objeto o hecho imponible, gravamen, tasas, supuestos de -- acumulación y deducibilidad, etc.--, sólo pueden estar determinados en leyes-formal y materialmente legislativas. Doctrina y jurisprudencia se hallan de acuerdo a este respecto.

b).- Existen preceptos fiscales que violan la garantía:

35.- Por lo que respecta a la garantía de proporcionalidad y equidad en los impuestos, cabe señalar lo siguiente:

a).- Debería reconocerse constitucionalmente su rango de garantía individual, que desde 1925 le reconoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

b).- Hasta 1985 la corte definió a los vocablos "proporcionalidad" y -- "equidad". La primera será la adecuación del tributo a la capacidad económica del contribuyente. El segundo, la igualdad ante la misma ley tributaria - de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo.

c).- Existen preceptos de la ley del Impuesto sobre la Renta declarados inconstitucionales por la corte por transgredir la garantía, y que no han sido derogados.

d).- Contrariamente a la opinión de la doctrina, la interpretación de la corte sobre la garantía aún no es completa si puede ser definitiva, y en el futuro lo detallará.

e).- Existen algunas interpretaciones doctrinales sobre la interpretación de la garantía, que aún no son debidamente tomadas en cuenta por la corte.

f).- La aplicación, en sentido amplio, del criterio de la corte sobre - la garantía, al derecho fiscal federal positivo, es suficiente para concluir que medularmente, la Ley del Impuesto sobre la Renta está muy lejos de respetar la garantía.

g).- Debido a su complejidad, esta garantía es la más omitida por el legislador fiscal.

36.- En términos generales, existe una clara tendencia del legislador a respetar en las normas fiscales, las garantías individuales.

37.- Igualmente, vemos que existe una discreta tendencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fallar, en caso de duda o intensa controversia, -"in dubie pro fisco"-, a favor de la hacienda pública.

38.- A pesar de todo, existen graves conculcaciones a las garantías individuales, por parte de varios preceptos fiscales, -sea por que así lo declaró la jurisprudencia, sea por que así lo declaró la doctrina-, que urge reformar a fin de que se adapten a la constitución.

39.- No es admisible que existan contribuciones que infrinjan garantías individuales en nuestro país, que es un estado de derecho, pues contraviene a la razón jurídica y ética.

40.- Éticamente, tanto autoridades fiscales, como legisladores, jueces o ministros de la corte, y colegiaciones de abogados, están obligados a resolver el problema que se plantea en estas conclusiones.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- BANACLOCHE PEREZ, JULIO. et alli. "Teoría de la Hacienda Pública". 1ª Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Madrid. - - 1982.
- 2.- BARRA MEXICANA DE ABOGADOS. "Vicios y errores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". 1ª Ed. Themis. México, 1987.
- 3.- BERLIRI, ANTONIO. "Principios de Derecho Tributario". 1ª Ed. DE Palma. - Buenos aires. 1970.
- 4.- BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. "Las Garantías Individuales". Ed. Porrúa. México. 1983.
- 5.- CALVO NICOLAU, ENRIQUE. "Estudio de la ley del Impuesto Sobre la Renta". 1ª ed. Themis. México, 1986.
- 6.- CALVO NICOLAU, ENRIQUE. "Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta". Actualización 1987". 1ª Ed. Themis. 1987.
- 7.- CARRETERO PEREZ, ADOLFO. "Derecho Tributario". Escuela de Inspección tri-

- butaría del Ministerio de Hacienda. 1ª Ed. IIana del Mar. España. 1968.
- CASTRO, JUVENTINO. "Estudio sobre las Garantías Individuales" 2ª Ed. Porrúa 1978.
- CASTRO ZAVALA, SERGIO. "Derecho fiscal". Cárdenas Ed. México, 1980.
- CONGRESO DE LA UNION DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS et alli. "Los derechos del pueblo mexicano". México a través de sus constituciones. Talleres Gráficos de la Nación. México. 1967.
- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. "Finanzas públicas de México". 1ª Ed. Porrúa. -- México, 1983.
- CRUZ MORALES, CARLOS. "Los artículos 14 y 16 constitucionales". 1ª Ed. -- Porrúa. México, 1977.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "Derecho financieros mexicano". 12ª Ed. 1985. Porrúa, México.
- D'ORS, ALVARO. "Derecho privado romano". 4ª Ed. Universidad de Navarra, España. 1981.

EINAUDI, LUIGI. "Mitos y paradojas de la justicia tributaria". 1ª Ed. - - -

DePalma, Buenos aires. 1970.

FANTOZZI, AUGUSTO. "La solidaridad nel diritto tributario". UTET. 1ª Ed.

Madrid. 1968.

FONROUGE, GULIANI. "Derecho financiero". 2ª Ed. DePalma. Buenos Aires. 1970.

FAYA VIESCA, JACINTO. "Administración pública federal". 2ª Ed. Porrúa, 1983.

FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Finanzas públicas Mexicanas". 25ª Ed. Porrúa. México, 1984.

GALINDO GARFIAS, IGNACIO. "Derecho civil". 4ª Ed. Porrúa. México, 1982

GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL. "Teoría de la infracción fiscal". Ed. Cárdenas. 1ª Ed. México, 1982.

GARZA, SERVANDO. "Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano". Ed. Cultura. 1ª Ed. México, 1949.

JOHNSON OKHUYSKW, EDUARDO A. "Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas". 1ª Ed. Humanitas, México, 1984.

JOHNSON OKRUYSEN, EDUARDO A. "El Contraintento de los Impuestos". 1ª Ed. -  
Part. México, 1985.

JOHNSON OKRUYSEN, EDUARDO A. "Temas fiscales". 1ª Ed. Pac. México, 1985.

JOHNSON OKRUYSEN, EDUARDO A. "El sistema fiscal mexicano y el artículo 31, --  
fracción IV. ¿Cuál es inoperante?" en la Revista de Derecho de la Universidad  
Anáhuac. Año II. Tomo II. México, 1983.

LERDO DE TEJADA, FRANCISCO. et. alii. "Tribunal fiscal de la federación, 45 --  
AÑOS AL SERVICIO DE México". Obra conmemorativa del 45º aniversario de la crea-  
ción de dicho tribunal. T.F.F. México, 1982.

LOPEZ VELARDE, GUILLERMO. "Jurisprudencia y tesis de la Suprema corte de Jus-  
ticia de la Nación en asuntos de la competencia del Tribunal Fiscal de la Fe-  
deración". Recopilación. Ed. del Tribunal Fiscal de la Federación. México, --  
1960.

MANUAL DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MEXICO. Ed. del  
Tribunal C. del E. de M. Revista publicada desde 1987.

MARGAIN MANUTOU, EMILIO. "Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexi-

cano". Ed. Universidad de San Luis Potosí, 1983.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "Nociones de política fiscal". Ed. Universidad de San Luis Potosí, México. 1980.

MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO. "Estudio sobre las garantías individuales". - - - México, 1878. 1ª Reimpresión. Porrúa. México, 1972.

MORENO PADILLA, JAVIER. "Implicaciones tributarias de las aportaciones al seguro social". 1ª Ed. C.E.J. del Tribunal fiscal de la Federación. Vol. IV. -- México, 1984.

MARTINEZ VERA, ROGELIO. "La evasión de las obligaciones fiscales" 1ª Ed. Humanitas. México, 1985.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DEL ESTADO DE MEXICO. 1977-1986. Editada por el - antiguo Tribunal Fiscal del Estado de México.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Consulta de las ediciones correspondientes a cada época. I.- 1937-1978. II.- 1978 a 1987. III.- A partir de 1988.

RODALL OSEGUERA, AGUSTIN. "Inconstitucionalidad de las reformas fiscales federa-

rales de 1986". Ed. Pac. México, 1986.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. "Derecho Civil Mexicano". VI Tomos. 1ª Ed. México, 1980.

SANCHEZ LEON, GREGORIO. "Derecho Fiscal". Ed. Cárdenas, 6ª Ed. México, 1983.

SERRA ROJAS, ANDRES. "Derecho Administrativo" 7ª Ed. Porrúa. Méx. 1976.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.- INFORME RENDIDO POR SU PRESIDENTE A LA. Ediciones Mayo, S. de R.L., se consultó la edición correspondiente a el - tomo 1966-1970, y las anuales desde 1971 a 1987.

TESORERIA DEL ESTADO DE JALISCO. "Compilación de resoluciones en consultas en materia fiscal". Ed. Priv. Guadalajara, 1984.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. "Interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia en materia de impuestos, 1917-1985". Ed. UNAM. 1986.

ULIBARRI ANREGUI, SALVADOR. et. alii. "Estudio de la reforma fiscal para 1986" Ed. Themis, 1ª Ed. México, 1984.

YÁÑEZ RUIZ, MANUEL. "El problema fiscal". VI Tomos. Ed. Secretaría de Hacien-

da y Crédito Público, México, 1958