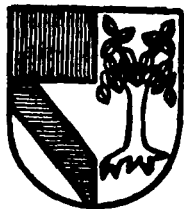


308909  
45  
20/07/95  
20/07/95  
20/07/95

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios Incorporados a la Universidad Nacional Autónoma de México



"LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA ACUMULACION  
DEL INGRESO POR GANANCIA INFLACIONARIA"

T E S I S

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A  
MAURICIO SORIANO ARIZA

DIRECTOR DE TESIS:  
LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

MEXICO, D. F.

FALLA DE ORIGEN

1995.



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 está 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.

A mis padres, en testimonio de mi  
agradecimiento por su generosidad  
sin límites.

A Ernesto y a Gustavo.

**Al licenciado Agustín López Padilla,  
maestro en la escuela y en la  
oficina; que sabe generar a su  
alrededor admiración y lealtad  
inquebrantables.**

**Al Departamento Jurídico de  
Casa Pedro Domecq.**

# INDICE.

<b>INTRODUCCION.</b>	1
<b>I. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA O JURIDICIDAD.</b>	4
1. Poder Constituyente y poderes constituidos.	7
2. La soberanía y sus atributos.	19
2.1. La autonomía.	20
2.1.1. La autodeterminación.	20
2.1.2. La autolimitación.	21
2.1.3. Elementos de las garantías constitucionales.	23
A. SUJETOS.	23
B. RELACION JURIDICA.	25
a) Relaciones jurídicas de supraordenación.	26
b) Relaciones jurídicas de coordinación.	26
c) Relaciones de supra a subordinación.	27
C. OBJETO.	28
D. DERECHO PUBLICO SUBJETIVO Y OBLIGACION.	28
E. FUENTE FORMAL.	29
F. EXTENSION.	29
<b>II. GARANTIAS QUE CONFORMAN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA O JURIDICIDAD.</b>	30
1. El artículo 14 constitucional.	31
1.1. La no retroactividad de las leyes en perjuicio de persona alguna.	31
1.2. La garantía de audiencia.	39
A. DEBIDO PROCEDIMIENTO.	40
B. TRIBUNALES PREVIAMENTE ESTABLECIDOS.	42
C. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.	42
D. ESTRICTA APLICACION DE LA LEY.	42
1.3. La garantía de exacta aplicación de la ley penal.	43
1.4. La garantía de legalidad en materia civil.	43

2. El artículo 16 constitucional.	44
A. GARANTIA DE MANDAMIENTO ESCRITO.	45
B. GARANTIA DE AUTORIDAD COMPETENTE.	47
C. GARANTIA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.	50
<b>III. LA SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA FISCAL.</b>	<b>55</b>
1. Planteamiento.	55
2. El Derecho Fiscal.	57
3. La relación tributaria.	57
3.1. Elementos.	58
A. SUJETOS.	58
B. RELACION JURIDICA.	58
C. OBJETO.	58
D. DERECHO ESTATAL Y OBLIGACION PUBLICA CIUDADANA.	61
E. FUENTE FORMAL.	61
4. Relación jurídico-tributaria y garantía constitucional.	71
CUADRO COMPARATIVO.	72
5. Principios doctrinales en materia fiscal.	73
5.1. Principio de Proporcionalidad.	73
5.2. Principio de Certidumbre o Certeza.	75
5.3. Principio de Comodidad.	76
5.4. Principio de Economía.	76
6. La fracción IV del artículo 31 constitucional.	77
6.1. Principio de Generalidad.	78
6.2. Principio de Obligatoriedad.	79
6.3. Principio de Vinculación al Gasto Público.	81
6.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad.	81
6.4.1. Principio de Proporcionalidad.	81
6.4.2. Principio de Equidad.	84
6.5. Principio de Legalidad.	87
<b>IV. LA GANANCIA INFLACIONARIA.</b>	<b>91</b>
1. La Ley del Impuesto sobre la Renta.	91
1.1. Estructura de la ley.	92

2. La mecánica del impuesto.	93
2.1. Concepto de ingreso. El ingreso acumulable.	94
2.2. Concepto de deducción. La deducción autorizada.	95
2.3. Concepto de utilidad, pérdida y resultado fiscal.	96
3. El ingreso por ganancia inflacionaria.	97
4. Impuesto al gasto, al ingreso y al consumo.	105
5. La "ganancia" o "pérdida inflacionaria" originada por los créditos a favor.	113
6. El Índice Nacional de Precios al Consumidor.	115
7. El tratamiento fiscal de las Unidades de Inversión.	117
<b>V. LA DEFENSA DE LA SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA FISCAL.</b>	<b>124</b>
1. El Juicio de Amparo.	124
2. La competencia en el Juicio de Amparo.	124
3. El amparo directo o uni-instancial.	125
3.1. Procedencia del amparo directo.	125
4. El amparo indirecto o bi-instancial.	128
4.1. Procedencia del amparo indirecto.	129
5. Principios que rigen al Juicio de Amparo.	130
5.1. Principio de iniciativa o instancia de parte agraviada.	130
5.2. Principio Otero.	131
5.3. Principio de definitividad.	133
5.4. Principio de estricto derecho.	136
5.5. Principio de suplencia de la queja.	136
6. La improcedencia del Juicio de Amparo.	137
6.1. Impedimentos constitucionales.	137
6.2. Impedimentos jurisprudenciales.	137
6.3. Impedimentos legales.	139
7. Las partes en el Juicio de Amparo.	142
7.1. Quejoso.	142
7.2. Autoridades responsables.	143
7.3. Tercero Perjudicado.	143
7.4. Ministerio Público Federal.	144
8. Formulación de la demanda de amparo indirecto.	145
9. Formulación de la demanda de amparo directo.	149
10. Plazos para la interposición de la demanda de amparo.	150
11. La procedencia del amparo contra leyes que vulneran las garantías	

constitucionales en materia fiscal.	151
12. El control constitucional de las leyes fiscales.	153
12.1. El amparo contra leyes autoaplicativas.	154
12.1.1. Tipo de amparo que procede contra las leyes autoaplicativas.	156
12.1.2. Tribunales que conocen de este juicio.	159
12.1.3. Autoridades que deben ser llamadas en calidad de responsables.	159
12.2. El amparo contra leyes heteroaplicativas.	162
13. El primer acto de aplicación de una ley fiscal.	164
<b>CONCLUSIONES.</b>	167
<b>BIBLIOGRAFIA.</b>	174



## INTRODUCCION.

En noviembre de 1994 se dió a conocer una iniciativa, nacida en el seno de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, que establecía una sanción pecuniaria a cargo de todo aquel ciudadano que no conservara limpia la porción de vía pública correspondiente a su respectivo inmueble.

En principio, y para quien no tiene la obligación de conocer las implicaciones y los alcances de un Estado de Derecho, la decisión era buena, puesto que el embellecimiento de la ciudad y la prevención de los males que genera la acumulación de basura justifican con creces las eventuales multas que llegaran a imponerse a los capitalinos omisos. En realidad, el dato revela una práctica viciosa que desafortunadamente está muy generalizada en nuestro país, y que consiste en que la autoridad endosa a los particulares las obligaciones inherentes a su poder de mando, en detrimento de los más elementales derechos de aquéllos, pues además de que reportan la obligación de cubrir las contribuciones a su cargo, se ven obligados a procurarse por sí mismos los servicios que se supone están pagando al enterar sus tributos.

Pero todavía resulta más grave que los órganos estatales - teóricamente creados para servir a los ciudadanos - antepongan criterios de toda índole frente al único criterio que verdaderamente debe importar a toda autoridad, sea de la naturaleza que sea: el respecto irrestricto a todos y cada uno de los derechos de los gobernados.

Si traspolamos el planteamiento a la materia fiscal, misma que de por sí presenta una complejidad técnica considerable, y en la que el fisco goza de facultades de las que carecen otras autoridades, el problema se magnifica y se complica, ya que los gobernados se ven amenazados por todo tipo de actos autoritarios sobre uno de sus derechos más importantes: su patrimonio.

Lo anterior nos obliga a replantear las ideas que informan a nuestro sistema constitucional, para determinar si el Constituyente de 1917 contempló la posibilidad lícita de que los poderes constituidos, con funciones de autoridad, se extralimitaran en sus funciones, produciendo un menoscabo en la esfera de

derechos y obligaciones de los particulares. Es por ello que en el primer capítulo se hacen consideraciones respecto a la ideología que informó al Código Fundamental vigente.

De la misma manera, es necesario redefinir al principio de Seguridad Jurídica y todas las garantías constitucionales que lo encarnan, para resaltar que dicho principio es indispensable e ineludible en todo Estado de Derecho, por lo que los actos de cualquier autoridad deben estar fatalmente apegados a los requisitos y condiciones que les impone la Constitución, en especial tratándose de la materia fiscal, que posee las muy especiales características que se analizan en el capítulo tercero.

Ante la evidencia de que las autoridades fiscales ignoran, o de mala fe eluden el cumplimiento de los requisitos y condiciones implicados en las garantías constitucionales, se hace necesario analizar si la relación jurídica tributaria está completamente desligada de dichas garantías, o éstas deben ser observadas con ciertas salvedades, o si por el contrario la relación jurídica que constituye a la garantía constitucional está firmemente encuadrada en la relación jurídico-tributaria, de tal manera que se hacen una misma relación, en donde separarlas significa trastocar el orden jurídico completo.

Se dedica un capítulo al análisis de la acumulación del impuesto por ganancia inflacionaria, concepto introducido a la Ley del Impuesto sobre la Renta en 1987. De su análisis se desprende con claridad que el legislador fiscal desatendió los principios más elementales del Derecho Fiscal, pues al introducir a la relación jurídico-tributaria conceptos, métodos y planteamientos por completo ajenos a lo estrictamente jurídico, automáticamente la desligó de la relación jurídica que constituye a la garantía constitucional, produciendo las consecuencias funestas que también en ese capítulo se describen.

Además, el tema de la inflación, de los préstamos solicitados por las empresas, de la consecuente cartera vencida y de la inminente posibilidad de que muchas de esas empresas - al borde de la ruina - reporten además la obligación de acumular la ganancia inflacionaria, han vuelto a adquirir vigencia, dada la especial situación de la economía nacional que se presentó en diciembre de 1994 y subsiste hasta la fecha.

El último capítulo está dedicado al análisis de la defensa de los particulares frente a las contribuciones inconstitucionales, en lo que se refiere al amparo, y específicamente al que se endereza contra leyes. Por ello, primeramente se analizan sus fundamentos y sus principios básicos, para después descender a los principios especiales que rigen al que procede contra normas jurídicas fiscales conculcatorias de garantías.

Es estrictamente necesario recalcar que el fin y la idea central de esta tesis es la demostración de que la autoridad en general, y específicamente la autoridad fiscal, debe siempre apegar sus actos a lo dispuesto por las leyes, teniendo siempre presente que el Constituyente de 1917 tuvo en mente la idea de una autoridad mandataria de sus gobernados, y no la de una autoridad ineficiente que hace cargar sobre aquéllos el peso de sus negligencias, con medidas desapegadas a Derecho, mismas que justifica con criterios igualmente antijurídicos, y que hace efectivas a través de la fuerza. La ganancia inflacionaria - igual que podría ser el incremento en la tasa de algún impuesto con impacto en el gran público consumidor - no es sino un ejemplo claro de lo hasta ahora dicho.

Estando por entregarse a trámite la presente tesis, aparecieron en el Diario Oficial de la Federación reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el decreto que creó a las Unidades de Inversión, por lo que en el penúltimo capítulo se analiza dicha figura en lo que respecta a su impacto sobre la acumulación de la ganancia inflacionaria.

México, D.F.; agosto de 1995.

## CAPITULO I

### EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA O JURIDICIDAD.

Es principio indiscutible en todo Estado de Derecho, que se precie de serlo realmente, el que sus autoridades constituidas sujeten sus actos a las leyes y éstas, a su vez, se hallen sujetas a un orden superior e ineludible, conocido como Ley Fundamental o Constitución.

Después de un largo proceso evolutivo a través de varios códigos fundamentales mexicanos, y su consiguiente legislación secundaria y respectiva doctrina, en la actualidad tenemos perfectamente definidos en nuestro sistema constitucional al principio de seguridad jurídica y a todos los demás principios que de éste emanan.<sup>1</sup>

Dicho principio (el de seguridad jurídica o juridicidad) es piedra angular sobre la que se construyen las demás instituciones jurídico-políticas de nuestro país y, como se dijo en párrafo precedente, institución indiscutible e intocable del Estado Mexicano. Implica que los actos de autoridad deben siempre apegarse a lo preceptuado por las leyes y éstas, al constituir también actos de la autoridad legislativa - o actos de autoridad atemperados,<sup>2</sup> pues participan dos poderes en su creación - deben apegarse también a un ente superior que constituye el vértice de la pirámide en la jerarquía de leyes: la Constitución; lo cual redunda

---

<sup>1</sup> Los autores dividen sus opiniones respecto a la clasificación de las garantías constitucionales. Unos opinan que el género es la legalidad y la especie la seguridad jurídica. Otros, por el contrario, consideran que las garantías genéricamente conocidas como de seguridad jurídica engloban a la de legalidad. Nosotros adoptamos la clasificación que las agrupa en garantías de igualdad, de libertad, de propiedad, sociales y de *seguridad jurídica*, dentro de las cuales ocupan lugares relevantes las de *legalidad* y audiencia. La razón de nuestra preferencia estriba en que los criterios de esta clasificación, basados en la *indole formal de la obligación estatal* y en el *contenido mismo de los derechos públicos subjetivos que emanan de la garantía* (expuestos por el Dr. Ignacio Burgoa en su libro *Las Garantías Individuales*, a hojas 193, 194 y 195), parecen los más atendibles, además de que se trata de la clasificación adoptada por la Declaración Francesa de 1789 y por el Acta de Reformas de 1847, si nos referimos a antecedentes menos remotos de nuestro Código Político vigente.

<sup>2</sup> "...debemos aclarar que entendemos por temperamentos los casos en los cuales existe colaboración de varios Poderes en la realización de una función que, materialmente considerada, sólo debiera corresponder a uno de ellos..." FRAGA, GABINO. *Derecho Administrativo*. 30ª edición. Porrúa, México, 1991, p. 66

finalmente en que los gobernados "saben a qué atenerse", y sobre todo, cómo defenderse cuando sus garantías son vulneradas por un acto autoritario.

Su génesis se explica mejor gracias a la tesis pactista del origen del poder, que permite entender la supremacía de un pueblo reunido en un momento de su historia con la finalidad de darse una forma jurídico-política (el Estado) y las normas destinadas a regir su vida en colectividad, y que en ese momento designó también a las autoridades encargadas de hacerlas cumplir.<sup>3</sup> Pero como el efecto nunca puede ser superior a la causa, tales autoridades quedaron irremediablemente sujetas y limitadas por la voluntad de su creador y mandante.

La tesis en comento permite explicar también la relación entre Poder Constituyente, poderes constituidos y Constitución, esta última como producto y cúlmén de un ejercicio libérrimo de soberanía, y como documento - escrito o no - en el que se consignan de forma limitativa, expresa y clara las barreras que el creador impone a sus creados; es decir, las limitaciones que el soberano impone a sus autoridades, nacidas con la única finalidad de procurar la plena observancia de las leyes.

Es pertinente aclarar aquí que la teoría pactista de la soberanía popular y la voluntad general tiene un sentido lógico y no cronológico<sup>4</sup>, y que está acogida expresamente en nuestra Constitución Política actualmente vigente, en el Capítulo Primero de su Título Segundo, artículos 39, 40 y 41, en los que textualmente se dispone que:

*"La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para*

---

<sup>3</sup> El hombre es social por indigencia y por excelencia; es decir, porque necesita de los demás y porque en la convivencia con los demás se perfecciona. Desafortunadamente esta convivencia no siempre es armoniosa, y la conducta de los individuos tiene que regirse por leyes que la amolden a las necesidades de toda la sociedad en su conjunto. Los extremos representados por el "buen salvaje" y por el "hombre lobo del hombre" están superados, por la simple y sencilla razón de que son elucubraciones mentales que *a posteriori* trataron de aplicarse a la realidad y no son, por tanto, serias ni dignas de crédito.

<sup>4</sup> Juan Jacobo Rousseau confiesa al inicio de su *Contrato Social*, que no sabe si lo que él afirma sucede, sucedió o alguna vez sucederá; es decir, parte de una creación mental para después aplicarla por la fuerza a la realidad, con resultados funestos. Ver CHEVALLIER, JEAN JACQUES. *Los Grandes Textos Políticos, desde Maquiavelo a nuestros días*, tr. Antonio Rodríguez Huéscar. Aguilar. Séptima edición. Madrid, 1979.

*beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.", "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos a una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.", y "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal."*

Parece claro el orden lógico establecido por la Constitución: primero determina la titularidad originaria y esencial de la soberanía y la necesidad de delegar su ejercicio en lo que denomina "poder público"; después el ejercicio supremo y libre que el pueblo hace de aquélla, en un momento histórico indeterminado e indeterminable (que puede repetirse)<sup>5</sup>, en el que además de adquirir una forma jurídico política, establece los límites a sus autoridades recién constituidas, a las que obliga a sujetar sus actos a lo dispuesto por el documento en el que quedó plasmado el sentido de la voluntad general, en ejercicio supremo de soberanía: la Constitución.

El hecho de que la constitución vigente reconozca y se fundamente en la tesis pactista del origen del poder de ninguna manera quiere decir que tales ideas tengan la vigencia de actualidad que muchos pretenden. Por el contrario, la tesis *rousseauiana* de la voluntad general está superada desde mucho tiempo atrás, y las decepciones democráticas han sido la tónica de los últimos tiempos. Sin embargo, para efectos del análisis que aquí se pretende del sistema jurídico mexicano, habremos de considerar las ideas que lo conformaron a través de la conformación de su Carta Fundamental.

Para darle un seguimiento congruente al tema que tratamos, a

---

<sup>5</sup> Artículos 39 y 135 constitucionales.

continuación se presenta el desarrollo que, en base a las ideas centrales de la soberanía popular y el pacto social, nos permitirá llegar al principio de juridicidad y a sus implicaciones en el sistema constitucional mexicano.

## 1. Poder Constituyente y poderes constituidos.

Si la Constitución es el documento en el que quedó plasmada la voluntad general, manifestada por el pueblo en un momento históricamente indeterminado, en el que también creó a las autoridades encargadas de velar por el exacto cumplimiento del nascente orden jurídico, se comprenderá perfectamente que aquélla (la Constitución) es intocable para éstas (las autoridades constituidas), lo que hace de nuestro Código Fundamental una constitución rígida, por oposición a las flexibles, que pueden ser reformadas o adicionadas por el legislativo ordinario mediante un procedimiento más o menos sencillo. Esto quiere decir que para hacerle cualquier modificación o adición a la Constitución mexicana es necesario seguir un procedimiento especial, en teoría nada fácil, al que la propia Constitución llama genéricamente como "Constituyente Permanente", englobando con tal término tanto al órgano temporal y complejo que se encarga de dichas adiciones y reformas, como al proceso que se sigue para realizarlas. Así, el artículo 135 constitucional establece que:

*"La presente Constitución puede ser reformada o adicionada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso harán el cómputo de los votos de las legislaturas y la declaración de haber sido aprobadas las adiciones o reformas."*

Lo anterior de ninguna manera debe confundirse con el sentido original y correcto de lo que es el Poder Constituyente. El Poder Constituyente es el propio pueblo que en un momento histórico determinado (v.gr. 5 de febrero de 1917) se da su constitución, en la que determina su forma de gobierno y crea a sus

"poderes constituidos" encargados de regir la vida institucional del país. Es el soberano que tanto hemos mencionado a lo largo de la presente exposición. Es el creador, el que constituye. Y los órganos de autoridad, o "poder público" como lo llama la Constitución vigente, es el objeto creado o constituido.

La distinción entre Constituyente y constituidos no se hace sólo en función de su distinta jerarquía, sino que también es dable hacer una diferenciación cronológica, otra funcional y una tercera más importante, que se refiere a los límites de uno y otro poder. Cronológicamente el Constituyente es anterior a los constituidos, pues la causa es siempre anterior al efecto, y una vez que los hubo creado, desaparece para darles la oportunidad de cumplir con sus fines. Desde el punto de vista de las funciones, la de aquél se circunscribe únicamente a expedir el documento conforme al cual quedan organizados y limitados los constituidos, quienes tendrán entonces que cumplir con la función de gobernar conforme a esa organización y límites. Para el Constituyente no hay limitación alguna, es el soberano que, en el supremo ejercicio de su soberanía, constituye al Estado; los constituidos tienen por límite precisamente la obra del Constituyente; es decir, no pueden hacer absolutamente nada que no les haya sido autorizado de forma expresa, y todo acto de autoridad emitido en contra de los principios contenidos en la Constitución trae aparejada como sanción su nulidad, pues de lo contrario el mandatario sería superior a su mandante, el siervo superior a su amo, y ésto es absurdo.

Sobre el particular, los artículos 133 y 128 dan coherencia al sistema planteado: el 133 establece la superioridad de la Constitución Federal por encima de las constituciones locales, leyes locales, leyes federales y tratados internacionales, pero también, y sobre todo, por encima de los actos emanados de los poderes constituidos distintos del legislativo. El 128 obliga a los titulares de los poderes constituidos a protestar guardar y hacer guardar la Constitución Política y las leyes que de ella emanen, antes de tomar posesión del encargo que se les hubiere confiado.

No sólo la legislación es congruente con las ideas expuestas. También nuestro máximo tribunal ha dicho:



**"SI POR SOBERANIA HA DE ENTENDERSE, COMO DEBE SER, LA SUPREMA POTESTAD, O SEA LA FACULTAD ABSOLUTA DE DETERMINAR, POR SI MISMO, SU PROPIA COMPETENCIA.** Según la define un reputado tratadista (Haenle), es manifiesto que la Comisión Permanente carece de ella. En efecto, según el artículo treinta y nueve de la Constitución, la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo; y de este texto se infiere que, en la Nación mexicana, el pueblo, y sólo el pueblo es el soberano, sin que pueda existir ningún otro, puesto que en una Nación no puede haber dos soberanos, porque si los hubiera, el uno limitaría la acción del otro, resultando que ninguno lo sería. Siendo el régimen constitucional de México un sistema de gobierno de facultades limitadas (artículo ciento treinta y tres constitucional), **no puede sostenerse que ningún poder público sea soberano, puesto que todos ellos tienen facultades limitadas, y el concepto de limitación de facultades excluye el de suprema potestas, que es característico de toda soberanía. Los poderes públicos en México, son mandatarios del soberano, con facultades restringidas; pero no son soberanos.**"<sup>6</sup>

Respecto de los artículos 133 y 128, se ha pronunciado de la siguiente forma:

**"CONSTITUCION FEDERAL.** Las constituciones particulares y las leyes de los Estados, no podrán nunca contravenir las prescripciones de la Constitución Federal; ésta es, por consecuencia, la que debe determinar el límite de acción, de los Poderes Federales, como en efecto lo determina, y las facultades expresamente reservadas a ellos, no pueden ser mermadas o desconocidas por las que pretenden arrogarse los Estados."<sup>7</sup>;

---

<sup>6</sup> Queja.- Tomo III, p.624, en ACOSTA ROMERO, MIGUEL y GONGORA PIMENTEL, GENARO. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. 4a. edición. Porrúa. México, 1992, p. 783.

<sup>7</sup> Tomo XXXIV.- Jaramillo Azócar, Marcial, p.665; Schuber Hoffman, Carlos Ernesto, p. 2980; López Campos, José; Vásquez G. Eulalia y Coag.; Murillo Guzmán, Gonzalo, p. 2981.- Tesis jurisprudencial No. 212, Apéndice

**"LEYES, ORDEN JERARQUICO DE LAS.** *El orden jurídico descansa en la aplicación de las leyes, y éstas también obedecen a un orden jerárquico, que tiene por cima a la Constitución, las leyes que de ella emanen y los tratados internacionales, ya que el artículo 133 de este ordenamiento, establece categóricamente que serán la ley suprema de toda la Unión; en este concepto, todas las leyes del país, bien sean locales o federales, deben subordinarse a aquellas leyes, en caso de que surja un conflicto en su aplicación, y es precisamente lo que sucede en el caso a debate, pero está fuera de duda que la Ley de Amparo, por ser reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, es una de aquellas leyes que por emanar de la Constitución, y por ser expedida por el Congreso de la Unión, está colocada en plano superior de autoridad, respecto de cualquiera otra ley local o federal y, por ende, es superior jerárquicamente al decreto que exime a Petróleos Mexicanos de otorgar cualquier garantía en los conflictos en los que intervenga, por tanto, en aquellos que este ordenamiento contraría la Ley de Amparo, no puede aceptarse que la derogue.*<sup>8</sup>

**"INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES, SUPREMA CORTE, FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA.** *El artículo 133 de la Constitución está indicando en forma terminante que ese mandamiento constitucional rige para la justicia local de todas las entidades federativas; por lo cual, frente a un conflicto entre la legislación de los Estados, incluso sus respectivas constituciones y la Ley Fundamental de la República (más las Leyes Reglamentarias de la Constitución Federal y los Tratados), los jueces deberán atenerse a la Carta Magna de la Unión y desacatar las disposiciones en contrario de las leyes locales de cualquier categoría que fueren; pero de ningún modo el*

---

XXXVI, p. 412, en ACOSTA ROMERO Y GONGORA, op.cit. p. 1460.

<sup>8</sup> Tomo LXXXIV, p. 2156. Amparo civil 1083/45.- Petróleos Mexicanos.- 11 de junio de 1945.- Unanimidad de 4 votos, en ACOSTA ROMERO Y GONGORA, op.cit. p. 1460.

artículo 133 invocado obliga a los jueces federales a declarar por sí y ante sí la inconstitucionalidad de ninguna ley expedida por el Congreso Federal; con tanta mayor razón, que es atribución exclusiva de la Suprema Corte fijar la inconstitucionalidad de las leyes, y ésto nada más en los términos precisos que determinan los artículos 103, 105 y 107 de la Ley Fundamental, o sea, por la vía única de la controversia en la cual sean debidamente oídas las partes en conflicto; es decir, en cuanto se demande la declaración de inconstitucionalidad de una ley."<sup>9</sup>

Y a propósito de la preeminencia de la Constitución sobre los tratados internacionales:

**"TRATADOS INTERNACIONALES, VALIDEZ DE LOS.** El artículo 133 de nuestra Constitución, previene que "...la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se sujetarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en Constituciones o leyes de los Estados. Los estudiosos de nuestra Constitución, sostienen, invariablemente, que la misma Ley Suprema no fija la materia sobre la cual deben versar los tratados y convenciones que celebre el gobierno de la República; pero en lo que también están de acuerdo, es que la locución, "y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma",<sup>10</sup> se refiere a que las convenciones y tratados celebrados, no estén en pugna con los preceptos de la

---

<sup>9</sup> Tomo LXXXIX, p. 597. Competencia 5/46.- Cervantes, Serafin y Coags.- 16 de julio de 1946.- Mayoría de 10 votos, en ACOSTA ROMERO Y GONGORA, op.cit. p. 1461.

<sup>10</sup> El texto del artículo 133 de la Constitución de 1857 no subordinaba a los tratados con respecto de la Constitución. La Carta de 1917 copió textualmente dicho precepto, y no fue sino hasta la reforma de 18 de enero de 1934 que se incluyó la subordinación expresa a que se hace referencia.

***misma Ley Fundamental, es decir, que "estén de acuerdo con la misma". Es pues evidente, que todo tratado o convenio celebrado por el Presidente de la República, así esté aprobado por el Senado, pero que contradiga o esté en oposición con los preceptos de la Constitución, en los puntos o actos en los que éste acontezca, no debe tener eficacia jurídica.***<sup>11 12</sup>

La afirmación que antes hicimos en el sentido de que el Poder Constituyente no tiene límite alguno debe - necesariamente - ser matizada. Para ser congruentes con el marco teórico en el que nos desarrollamos, es necesario afirmar que el Constituyente *carece de limitaciones jurídicas*, no así de otro tipo de limitaciones que podrían ser de índole histórica, sociológica e incluso política.

Primeramente, encontramos un límite inmanente del poder que constituye cuando hablamos de su fin: la conformación de un Estado y su respectivo orden jurídico. No puede ser otro el resultado de su actuar; es decir, no puede dar lugar a la anarquía, ni a la tiranía ni mucho menos al despotismo, porque pensar que el pueblo soberano se reúne para constituir su propio yugo resulta, cuando menos, absurdo. De lo anterior se puede desprender además otro límite: el respeto a los derechos de todos y cada uno de los individuos que en conjunto forman al pueblo soberano. **El poder creador reconoce como preexistentes y superestatales ciertos derechos que son conforme a la naturaleza de los hombres, y necesarios para el cumplimiento de sus fines, y les otorga a cada uno de**

---

11 Tomo XCVI, p. 1639. Amparo penal en revisión 7798/47.- Vera José Antonio.- 11 de junio de 1948.- Unanimidad de 4 votos.\* (Los subrayados son nuestros); en ACOSTA ROMERO Y GONGORA, op.cit. p. 1471.

12 " No desconocemos que la reforma de 1934 al art. 133 es consecuencia lógica del sistema hasta ahora mantenido por nuestra Constitución.

\* Es, en efecto, principio básico del sistema que los poderes constituidos no pueden realizar válidamente actos contrarios a la obra del constituyente, que se externa en la Constitución. Del predominio de la última se sigue que todos los actos de los poderes constituidos deben estar "de acuerdo" con la Constitución. Esto fue lo que consignó expresamente la reforma de 1934 y con ello nuestra Constitución se afilió, expresamente también y de modo indudable, a la tesis del predominio del derecho nacional sobre los tratados.

\* Para apartarse de esa tesis, que va resultando anacrónica, y a pesar de ello no contrariar el principio esencial de nuestro régimen de la predominancia de la decisión constituyente sobre los actos de los poderes constituidos, bastaría con trasladar a la competencia del Constituyente Permanente la facultad de aprobar los tratados que afecten la Constitución, ya sea - según los casos - reformando un texto concreto de la misma, o bien elevando al nivel de la Constitución un compromiso internacional, que de otro modo repugnaría a su contenido general." TENA RAMÍREZ, FELIPE. *Derecho Constitucional Mexicano*. Porrúa. Vigésimo octava edición. México, 1994, 43, nota 24

ellos su respectiva garantía. Lo anterior limita al Constituyente en la misma medida y por la misma razón por la que el instinto de conservación limita al ser humano.

Una tercera limitación para el poder conformador es inherente a su atributo soberano. Si la soberanía implica igualdad en el ámbito exterior, las demás entidades que conforman el concierto internacional se exigen unos a otros, como iguales que son, el respeto al derecho de gentes que armoniza sus relaciones entre sí. Tal limitación, que lo es de la soberanía exterior, redundando también en una limitación a la interior al hacer de los tratados internacionales ley suprema dentro de la Unión, según el 133 constitucional que ya hemos comentado. Pero lo que en este rubro podría suscitar polémica es la posibilidad de que ante una nueva Constitución, producto de un nuevo Constituyente (situación prevista por los artículos 39 y 135 constitucionales), el nuevo documento pudiera dejar de reconocer los pactos internacionales válidamente celebrados con anterioridad. La respuesta parece inclinarse por la negativa rotunda. Independientemente de las coacciones y sanciones que eventualmente pudieran imponerse al Estado transgresor del orden jurídico internacional, son más bien límites morales y políticos los que le compelerían a mantener intocado el régimen contractual exterior y a reconocer las obligaciones preexistentes. De lo contrario, su credibilidad internacional padecería un serio quebranto.

Respecto del presente subtema ya sólo resta hacer tres precisiones: la existencia de un supuesto "derecho a la revolución"; la función del "constituyente permanente" y la obligación de los jueces de someter sus decisiones a la Constitución...

*"...a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."*<sup>13</sup>

lo que en principio choca con la imposibilidad de que los jueces locales - y algunos federales - se pronuncien por la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes.

---

<sup>13</sup> Art. 133 constitucional.

Algunos autores quieren encontrar en la última parte del artículo 39 constitucional ("*El pueblo tiene...el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno*") la consagración constitucional del "derecho a la revolución". No estamos de acuerdo con que dicha frase implique una "contradicción en los términos"; pero si nos centramos al análisis estrictamente constitucional, terminaremos por concluir que dicho precepto (el 39) debe interpretarse en relación con el 135 y el 136, el primero de los cuales establece la vía idónea para llevar a cabo las modificaciones o reformas al texto constitucional; y el segundo, la ilicitud del uso de la violencia para lograr tales modificaciones.

Respecto al constituyente permanente, establecido por el Constituyente de 1917 en el artículo 135 constitucional, diremos que es uno de los órganos o poderes constituidos - al igual que el ejecutivo, el legislativo y el judicial - cuya función específica es reformar y adicionar la obra del Constituyente, adaptándola a las situaciones actuales y a las nuevas necesidades. Entrar al estudio de sus limitaciones es encarar el problema de si existen o no las Decisiones Políticas Fundamentales, por esencia irreformables, lo cual excede el ámbito de esta tesis, pero respecto de lo cual sólomente diremos que consideramos cierta la existencia de tales principios irreformables, como podrían ser en México la institución del Juicio de Amparo, las Garantías Constitucionales, etc.<sup>14</sup>, pese a que la opinión del autor que enseguida se transcribe, emitida en 1977, conserva hoy todo el peso de la autoridad moral de un jurista connotado, aunada a la circunstancia de que dicho autor fue, hasta hace muy poco, Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*"...nuestra opinión es en el sentido de la ilimitación de la competencia del órgano revisor de la Constitución... puesto que en el artículo 135 se da la competencia para reformar o adicionar la Constitución y esta competencia no se encuentra limitada por ningún otro precepto de la Constitución, debe entenderse que se dio de modo ilimitado, en aplicación del principio que se expuso al*

---

<sup>14</sup> Sobre la procedencia o improcedencia del juicio de amparo contra las reformas constitucionales, ver SANCHEZ MEDAL, RAMON. *El Fraude a la Constitución*; y VALADEZ, DIEGO. *La Constitución Reformada*. UNAM. Primera edición. México, 1987, pp. 257-269.

*criticar la tesis de Carl Schmitt...<sup>15</sup>*

Por último, en lo tocante a la contradicción entre el sistema de competencias establecido por la Constitución, que sólo permite a algunos tribunales federales<sup>16</sup> la facultad de pronunciarse por la inconstitucionalidad de las leyes, y la obligación que la parte final del artículo 133 establece para todos los tribunales - federales y locales, judiciales y administrativos - de ajustar sus decisiones a la Constitución Federal, a pesar de las disposiciones que ordinariamente rijan sus actos, la disputa debe definirse por la competencia absoluta y excluyente de la justicia federal para determinar la inconstitucionalidad de las leyes y la *obligación ineludible de los jueces y demás autoridades de sujetar sus decisiones a los preceptos que las rigen, aun a pesar de que tales preceptos hayan sido previamente declarados inconstitucionales por la jurisprudencia de la justicia federal*, por acatamiento del principio de relatividad<sup>17</sup> de las sentencias de amparo, conocido como Fórmula Otero por ser don Mariano Otero su creador. Al respecto hay que recordar la añeja discusión de si las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un acto de autoridad deben tener efectos *erga omnes*, lo que obligaría a los demás jueces a abstenerse de aplicar una ley inconstitucional, o conservar su relatividad, que las hace valederas única y exclusivamente para el caso que motivó la queja. Nosotros consideramos que los principios de instancia de parte agraviada y de relatividad de las sentencias de amparo, medulares dentro de su metodología, deben quedar intocados, por las razones de indole práctica que ha definido magistralmente el señor Ministro Mariano Azuela Güitrón, y que a continuación se transcriben:<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> SCHMILL ORDOÑEZ, ULISES. *El Sistema de la Constitución Mexicana*. 2ª edición. Librería de Manuel Porrúa S.A. de C.V. México 1977, p. 150. (El resaltado es nuestro)

<sup>16</sup> Suprema Corte de Justicia, Tribunales Colegiados de Circuito (en el "recurso de inconstitucionalidad") y Juzgados de Distrito (en la "acción de inconstitucionalidad").

<sup>17</sup> Este principio hace de nuestro juicio de amparo más un medio de defensa de la Constitución que del gobernado (vid. TENA RAMÍREZ, op.cit.) El principio ha tratado de ser atemperado mediante la extensión de la suplicencia de la queja a las demandas contra leyes declaradas inconstitucionales por la Corte, y en la excepción al principio de definitividad que comentamos en el capítulo relativo.

<sup>18</sup> En el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1994 apareció publicado el decreto que reforma diversos artículos constitucionales relativos a la organización y funcionamiento del Poder Judicial de la Federación. Este decreto introduce una aparente innovación respecto del principio de relatividad de las sentencias de amparo, que se analiza

*"El principio de autoridad relativa de la cosa juzgada en materia de amparo, tiene una importancia política extraordinaria. En efecto, al organizar una institución de defensa de la supremacía constitucional de la naturaleza del amparo, que ha de actuar en relación con autoridades, debe cuidarse extraordinariamente el evitar que el poder controlador se enfrente abiertamente con los poderes controlados en una situación de rivalidad, adoptando aire de soberano. En este punto, una teoría pura del derecho es incapaz de explicar la institución, y la consideración política es fundamental. En la teoría del derecho existen órganos del Estado; en realidad existen hombres que desarrollan las funciones inherentes al órgano, individuos dotados de pasiones, capaces de todas las susceptibilidades y de todos los rencores. La declaración de inconstitucionalidad de una ley echa por tierra toda una política; por más que se atenúen los efectos de la sentencia de amparo, la autoridad contra quien se otorga la protección constitucional se siente deprimida, pero si la sentencia constituyera una derogación de la ley, una anulación erga omnes, el Poder Judicial habría abandonado sus funciones propias para constituirse en un agresor de los otros poderes, y estos emprenderían una política encaminada a privarlo de esa función. La fórmula Otero evita esa pugna abierta, y proporciona el medio técnico para que la declaración de nulidad del acto inconstitucional se emita en forma indirecta, vinculada íntimamente a la invocación de un agravio para los intereses de un particular, y contenida en una sentencia que pone fin a un procedimiento de orden netamente judicial."<sup>19</sup>*

En conclusión, las autoridades deben sujetar sus actos a lo preceptuado por las leyes que de ordinario las rigen, cumpliendo con el juramento solemne que cada una de ellas realizó antes de tomar posesión de su respectivo encargo, en el sentido de cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes emanadas de

---

en el capítulo dedicado al juicio de garantías.

<sup>19</sup> *Introducción al Estudio del Amparo*. Primera edición. Universidad de Nuevo León, México, 1968, p. 98



ésta; sin que les sea dable juzgar sobre su inconstitucionalidad ni mucho menos sustraerse a su *imperium*. Sobre este tema, la Sala Auxiliar de la Corte se pronunció en el siguiente sentido:

*"Aunque es cierto que en el ámbito de la doctrina se ha discutido ampliamente, con argumentos serios de una y otra parte, el punto relativo a si el órgano judicial está obligado a abstenerse de aplicar una ley contraria a la Constitución, lo cierto es que en el Derecho Público Mexicano se ha adoptado una solución positiva que puede calificarse de intermedia. Conforme a la Constitución Federal, no todo órgano judicial es competente para declarar la inconstitucionalidad de una ley, sino sólomente el Poder Judicial Federal, principalmente a través de un juicio de fisonomía singular como es el de amparo, donde la definición de inconstitucionalidad emitida por el juez federal se rodea de una serie de precauciones y de requisitos que tratan de impedir una desorbitada actividad del órgano judicial en relación con los demás poderes. Aun en el caso del artículo 133 de la Constitución, que impone a los jueces de los Estados la obligación de preferir la Ley Suprema cuando la Ley de su Estado la contraría, el precepto se ha entendido en relación con el sistema según el cual es únicamente el Poder Judicial Federal el que puede hacer declaraciones de inconstitucionalidad. Esto es así porque aun en el caso de que un juez de una entidad federativa, frente a una ley local que estimara inconstitucional, se abstuviera de aplicarla para arreglar tales preceptos a la Constitución Federal, esta abstención no tendría los alcances de una declaración sobre la inconstitucionalidad de la Ley, más allá del ámbito del procedimiento en que interviene, tal como se pretende, en el caso, que hubiera hecho la autoridad responsable. De lo expuesto se infiere que nuestro Derecho Público admite implícitamente que, conforme al principio de la división de Poderes, el órgano judicial está impedido de intervenir en la calificación de inconstitucionalidad de los actos de los otros poderes, a menos que a ese órgano se le otorgue una competencia expresa para ese efecto, como ocurre en la Constitución Federal cuando dota al Poder Judicial de la*

*Federación de la facultad de examinar en determinadas condiciones la constitucionalidad de los actos de cualquier autoridad.*"<sup>20</sup>

En resumen, a las autoridades distintas de la Suprema Corte de Justicia, de los Tribunales Colegiados de Circuito y de los Juzgados de Distrito les está prohibido no sólo declarar la inconstitucionalidad de las leyes, sino también, y sobre todo, dejar de aplicar una ley que consideren contraria a los preceptos del Código Fundamental. Sirva la transcripción siguiente para reforzar nuestra opinión:

*"... Los preceptos constitucionales antes invocados no facultan a las autoridades administrativas para dejar de una ley por estimarla inconstitucional, pues de seguirse tal criterio se estaría otorgando atribuciones a todos los funcionarios públicos para no cumplir con las disposiciones legislativas, aduciendo, de acuerdo con su criterio personal, la inconstitucionalidad de las mismas; lo cual, además de ser contrario al principio de obligatoriedad, que de acuerdo con su carácter coercitivo lleva implícita toda norma jurídica, rompería con el orden que debe observarse en un Estado de Derecho y permitiría a cualquier autoridad interferir en el ámbito de la competencia de los tribunales federales, únicos facultados para declarar si una ley es o no inconstitucional, de acuerdo con lo que al respecto previenen los artículos 103 y 107 de la Constitución General de la República."*<sup>21</sup>

Además, nuestro sistema jurídico contempla un medio indirecto para reparar el incumplimiento de la mencionada "obligación": el juicio de amparo directo contra leyes, en el que:

---

<sup>20</sup> Semanario Judicial de la Federación; T. CXVIII, pag. 126. Citado por TENA RAMIREZ, op. cit. p. 544, nota 6.

<sup>21</sup> ARMIENTA CALDERON, GONZALO. *Procedencia del Amparo contra la inconstitucionalidad de algunos preceptos de una ley, aun cuando no se haya agotado el recurso o medio de defensa que esta otorgue al particular*, en *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos. 1917-1985*. UNAM-TFF, 2a. edición. México, 1985, p. 423.

*"No se va a enjuiciar al legislador, sino que se va a revisar la sentencia del juez, el cual no obstante la obligación que le impone el artículo 133 de la Ley Suprema, ha aplicado un precepto contrario a dicha Ley Fundamental. Se trata de un control de constitucionalidad de leyes por vía de excepción. Y finalmente, corresponde en estos casos, a los Tribunales Colegiados de Circuito el avocarse al conocimiento de estos asuntos."*<sup>22</sup>

## 2. La soberanía y sus atributos.

Ya se dijo que la soberanía, en México, recae esencial y originariamente en el pueblo<sup>23</sup>; pero lo que no hemos determinado es la trascendencia y las implicaciones que tal aseveración conlleva.

Consideramos inútil perdernos en definiciones que muchas veces lo único que producen es confusión, en vez de auxiliar en la explicación de un tema. Para efectos de este trabajo, entenderemos por soberanía el poder supremo que reconoce poderes dentro de un Estado, que supone superioridad en lo interior e igualdad en lo exterior y que está "sobre todo", *super-omnia*, lo cual implica la imposibilidad de que exista otro poder igual o superior dentro del Estado, gracias a lo cual se da a sí mismo sus propias normas; y exteriormente no depende de ninguna otra potestad.

Tampoco es materia de esta tesis analizar la génesis del concepto, ni sus implicaciones históricas en la vida de las naciones. Bastenos decir que el término soberanía se ha cargado de una fuerte connotación ideológica, y los

---

<sup>22</sup> GONGORA PIMENTEL, GENARO. *Introducción al Estudio del Juicio de Amparo*. Porrúa. Tercera edición ampliada. México, 1990, p.29

<sup>23</sup> "...principalmente cuando emplea los adverbios esencial y originariamente. El primero de ellos implica que la soberanía es consubstancial y concomitante al pueblo, o sea que éste tiene como atributo de esencia el ser soberano, que está dotado de potestad suprema. Por otra parte, la palabra "originariamente" significa que es el pueblo quien, en principio y de manera esencial, es el único sujeto real de la soberanía, pero que, en atención a circunstancias de índole práctica, no puede desempeñarla dentro de la organización estatal por sí mismo, por lo que se ve en la precisión de delegar su ejercicio en órganos por él creados expresamente, los cuales despliegan el poder soberano popular en forma derivada." BURGOA IGNACIO. *Las garantías individuales*. 23a. edición. Porrúa. México, 1991, p.159

atributos que muchos autores le adjudicaron, como la inalienabilidad, imprescriptibilidad, superioridad y, sobre todo, la infalibilidad, la han convertido en un mito y en un principio intocable en el que parece imposible transigir.

Pero en este contexto, los atributos soberanos a los que nos referimos no son los señalados en el párrafo precedente, sino los de autonomía e independencia. Si como afirmamos, el soberano es un poder que no tiene superior, ni en lo interior ni en lo exterior, es lógico que sus eventuales limitaciones se las haya impuesto él mismo, dándose igualmente a sí mismo sus propias leyes, además de que carece de cualquier dependencia respecto del exterior. Sobre esta independencia no abundaremos, en virtud de que no nos conduce al tema central de este capítulo y no presenta mayor problema en su cabal comprensión.

## 2.1. La autonomía.

La autonomía es la facultad que tienen algunos sujetos de darse a sí mismos sus propias leyes, sin necesidad de que un poder exterior las promulgue, ni mucho menos las aplique. Y como las normas que el Estado se da a sí mismo no tratan sólo de organizar, sino también de limitar al poder recién constituido, en aras de proteger al propio soberano, como quedó explicado al principio de esta tesis, el atributo de autonomía se subdivide en los de autodeterminación y autolimitación.

Gracias a los atributos de autodeterminación y autolimitación de la autonomía, y por tanto de la soberanía, es posible la creación del orden jurídico dentro del Estado, según se demostrará más adelante.

### 2.1.1. La autodeterminación.

Tradicionalmente se ha considerado que la Constitución Política mexicana se divide en dos partes: una orgánica y la otra dogmática<sup>24</sup>, siendo la primera el lugar donde se determina la organización y funcionamiento de los órganos del

---

<sup>24</sup> Las denominaciones suelen atribuirse al profesor español Adolfo Posada. Ver nota al pie de página número 43 en TENA RAMÍREZ, op. cit. p.23

Estado encargados de la buena marcha de la sociedad. Pues es precisamente gracias al principio soberano de autodeterminación que se explica esta primera parte de nuestro código político: el soberano (o Poder Constituyente) decide determinar la manera en la que se constituirá para lo futuro, organizando a sus poderes constituidos y dotándolos de competencia, jurisdicción y funcionamiento. Así:

*"El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno" (art. 39 constitucional, en la parte final); "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley Fundamental" (art. 40 constitucional); "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial." (art. 49 const.); "El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá..." (art. 50 const.); "Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un solo individuo que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos." (art. 80 const.), etc.*

### 2.1.2. La autolimitación.

Con el análisis del segundo de los atributos que se dependen de la autonomía soberana, finalmente llegamos al tema central de este capítulo.

El pueblo, preocupado por la posibilidad inminente de que las autoridades que estaba creando se extralimitaran en el ejercicio del poder, estableció barreras infranqueables, límites permanentes a su actuar, que a veces se traducen en prohibiciones y a veces en requisitos que deben cumplirse para que un acto surta válidamente sus efectos.

Estos límites y barreras configuran la parte dogmática de nuestra constitución, compuesta por las mal llamadas garantías individuales que la Constitución de 1917 otorga no sólo a los individuos personas físicas, sino

también, gracias a una evolución en los criterios manejados por los tribunales federales, a las personas morales de derecho civil (sociedades y asociaciones civiles y mercantiles), de derecho social (ejidos, comunidades y sindicatos) e incluso de derecho público (cuando son afectadas en sus intereses patrimoniales, según disposición expresa del artículo 9 de la Ley de Amparo), así como a los organismos descentralizados y a las empresas de participación estatal. La vieja discusión acerca del origen de los derechos humanos, que consistía en presentar a la Constitución de 1857 como adecuada porque los reconocía preexistentes al Estado; y a la de 1917 como equivocada porque los presentaba como otorgados por aquél, queda superada por las razones que más adelante expondremos.

Estas garantías constitucionales están genéricamente anunciadas en el artículo 1 de nuestra Carta Magna, que a la letra dice:

*"En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece."*

y no están limitadas a los 29 artículos que forman el Capítulo Primero del Título Primero de la Constitución, sino que están dispersas a lo largo de la misma, además de que, como adelante veremos, el principio de seguridad jurídica extiende su protección a todo el orden constitucional mexicano; es decir, no sólo constituye una protección a la Constitución, sino también a todas las leyes secundarias y en general a todas las normas jurídicas nacionales.

Al ser las garantías la expresión viva del principio de seguridad jurídica o juridicidad que estamos analizando, es conveniente adoptar una postura doctrinal con respecto a las mismas, y que asimismo sea conveniente para el desarrollo de esta tesis.

Primeramente hay que aclarar la confusión generalizada de entender a las garantías constitucionales como equivalentes a los derechos humanos. Realmente las garantías implican a los derechos humanos, pero éstos pueden existir sin su correlativa garantía; es decir, sin estar garantizados por el Estado.

Así, por garantía nosotros entenderemos a la relación jurídica de supra a subordinación, establecida entre un gobernante y un gobernado, tuteladora de un derecho natural, y que origina para la autoridad (poder constituido, órgano estatal) el deber de respeto, y para el gobernado (pueblo soberano, Constituyente y creador) un derecho público subjetivo de exigir el respeto al derecho humano natural que constituye el objeto de la propia relación (garantía).

Es fácil notar por qué antes consideramos superada la vieja discusión respecto a si los derechos humanos son otorgados o reconocidos por el Código Fundamental. Realmente suceden ambas cosas: por una parte la Constitución reconoce como preexistentes ciertos derechos que los hombres poseen por el sólo hecho de serlo, y que les son necesarios para cumplir con sus fines; pero asimismo la propia Constitución otorga una garantía para ese derecho; es decir, garantiza su protección contra cualquier ataque exterior. Así que si hablamos de prerrogativas fundamentales del hombre o derechos naturales, diremos que la Constitución los reconoce; pero si hablamos de garantías constitucionales, ésta las otorga. Pensar que si el constituyente permanente decide suprimir la garantía de propiedad, ello acarrearía la desaparición del derecho innato que los hombres tenemos a gozar de los bienes de acuerdo a su destino universal, es absurdo. La prerrogativa seguirá existiendo, simplemente los gobernados no tendremos manera de exigir su respeto, porque la Constitución no le está otorgando una garantía.

También es fácil apreciar que la definición de garantía que adoptamos es plurimembre y compleja, por lo que a continuación se presenta el análisis de cada uno de sus elementos.

### 2.1.3. Elementos de las garantías constitucionales.

#### A) SUJETOS:

Como relación jurídica que es, implica necesariamente alteridad, es decir, son siempre dos los sujetos a los que es posible aludir cuando hablamos de garantías constitucionales: un sujeto activo y otro pasivo.

- El sujeto activo de las garantías es todo gobernado; es decir, todo aquel

individuo persona física o moral (de Derecho Privado, Público, Social o Eclesiástico) que pueda resentir en su ámbito de derechos y obligaciones un acto negativo de autoridad; es decir, un acto unilateral, imperativo y coercitivo que en alguna medida menoscabe o afecte sus derechos. La distinción que se ha hecho en el sentido de que también las personas morales son titulares (sujetos activos) de garantías, nos lleva a explicar por qué hemos preferido llamarlas garantías constitucionales en vez de referirnos a ellas llamándolas "garantías individuales", tal como lo hace nuestra Constitución vigente y lo hacían sus antecesoras. La razón es simple: no son garantías individuales porque no sólo garantizan los derechos o prerrogativas de los individuos, sino que también los de aquellas entidades que, siendo una ficción del Derecho, gozan de personalidad jurídica y patrimonio propios, lo que las hace vulnerables a una afectación por parte de la autoridad.

Otra distinción no menos importante es la que divide a las personas morales en las que lo son de derecho privado, de derecho público, social o incluso eclesiástico. Las personas morales de derecho privado, a quienes se extendió la titularidad de garantías sólo después de un desarrollo lento de la doctrina constitucional, son entes importantísimos en la vida y el desarrollo comercial del mundo moderno, y están constituidas por las sociedades y asociaciones civiles y mercantiles. Las personas morales de derecho social también son factores importantes en la vida contemporánea y son los sindicatos, los ejidos y las comunidades. Con las recientes reformas a la Constitución, conocidas como reformas en materia religiosa (aunque propiamente lo son en materia de derecho eclesiástico), se les dotó de personalidad jurídica y patrimonio propios a las asociaciones religiosas denominadas iglesias, con lo cual se cumple el requisito *sine qua non* para ser titular o sujeto activo de garantías: estar en posibilidad de ser afectado por un acto negativo de autoridad o acto de molestia.

Las personas morales de derecho público u oficiales requieren especial atención, ya que en principio se presenta como una contradicción el que, por un lado, se establezca como principio general que las autoridades no pueden hacer uso del juicio de amparo, toda vez que no son titulares de garantías; y por otro, la Ley de Amparo establezca en su artículo noveno que:



*"Las personas morales oficiales podrán ocurrir en demanda de amparo, por conducto de los funcionarios o representantes que designen las leyes, cuando el acto o la ley que se reclamen afecte los intereses patrimoniales de aquéllas.*

*Las personas morales oficiales estarán exentas de prestar las garantías que en esta ley se exige a las partes."*

Lo anterior hallará su explicación cuando tratemos el apartado de la relación jurídica como elemento de la garantía. Por ahora bástenos decir que los órganos del Estado no son titulares de garantías cuando la autoridad que pudiera pensarse que los afecta lo hace en el contexto de una relación jurídica de supraordenación; pero si se encuentran ubicados en planos distintos; es decir, una de ellas actuando como verdadera autoridad y la otra actuando como particular, en un claro ejemplo de lo que es la doble personalidad del Estado, sí que tenemos un presupuesto para la procedencia del amparo, y en este sentido la autoridad en cuestión es titular de garantías.

El sujeto pasivo está constituido por lo que genéricamente conocemos como autoridad, concepto importantísimo para efectos de amparo y que según la doctrina más avanzada y la jurisprudencia más moderna es todo aquel órgano estatal *de facto* (individuos que ejercen actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen) o *de iure*, investido de facultades de decisión o ejecución, que puede con el ejercicio de esas facultades afectar la esfera jurídica de los gobernados mediante actos unilaterales, imperativos y coercitivos.<sup>25</sup>

## B) RELACION JURIDICA.

Tal como lo anunciamos, la garantía constitucional no es más que una relación jurídica,. Pero las relaciones jurídicas pueden ser de varios tipos, por lo que se hace necesario establecer la distinción que nos llevará a ubicar perfectamente la naturaleza de la relación de la que estamos hablando.

---

<sup>25</sup> Unilaterales porque basta una sólo voluntad para su emisión; imperativos porque se emiten en ejercicio de la facultad de imperio que tienen las autoridades y coercitivos porque se imponen a los particulares, aun en contra de su voluntad, e incluso por la fuerza. Ver BURGOA IGNACIO, op. cit. p. 167

### Relaciones jurídicas de supraordenación:

Estas se dan precisamente cuando dos o más autoridades interactúan entre sí, en ejercicio de sus funciones. Aquí no puede hablarse de titularidad de garantías, toda vez que como dijimos al hablar de los sujetos, sólo los gobernados son susceptibles de ser afectados en forma negativa por un acto de autoridad. Pensar que cuando el Secretario de Hacienda recibe órdenes del Presidente de la República para actuar en uno u otro sentido, pudiera acudir en demanda de amparo alegando que el acto de autoridad emitido por el Presidente es conculcatorio de sus derechos, es absurdo.

### Relaciones de coordinación:

Estas se dan entre particulares y le dan contenido a las ramas generalmente conocidas como de derecho privado. Ambos sujetos de la relación se hallan en un plano de igualdad, y a ninguno de ellos puede atribuirse poder o facultad alguna que le permita imponer su voluntad al otro de manera unilateral, imperativa y coercitiva.

En este punto vale la pena destacar que los órganos del Estado que de acuerdo con la ley tienen funciones de autoridad pueden, en algunas situaciones, quedar encuadrados en este tipo de relaciones, cuando despojados de su *imperium* se relacionan con los particulares, en ejercicio de lo que la doctrina ha llamado "Teoría de la Doble Personalidad del Estado", y que ha sido acogida por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se demuestra a continuación:

*"El Estado, cuerpo político de la Nación, puede manifestarse, en sus relaciones con los particulares, bajo dos fases distintas: como entidad soberana, encargada de velar por el bien común, por medio de dictados imperativos, cuya observancia es obligatoria, y como entidad jurídica, porque, poseedora de bienes propios, que le son indispensables para ejercer sus funciones, le es necesario también entrar en relaciones de naturaleza civil con los poseedores de otros bienes o con personas encargadas de la*

*administración de aquéllos.*"<sup>26</sup>

El ejemplo más claro que suele darse de esta situación es el contrato de arrendamiento que celebran las secretarías de estado con particulares, para hacerse de los bienes inmuebles que necesitan para el desempeño de sus funciones.

#### Relaciones de supra a subordinación:

Este tipo de relaciones se dan entre órganos de autoridad y gobernados; es decir, entre sujetos activos y pasivos de las garantías constitucionales. En ellas, el sujeto pasivo de la relación (de la garantía podría decirse válidamente) actúa en ejercicio de su *imperium*, emitiendo actos de autoridad que, como ya mencionamos son unilaterales, imperativos y coercitivos.

No debe dejarse a un lado que, de conformidad con la Teoría de la Doble Personalidad que hemos analizado con anterioridad, en los extremos de una relación jurídica de supra a subordinación pueden hallarse dos órganos del Estado; uno actuando como autoridad y el otro como gobernado, es decir, despojado de su *imperium*. Así:

*"No existe razón para negar en forma absoluta el derecho de acudir a la vía de amparo a los órganos del poder público cuando ellos, en realidad, por actos del propio poder, que autolimitando su soberanía y creando derechos públicos subjetivos en beneficio de los particulares con quienes tiene relaciones de carácter jurídico, se han colocado en el mismo plano que los propios particulares, para dirimir sus conflictos de intereses, litigando ante un organismo que en rigor es jurisdiccional, aunque con jurisdicción especial, como sucede tratándose del Tribunal de Arbitraje, de acuerdo con las disposiciones del Estatuto Jurídico para los Trabajadores al Servicio del Estado... En otros términos, cuando el Estado no hace uso libre de su soberanía, sino que,*

---

<sup>26</sup> Semanario Judicial de la Federación. Apéndice al Tomo CXVIII, Tesis 450, que corresponde a la tesis 87 de la Compilación 1917-1965 y 384 del Apéndice 1975, Segunda Sala. Apéndice 1985, Tesis 148, Materia General.

*limitándola, sujeta la validez de sus actos a las decisiones de un organismo capacitado para juzgar de ellos, resulta equitativo, lógico y justo, que tenga expeditas las mismas vías que sus colitigantes, ante la jurisdicción creada en defensa de sus intereses, y así hay que concluir que puede usar de los recursos, tanto ordinarios como extraordinarios, equivalentes para ambas partes.*"<sup>27</sup>

### C. OBJETO:

Toda relación jurídica tiene, además de unos sujetos que se ubican en sus dos extremos, un objeto que la da sentido y razón de ser y que constituye, valga la redundancia, el objeto de su protección.

La doctrina comúnmente aceptada está conforme en considerar que son objeto de las garantías las "prerrogativas fundamentales del hombre" o derechos naturales; es decir, aquellos derechos que tienen los hombres por el sólo hecho de serlo, y que son necesarios para cumplir con sus fines. Así, la garantía de audiencia, consagrada en el artículo 14 constitucional, protege el derecho natural que tiene todo ser humano a ser oído y vencido en juicio, antes de ser objeto de una privación.

### D. DERECHO PUBLICO SUBJETIVO Y OBLIGACION.

De la multimencionada relación surgen para los sujetos un derecho y una obligación, ambos de tipo unilateral, porque anexo al derecho no existe para su titular una obligación recíproca, ni anexo a la obligación hay para el obligado un derecho recíproco. Para el sujeto pasivo la garantía implica un deber de abstenerse de afectar en forma alguna los derechos naturales antes mencionados, o cuando menos un deber de observar ciertos requisitos antes de afectarlos. Tal sucede con las garantías que constituyen y dan forma al principio de seguridad jurídica, que trataremos más adelante, y que se caracterizan por imponer requisitos a los órganos del Estado en su actuar frente a los particulares, de tal forma que se dificulte una afectación ilegal, y al mismo

---

<sup>27</sup> Tesis 72 de la Compilación 1917-1965 y 92 del Apéndice 1975, Cuarta Sala.

tiempo se facilite la anulación de esos actos cuando llegan a ser conculcatorios de garantías.

Para el gobernado, de la garantía nace el derecho a exigir la observancia y cumplimiento de los requisitos que hemos mencionado en el párrafo precedente, y constituye un derecho público en tanto que por su propia naturaleza es oponible al Estado y a sus órganos de autoridad.

#### E. FUENTE FORMAL.

Las garantías tienen por fuente a la Constitución, y por ese motivo gozan de los atributos constitucionales de rigidez y supremacía, por lo que las leyes secundarias, según lo afirmamos al inicio de este capítulo, deben sujetar ineludiblemente sus disposiciones a lo prescrito por ellas.

En el caso concreto de las denominadas leyes reglamentarias, que desarrollan y detallan preceptos de la Carta Magna, cualquier restricción que signifiquen, o menoscabo que importen a los derechos de los gobernados, deben considerarse inconstitucionales y, por tanto, anulables.

#### F. EXTENSION.

Por último, es necesario aclarar que la protección constitucional de las prerrogativas ciudadanas fundamentales no se circunscribe necesariamente a la denominada parte dogmática de la Constitución, sino que es dable a los gobernados invocar ante la Justicia de la Unión la violación a cualquiera de los 136 artículos constitucionales.

## CAPITULO II.

### LAS GARANTIAS QUE CONFORMAN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA O JURIDICIDAD.<sup>1</sup>

Las garantías que comúnmente se han agrupado y clasificado como de "seguridad jurídica" se distinguen de las demás porque en vez de establecer prohibiciones a la actividad estatal, imponen requisitos y condiciones a dicho actuar, que se traduce en una obligación positiva de:

*"Realizar todos los actos tendientes a cumplir u observar las condiciones que someten la conducta autoritaria para que ésta afecte con validez la esfera del gobernado."<sup>2</sup>*

De lo expuesto en el capítulo que antecede, desprendemos que en las relaciones jurídicas de supra a subordinación el destinatario de los actos de autoridad unilaterales, imperativos y coercitivos es un gobernado, a quien se le produce una afectación en sus múltiples derechos. Por eso, el Constituyente de 1917, siguiendo el ejemplo de sus antecesores, estableció como requisito para la validez de esos actos vulneradores de la esfera jurídica de los particulares, que la autoridad realice una conducta de tipo positivo; es decir, no una abstención, sino la ejecución de todos aquellos actos que impliquen el sometimiento a un conjunto de modalidades jurídicas cuya inobservancia acarrea la nulidad del acto autoritario. Estas modalidades dan contenido a las garantías de seguridad jurídica, las cuales a su vez dan entidad al Principio de Juridicidad.

La Seguridad Jurídica subyace en varias de las garantías consagradas por la Constitución, aunque tradicionalmente se ha considerado que las contenidas en los artículos 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23, son las que la expresan con mayor nitidez.

---

<sup>1</sup> Ver nota número 1 del Capítulo I de este trabajo.

<sup>2</sup> BURGOA ORIHUELA, IGNACIO. *Las garantías individuales*. Porrúa. 23a. edición; México, 1991, p.194

Pero para los efectos de esta tesis, y siguiendo una línea directriz que nos lleve a su objetivo principal, sólo abordaremos el estudio analítico de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16<sup>3</sup>, las cuales por otra parte poseen una generalidad de la que no gozan las demás, y que les permite regir a todo tipo de acto negativo de autoridad (de molestia o de privación).

## 1. El Artículo 14 Constitucional.

Dada la importancia de este precepto constitucional, la mayor parte de las demandas de amparo lo consignan, junto con el 16, en el capítulo de las garantías que se consideran conculcadas por el acto de autoridad. Esto significa que su espectro de protección es tan amplio, que prácticamente todo el orden jurídico está tutelado por esta garantía, según analizaremos más adelante.

En este artículo están contenidas cuatro garantías fundamentales, que son:

LA DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES,

LA DE AUDIENCIA,

LA DE LEGALIDAD EN MATERIA JUDICIAL CIVIL (en s. amplio) Y  
JUDICIAL ADMINISTRATIVA (cuarto párrafo),

LA DE LEGALIDAD EN MATERIA JUDICIAL PENAL, O DE EXACTA  
APLICACION PENAL.

De cada una de ellas haremos una breve exposición, centrándonos únicamente en aquellas que tengan influencia directa e importante en la materia de esta tesis.

### 1.1. La no retroactividad de las leyes en perjuicio de persona alguna.

Artículo 14 constitucional, primer párrafo.

*"A ninguna ley de dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*

El estudio de esta garantía tradicionalmente se realiza a propósito de los conflictos de leyes en el tiempo; es decir, cuando se hace necesario analizar la

<sup>3</sup> Del artículo 16 sólo haremos el análisis del primer párrafo.

aplicabilidad de una ley a situaciones y hechos ocurridos bajo la vigencia de una ley anterior. Esto se debe a que durante mucho tiempo la jurisprudencia de la Corte estableció como requisito esencial para calificar de retroactiva una ley, el que ésta se aplicara a situaciones originadas con anterioridad a su entrada en vigor, afectando derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores.

Pero la doctrina más avanzada en esta materia ha logrado separar los conceptos de irretroactividad y conflicto temporal de leyes, prescindiendo de la existencia de una ley rectora de las situaciones que la nueva ley pretende afectar. Esto se traduce en una facultad para los gobernados de hacer absolutamente todo aquello que no está expresamente prohibido por las leyes, sin que le sea dable a la autoridad sancionarlo con fundamento en una ley posterior que llegase a prohibir dicha conducta ejecutada. Lo anterior significa que aunque no exista ordenamiento alguno que autorice a los gobernados a desarrollar determinada actividad, una eventual ley que la prohibiera no podría sancionar a quienes con anterioridad a su entrada en vigor desempeñaron dicha actividad.

Así lo consideró después la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se desprende de la transcripción siguiente:

**"RETROACTIVIDAD. NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO. CIRCULARES.** *En aquellos casos en que la conducta del gobernado no haya sido normada en forma alguna por el Poder Legislativo, de manera que no pueda ser considerada prohibida ni válida únicamente cuando se cifra a determinadas restricciones, su realización constituirá el ejercicio de un "derecho", emanado precisamente de la ausencia de una ley reguladora, y tutelado, por lo mismo, por el orden jurídico, en cuanto éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo, configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desaparecerá hasta que*



**surja una norma legislativa al respecto. Es decir, antes de la prevención legislativa, el derecho estriba en poder obrar sin taxativas; después de ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues mientras las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe. Establecido que la ausencia de normas legislativas configura para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalidades le están por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente, sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Ahora bien, si en un caso no existía ley alguna anterior a una circulares reclamadas, que fijara el precio oficial de un producto para los efectos de la cuantificación del impuesto de exportación, los quejosos tuvieron el derecho de exportar tal producto al precio que estimaron pertinente, tomando en cuenta para su fijación exclusivamente los costos de producción y un margen de utilidad. En consecuencia, las circulares que "rigen situaciones anteriores a la fecha de su publicación", vulneran el derecho de los quejosos, derivado precisamente de la ausencia de disposiciones legales que lo limitaran o reglamentaran"<sup>4</sup>**

De lo expuesto se deduce que el principio de irretroactividad implica que una ley no debe normar a los actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiera fuerza de regulación, pues toda ley rige hacia lo futuro y no hacia el pasado.

Es necesario hacer notar que la prohibición constitucional se dirige a **dar efecto retroactivo a la ley**, por lo tanto, restringe en este sentido la actividad de las autoridades competentes para aplicar las leyes, pero también la del órgano

---

<sup>4</sup> Tesis jurisprudencial 514. Apéndice 1917-1975. Tercera Parte. Segunda Sala. Página 852. El subrayado es nuestro.

encargado de elaborar las mismas: el Legislativo. Esto queda de manifiesto en la tesis jurisprudencial que a la letra dice:

**"RETROACTIVIDAD. LEY Y ACTO DE APLICACION.** Al establecer el artículo 14 de la Constitución General de la República, como garantía del individuo, que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, no debe entenderse que la prohibición se refiere únicamente al legislador por el acto de expedir la ley, sino que también comprende a la autoridad que hace aplicación de ella a un caso determinado, porque así permiten interpretarlo los conceptos mismos de la disposición constitucional que se comenta, ya que al igual que la primera de las citadas autoridades, puede imprimir retroactividad al ordenamiento mismo, haciendo que modifique o afecte derechos adquiridos con anterioridad, también la autoridad aplicadora de la ley puede hacerlo, generando el efecto prohibido por el texto constitucional. En consecuencia, en uno y otro caso, a la Justicia Federal le corresponde examinar si el precepto en sí o su aplicación es conculcatorio del artículo 14 de la Constitución Federal."<sup>5</sup>

Una vez establecido que el órgano legislativo es también destinatario de la prohibición contenida en la garantía en comento, tenemos que distinguir entre el legislador ordinario, encargado de emitir leyes igualmente ordinarias, y el poder que elabora la Constitución: el Constituyente original, pues a éste no le alcanza la prohibición de "dar efecto retroactivo" a los preceptos que emite, según el razonamiento que se transcribe:

**"RETROACTIVIDAD DE LA LEY.** ...Las leyes retroactivas, o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del Código Político. En el primer caso, no se les podrá dar efecto retroactivo, en perjuicio de alguien, porque lo prohíbe la Constitución; en el segundo, deberán

---

<sup>5</sup> Amparo en revisión 486/80.- Constructora Sofre, S.A. 6 de junio de 1980. Unanimidad de votos.- Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tribunales Colegiados. Séptima Época, Volumen Semestral 133-138, Sexta Parte, página 142.

*aplicarse retroactivamente, a pesar del artículo 14 constitucional, y sin que ello importe violación de garantía alguna individual.*

*En la aplicación de los preceptos constitucionales hay que procurar armonizarlos y si resultan unos en oposición con otros, hay que considerar los especiales como excepción de aquellos que establecen principios o reglas generales.*

*El legislador constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, pudo establecer casos de excepción al principio de no retroactividad, y cuando así haya procedido, tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente.*

*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.<sup>6</sup>*

Lo anterior es lógico y congruente con lo que expusimos en el primer capítulo de esta tesis, toda vez que el Poder Constituyente originario carece prácticamente de limitaciones. Pero lo que en todo caso nos suscitara duda, es la posibilidad de que el poder constituyente permanente pudiera, en determinado momento, modificar o adicionar un precepto constitucional, dándole efectos retroactivos a esa modificación o reforma que afectaran derechos adquiridos previamente. Consideramos que la respuesta debe ser negativa, ya que el constituyente permanente no goza de los mismo atributos del Constituyente originario, pues es un poder constituido más, al igual que el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial. Esto se entenderá mejor con un ejemplo: supongamos que, una vez concluido el procedimiento de ley, quedó suprimido de nuestro régimen constitucional el derecho de petición, y en uno de los transitorios del decreto promulgatorio de dicha reforma se señala expresamente que todas las consultas, peticiones y comunicaciones dirigidas a la autoridad con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma deberán dejarse sin respuesta. Este transitorio, obra de un poder constituido, estará tratando de lesionar derechos emanados de un precepto constitucional, obra del Constituyente originario, con lo cual el efecto está siendo superior a la causa, y los tribunales federales

---

<sup>6</sup> Amparo administrativo en revisión. The Texas Company of Mexico, S.A. Quinta Epoca, Tomo IX. Pp. 432-433, 30 de agosto de 1921. Tomo X. International Petroleum Company, Pp. 886-1,189. Tomo X. Tamiahua Petroleum Company. Pp. 1, 189-1,190. Amparo civil en revisión 127/30, Sec. 2ª Sánchez Vda. de Terán, Ricarda. Quinta Epoca. Tomo XXIX-2, Pp. 1,536-1,537. 7 de agosto de 1930.

deberían, pensamos nosotros, declarar inconstitucional dicho transitorio, obligando a las autoridades a contestar las hipotéticas consultas.

Otro tópico interesante dentro del mismo tema es el que se refiere a la aplicación retroactiva de la jurisprudencia. Sobre el particular, sirva lo expuesto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**"JURISPRUDENCIA Y APLICACION RETROACTIVA DE LA LEY.** *La jurisprudencia es la interpretación de la voluntad de la ley y no crea una norma nueva, sino que fija únicamente el contenido y alcance de una ya existente; de ahí que si estaba en vigor en la época de ejecución de la conducta la norma que interpreta la jurisprudencia y con base en la interpretación hecha por la Suprema Corte se aplica una pena al quejoso, no puede considerarse que se esté aplicando en perjuicio suyo la ley, puesto que ella existía en la fecha de comisión del delito"*

**JURISPRUDENCIA, CONCEPTO DE LA. SU APLICACION NO ES RETROACTIVA.-** *Es inexacto que al aplicarse la jurisprudencia fijada por esta Cuarta Sala de conformidad a lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo, y formada con posterioridad a la fecha del acto reclamado en el juicio de garantías, y que interpreta la Ley que rige a dicho acto, se viole en perjuicio del quejoso el principio contenido en el artículo 14 constitucional en el sentido de prohibir la aplicación retroactiva de la Ley, ya que la jurisprudencia no constituye legislación nueva ni diferente a la que está en vigor, sino sólo es la interpretación de la voluntad del legislador. La jurisprudencia no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido de una norma preexistente. En consecuencia, si la jurisprudencia sólo es la interpretación de la Ley que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa en determinado sentido, y que resulta obligatoria por ordenarlo así las disposiciones legales expresas, su aplicación no es sino la misma de la Ley vigente en la época de*

---

<sup>7</sup> Amparo directo 3,486/62.- Leandro Barrioprieto Jiménez. Informe 1962. Primera Sala. P. 52

*realización de los hechos que motivaron el juicio laboral del que dimana el acto reclamado en el juicio de garantías.<sup>8</sup>*

Por último, es importante resaltar que la Constitución Mexicana prohíbe los efectos retroactivos de las leyes en perjuicio de alguna persona, mas no así en su beneficio. Esto nos obliga a hacer una última distinción entre los diferentes tipos de leyes que existen, y su posible retroactividad:

a) Las leyes penales pueden aplicarse retroactivamente en beneficio del procesado o del reo; es decir, antes o después de concluido el juicio.

b) Las leyes civiles no admiten aplicación retroactiva, toda vez que lo que fuese beneficioso para una de las partes sería perjudicial para la otra.

c) En materia fiscal, debemos situarnos en el supuesto de que una ley hiciera desaparecer determinada contribución, misma que no hubiera sido enterada por un contribuyente moroso, y éste alegara, ante el cobro de las contribuciones omitidas, que la nueva ley debe aplicarse a su caso concreto, toda vez que dicha aplicación retroactiva le resulta beneficiosa. La Suprema Corte de Justicia ha dicho que éste es un caso en el que no puede operar el principio de aplicación retroactiva de la ley en beneficio del gobernado, en virtud de que se estaría fomentando la morosidad, en demérito del buen ejemplo que se dan unos contribuyentes a otros. Dentro de la jurisprudencia establecida durante la vigencia del Código Fiscal de 1938, encontramos una sumamente ilustrativa al respecto:

***APLICACION RETROACTIVA EN LAS LEYES BENEFICAS A LOS INFRACTORES.- En materia de infracciones fiscales no cabe la aplicación analógica de los principios que sobre el particular el***

---

<sup>8</sup> Amparo directo 6450/78.- Aurelio Benítez G.- 28 de febrero de 1979. 5 votos.- Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.- Secretario: F. Javier Mijangos Navarro.

Amparo directo 5643/78.- Rebeca Araceli González Farfán.- 25 de abril de 1979.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.- Secretario: Joaquín Dzib Núñez.

Amparo directo 6202/78.- Eduardo Burgos Sosa.- 25 de abril de 1979. Unanimidad de 4 votos.- Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo. Secretario: Joaquín Dzib Núñez.

Amparo directo 6874/78.- Jesús Ayala Chávez.- 4 de junio de 1979. 5 votos.- Ponente: Julio Sánchez Vargas.- Secretario: José de Jesús Rodríguez Martínez.

Amparo directo 1084/79.- Guillermo Gustavo Natera Bandera.- 20 de junio de 1979.- Unanimidad de 4 votos.- Ponente: María Cristina Salmorán de Tamayo.- Secretario: F. Javier Mijangos Navarro.

*derecho penal en los casos de que la aplicación resulte benéfica para el penado, ya que la misma se basa en la consideración de que la ley nueva que quita a un hecho el carácter de delito, implica un cambio de criterio social para la valorización moral de un acto. La infracción a las leyes fiscales que se castiga con sanciones pecuniarias por parte de la autoridad administrativa no es de aspecto delictuoso, ya que precisamente las leyes fiscales que llegan a considerar como delito la transgresión de determinada disposición, dan intervención para la aplicación de las penas corporales a las autoridades judiciales, eliminando la intervención de las autoridades administrativas. De tal manera que las infracciones propiamente dichas no son delitos, y por lo mismo no es contrario a la naturaleza de la norma jurídica, ni a los conceptos fundamentales del derecho, el que la ley derogada referente a infracciones siga aplicándose a los hechos acontecidos durante su vigencia."*<sup>9</sup>

Y respecto de las leyes que aumentan las cargas impositivas:

**"RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN MATERIA DE IMPUESTOS.**  
*La ley es retroactiva cuando se hacen recaer sus efectos sobre hechos o actos que han tenido lugar antes de su vigencia y aunque los causantes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre, los mismos impuestos, sí pueden reclamar como retroactiva la ley que pretendiera que dichos causantes cubra, por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten del impuesto que venían pagando y el que la nueva ley establece, y como el impuesto (el de la renta, cuyos principios son los mismos que el del superprovecho), se causa en el acto del ingreso, que es el momento en que se beneficia y aumenta el patrimonio del que lo recibe y, por tanto, su capacidad contributiva, sólo se puede decir que se da una aplicación retroactiva a la ley del Impuesto sobre la Renta, si se pretende cobrar el impuesto sobre cantidades que se hubiesen percibido antes de que entrara en vigor."*<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> C.S.entre 613/38 y 7930/37.- Resuelta el 20 de febrero de 1939, por 6 contra 5. R.T.F. 1937-48. ps. 151 y 152.

<sup>10</sup> Quinta Epoca. Tomo LXXII. p. 1,989.- Guerra Vda. de Villarreal, Oralia.

d) En materia procesal, es dable la aplicación retroactiva de la ley, a menos que destruya derechos adquiridos precisamente de la ley que se reforma. Además, la aplicación retroactiva en beneficio del gobernado es posible en la medida en que no se perjudique a la contraparte.

1.2. La garantía de audiencia. Artículo 14 constitucional, segundo párrafo.

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

La garantía de audiencia, contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, contiene 4 garantías específicas de seguridad jurídica, tan íntimamente relacionadas entre sí, que la violación de alguna de ellas provoca la violación de la garantía de audiencia en su conjunto. Estas son:

- A. DEBIDO PROCEDIMIENTO.
- B. TRIBUNALES PREVIAMENTE ESTABLECIDOS.
- C. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.
- D. ESTRICTA APLICACION DE LA LEY.

Antes de comenzar el análisis de cada una de estas garantías es necesario dejar establecido que el artículo 14 constitucional entiende por acto de privación todo acto de autoridad que tenga por finalidad última, definitiva y natural, sustraer de la esfera jurídica del gobernado un bien o un derecho,<sup>11</sup> por lo tanto, no será tal cuando la sustracción pretendida sea únicamente un medio o instrumento para conseguir un fin distinto; tal es el caso del embargo precautorio que se presenta al inicio de un juicio ejecutivo mercantil, por oposición al remate que se efectúa en la vía de apremio.

La distinción anterior no es meramente doctrinal. Su importancia radica en que permite diferenciar un acto de molestia (consignado en el artículo 16 constitucional) de otro de privación; lo que a su vez permite distinguir cuál de las dos garantías está siendo conculcada, para efectos de razonar los conceptos de

<sup>11</sup> Tesis 18, Informe de 1984, volumen correspondiente a la Presidencia, páginas 337 y 338.

violación en la demanda de amparo, so pena de no conseguir el amparo y protección de la Justicia Federal.

La distinción radica en que el acto de molestia es el género, y el de privación, la especie. Los actos de autoridad pueden ser positivos o negativos. Lo son de la primera especie cuando producen un efecto positivo en la esfera jurídica de los gobernados; lo son del segundo cuando producen el efecto contrario, es decir, una disminución o un quebranto. El acto negativo de autoridad también es llamado acto de molestia, y el acto de molestia que tiene por finalidad última y principal sustraer definitivamente un bien de la esfera jurídica de un gobernado, es un acto de privación.

Una vez aclarado lo anterior, procederemos al análisis de las cuatro garantías específicas.

#### A. DEBIDO PROCEDIMIENTO.

*"Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales ..."*

La esencia de esta garantía radica en que nadie puede ser objeto de un acto de privación sin haber sido oído y vencido en juicio. La palabra "mediante" es de fundamental importancia, pues implica que la privación debe ser **posterior** al juicio, por lo que no cabe que la autoridad alegue la constitucionalidad de sus actos, argumentando que existen a favor del particular recursos por virtud de los cuales pueda defenderse, pues éstos, por su naturaleza, son posteriores a la privación.

También es importante señalar que "juicio" no debe entenderse en su concepción jurídico procesal, sino simplemente como cualquier procedimiento en el que se permita al gobernado alegar y probar; es decir, no es necesario que se verifiquen las fases postulatoria, probatoria, preconclusiva y de sentencia, sino sólo que el particular sea escuchado antes de ser objeto de una privación.



La obligación que impone la garantía de audiencia va dirigida a todo tipo de autoridad, sea ésta judicial, administrativa, laboral, o incluso legislativa. Para que se considere respetada por el poder legislativo, es necesario que se establezca, en las leyes que contemplen actos de privación, un procedimiento previo en el que el gobernado pueda ser oído y vencido. Pero aun en el caso de que no lo haga, la autoridad facultada para aplicar la ley deberá observar dicho procedimiento, si quiere salvar la constitucionalidad de sus actos

Respecto de la garantía en comento sólo queda por señalar que el Constituyente de 1917 estableció, en materia tributaria, una excepción a la garantía de audiencia,

*"... pues de otra manera podrían faltar los elementos económicos para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos y que "basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del impuesto para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente y en todo caso la audiencia previa" (Jurisp. de la S. C. de J. 1917-1975. Pleno, tesis 10, pág. 62)."*<sup>12</sup>

**"GARANTIA DE AUDIENCIA, EXCEPCIONES A LA, EN MATERIA FISCAL.** Si bien es verdad que el Poder Legislativo está obligado según el artículo 14 constitucional, a establecer en las leyes el procedimiento adecuado para oír a los interesados y darles oportunidad de defenderse, también es cierto que la propia Corte ha establecido excepciones a este criterio, entre las que se encuentran las leyes fiscales federales, respecto de las cuales debe observarse el régimen establecido por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, como el fisco se encarga de cobrar los impuestos determinados por las leyes, para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior a solicitud de los afectados, **no pueden quedar paralizados por el**

---

<sup>12</sup> FRAGA, GABINO. Op. cit. p. 261.

***requisito de audiencia previa, porque de esa manera podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran por falta de los elementos económicos necesarios para su subsistencia. Por tanto, en materia tributaria no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en las leyes impositivas.*"<sup>13</sup>**

#### B. TRIBUNALES PREVIAMENTE ESTABLECIDOS.

***"...mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos,...***

Tal como lo hicimos al referimos a la garantía anterior, aquí también es importante aclarar el sentido de los conceptos que se manejan. Por "tribunales" debe entenderse cualquier autoridad que tenga facultades para dictar actos de privación. La misma autoridad que dicta el acto de privación debe respetar la garantía de audiencia.

#### C. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.

***"...establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento..."***

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que bastan dos formalidades: que el gobernado tenga la posibilidad de probar y la de alegar.

#### D. ESTRICTA APLICACION DE LA LEY.

***"...del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."***

---

<sup>13</sup> Volumen LII. Tercera Parte, p.100. Amparo en revisión 1256/61. Marcial Juárez. 19 de octubre de 1961. 5 votos.

Esta garantía refuerza la irretroactividad legal, además de que sienta las bases de la garantía de legalidad que con mayor extensión de desarrolla en el artículo 16 constitucional, pues se anuncia que los actos de autoridad deben ser conformes con las leyes; a *contrario sensu*, no puede haber acto de autoridad sin que previamente exista ley que lo norme.

1.3. La garantía de exacta aplicación de la ley penal. Artículo 14 constitucional, tercer párrafo.

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

Esta garantía es materia de estudios muy profundos, pues constituye un pilar fundamental del derecho penal mexicano. Bástenos decir, para los efectos de esta tesis, que la doctrina la conceptualiza bajo la fórmula "*Nullum crime, nulla poena sine lege*"; es decir, no hay delito ni pena sin una ley que los contemple y describa exactamente.

1.4. La garantía de legalidad en materia civil (en sentido amplio). Artículo 14 constitucional, párrafo cuarto.

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

Por "juicios del orden civil" debe entenderse todo aquél que no lo sea del orden penal; es decir, quedan comprendidos bajo este concepto los juicios civiles, mercantiles, laborales, administrativos y, en general, todo aquel que no sea penal.

Por "sentencia definitiva", cualquier resolución que ponga fin a una controversia, en lo principal o en lo accesorio, admitiendo o no recursos.

Gracias a esta garantía se extendió la protección constitucional a todas las leyes secundarias que son susceptibles de ser aplicadas en caso de juicio, pues basta que un gobernado sufra una resolución jurisdiccional contraria a sus intereses, para que con base en el argumento de que la sentencia del órgano jurisdiccional no está apegada a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, pueda demandar el amparo y protección de la justicia federal, para el efecto de que la sentencia aludida sea revisada y, en su caso, nulificada. Esto ha convertido al amparo en un recurso extraordinario de revisión de la legalidad, y su tramitación constituye una tercera instancia dentro de los procedimientos judiciales. Es innegable que los litigantes han abusado de esta situación, que provocó muchas discusiones el siglo pasado, y las sigue provocando todavía, pues desnaturaliza la esencia del amparo; pero también hay que reconocer que, bien empleado, constituye un medio de defensa de los gobernados, que extiende su espectro tutelar mucho más allá de los 29 primeros artículos de la Constitución.

## 2. El artículo 16 constitucional.

Este artículo es todavía más importante que el que analizamos con anterioridad, pues desarrolla en su primer párrafo, con toda la extensión posible, el principio más importante de los que conforman al genérico de seguridad jurídica: el de legalidad, según el cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley expresamente les permite, cumpliendo con los requisitos que la misma ley establece; lo que implica además que debe existir una ley que de existencia a la autoridad, que le atribuya competencia, que rija la materia misma del acto de afectación y que dicha ley sea correctamente aplicada e interpretada.

El 16 constitucional es un precepto complejo, pues regula varias materias a la vez, aunque con evidente mayor extensión la penal; por lo que nosotros nos centraremos en el estudio de su primer párrafo, que a la letra dice:

*"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de*

***la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."***

Ya abordamos con anterioridad la distinción entre acto de molestia y acto de privación, y concluimos que todo acto de privación es acto de molestia (o negativo), pero no todo acto de molestia lo es de privación, sino sólo aquél que tenga por finalidad última, principal y natural segregar definitivamente un bien de la esfera jurídica de un gobernado.

Y continuando con la interpretación que hemos venido haciendo de los términos empleados por el Constituyente de 1917, para efectos de esta tesis es importante dejar sentado que cuando el precepto constitucional en comento determina como objeto de protección las "posesiones" de los gobernados, lo hace refiriéndose no a las posesión material, ni a la unión del *corpus* y el *animus* que exige la legislación civil, sino a todo lo que una persona pueda poseer como titular de derechos, o sea, toda su esfera jurídica, con lo cual queda protegida la titularidad de absolutamente todos sus derechos.

Al igual que el artículo 14, este contiene 3 subgarantías fundamentales:

- A. GARANTIA DE MANDAMIENTO ESCRITO.
- B. GARANTIA DE AUTORIDAD COMPETENTE.
- C. GARANTIA DE DEBIDA FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

Es de notarse que, al igual que el artículo 14, el 16 encierra en cada una de sus palabras y en su redacción misma connotaciones que las interpretaciones judiciales le han ido dando a través del tiempo. También es de notarse que las 3 subgarantías no son más que restricciones en forma de requisitos que el Constituyente impuso a las autoridades para que los actos de éstas, encaminados en contra de particulares, no se realicen de forma arbitraria. Así nos lo pone de manifiesto la preposición "sino" que aparece antes de la enumeración de las subgarantías, y que de ninguna manera prohíbe la emisión de los actos de molestia, sino que los condiciona de forma ineludible.

- A. GARANTÍA DE MANDAMIENTO ESCRITO.

Mediante la observancia de este requisito, las autoridades permiten a los particulares afectados tener un claro conocimiento del acto autoritario, para estudiarlo, impugnarlo y, en su caso, desvirtuarlo. Asimismo le permiten tener un medio de prueba para acreditar la existencia del acto de autoridad, extremo fundamental para la procedencia del juicio de nulidad fiscal y el juicio de amparo, según se desprende de la fracción IV del artículo 74 de la ley de amparo, que se refiere a las causales de sobreseimiento del juicio; y el artículo 209 fracción III, en relación con el último párrafo el propio artículo, del Código Fiscal de la Federación, mismo que se transcribe, en lo conducente:

*"El demandante deberá adjuntar a su instancia:*

...

*III. El documento en que conste el acto impugnado...*

...

*Cuando no se adjunten a la demanda los documentos a que se refiere este precepto, el magistrado instructor tendrá por no ofrecidas las pruebas, o si se trata de los previstos en las fracciones I a IV se tendrá por no presentada la demanda."*

Pero no basta con que el acto de autoridad conste en un documento por escrito, también es obvio que dicho documento tiene que notificarse al particular, pues de otra forma quedaría incumplida la razón de ser de la garantía. Así lo deja ver el razonamiento central de la siguiente jurisprudencia:

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- PUEDE DARSE EN DOCUMENTOS ANEXOS, SIEMPRE Y CUANDO SE NOTIFIQUE AL CAUSANTE.-** *Toda resolución puede fundarse y motivarse en documentos anexos a la misma, en los que se detallen las razones, fundamentos y motivos por los que procedió la afectación, siempre y cuando esos documentos se notifiquen debidamente al causante, cumpliéndose así con los requisitos señalados en el artículo 16 constitucional.*<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Revisión No. 1493/79.- Resuelta por unanimidad de 9 votos.- Sesión del 19 de febrero de 1981.

Revisión No. 969/80.- Resuelta por unanimidad de 6 votos.- Sesión del 13 de mayo de 1981.

Revisión No. 1325/80.- Resuelta por unanimidad de 7 votos.- Sesión del 30 de octubre de 1981. (Texto aprobado en sesión de 3 de diciembre de 1981).

Por último, y en íntima relación con la subgarantía de fundamentación y motivación, el acto debe constar por escrito para que el gobernado sepa qué ordenamiento se le está aplicando y cuáles son las razones de tal aplicación.

## B. GARANTIA DE AUTORIDAD COMPETENTE.

En este apartado es de vital importancia recalcar la diferencia entre competencia y legitimidad, lo que nos lleva a recordar la diferencia que existe entre el órgano de autoridad y su titular, que es siempre una persona física encargada de cumplir con las obligaciones y ejercer las atribuciones que la ley confiere a esa "esfera especial de competencia" que es el órgano. Así, podemos afirmar que de la misma manera que la competencia califica al órgano, la legitimidad califica a su titular, siendo ambos conceptos de tal forma independientes que los vicios que eventualmente se presenten en alguna de dichas instituciones de ninguna manera y por ningún motivo afectan a la otra. Un ejemplo ayudará a entender cabalmente lo anterior: la institución denominada en nuestro país Presidente de la República (órgano de autoridad) tiene un titular, persona física, encargada de llevar a cabo los actos tendientes a cumplir con las obligaciones y desempeñar las funciones inherentes al órgano; por ejemplo, emitir decretos expropiatorios por causa de utilidad pública y mediante indemnización. Si en algún momento el Presidente de la República - un individuo de 25 años, que evidentemente no cumple con el requisito de la edad mínima para ocupar tan alta investidura - emite un decreto por virtud del cual expropia por causa de utilidad pública un predio propiedad de un particular, dicho particular no podrá acudir a la Justicia de la Unión en demanda de su Amparo y Protección, alegando que el Presidente es incompetente en razón de su edad, toda vez que el órgano denominado Presidente sí es competente, aunque el titular no sea legítimo, circunstancia que queda fuera del alcance de la garantía de autoridad competente, según se desprende de las siguientes citas:

*"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 de la Constitución prejuzga la cuestión de 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 existencia de poderes que deben ser independientes de él."<sup>15</sup>*

En el mismo sentido:

**"INCOMPETENCIA.- EL ARTICULO 238, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SOLO COMPRENDE LA INCOMPETENCIA DEL ORGANO DE AUTORIDAD Y NO LA ILEGITIMIDAD DEL NOMBRAMIENTO DE SU TITULAR.-** En virtud de que la incompetencia de un órgano administrativo de autoridad es una institución diferente a la ilegitimidad del nombramiento del titular de dicho órgano (incompetencia de origen), aún cuando el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no distingue expresamente ambas cuestiones, es evidente que sólo se refiere a la incompetencia del órgano de autoridad, pues para sostener que también alude a la ilegitimidad, sería necesario que así se estableciera expresamente.

*Juicio Atrayente No. 187/91/451/91.- Resuelto en sesión de 6 de agosto de 1992, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres.- Secretario: Lic. Mario de la Huerta Portillo, visible a páginas 20 y 21 de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993.*

La Corte ha sentado jurisprudencia en este sentido, pues con anterioridad a la gestión del Licenciado Ignacio L. Vallarta al frente de la misma, se manejaba dicho planteamiento, conocido como "incompetencia de origen".

<sup>15</sup> Tesis 239 del Apéndice al Tomo XCVII, en BURGOA, IGNACIO. op. cit. p. 594.



La discusión cobró importancia en la historia del derecho mexicano a raíz de la reelección del Presidente Lerdo de Tejada. El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de ese tiempo, José María Iglesias, se valió de la mencionada doctrina, que ya había empleado años atrás para conceder un amparo contra las legislaturas de Puebla y Morelos, para declarar nula la elección del Presidente Lerdo<sup>16</sup> en virtud de que éste había violado la libertad de votación, quedando por tanto vacante la primera magistratura del país, que por mandato constitucional debía de ocupar precisamente Iglesias, como Presidente de la Corte que era en aquel entonces. Esta doctrina consiste en asimilar la ilegitimidad del titular del órgano a una supuesta incompetencia de origen de este último, haciendo procedente el amparo por violación al artículo 16 de la Constitución de 1857, redactado en términos idénticos al vigente, según el razonamiento que a continuación se expone:

*"La legitimidad de la elección de una autoridad o funcionario envuelve forzosamente su competencia o incompetencia para el conocimiento de un negocio y para su decisión, porque nunca pueden ser competentes si les falta legitimidad. Al referirse la Carta Fundamental en su artículo 16 a la competencia de las autoridades, se refiere a la vez a su legitimidad, implícita e indispensablemente. Cuando no cabe duda de que una autoridad es legítima, su competencia mira ya sólo, en efecto, de una manera secundaria, a la órbita dentro de la cual ella debe girar; pero si la legitimidad es dudosa, y con mayor razón si la ilegitimidad es incuestionable la competencia mira entonces a la manera con que la persona fue nombrada...Sería verdaderamente incomprensible que los legisladores constituyentes de 1857 hubiesen querido considerar como violación de las garantías individuales, por lo que cabe el recurso de amparo, una simple*

---

<sup>16</sup> El 26 de octubre el Presidente de la República es declarado reelecto para el periodo del 1 de diciembre de 1876 al 30 de noviembre de 1880. Iglesias sostiene en su Plan de Toluca que las elecciones presidenciales son nulas en virtud de que en muchos distritos no las hubo y en muchos otros fueron resultado de la violencia militar. Se nombra a sí mismo Presidente Interino e integra su gabinete con Guillermo Prieto, en la cartera de Gobernación; Francisco Gómez en Relaciones Exteriores y Felipe Berriozábal en la cartera de Guerra. Una buena versión de estos acontecimientos pueden verse en SCHLARMAN, JOSEPH H. L. *México, Tierra de Volcanes*. Porrúa. 14<sup>a</sup> edición. México, 1987 y en COSÍO VILLEGAS, DANIEL. *Historia Moderna de México. Tomo X, Segunda Parte*. Hermes. México, 1985.

*extralimitación de facultades; y que no hubiesen estimado como violación infinitamente más grave de aquellas preciosas garantías, y como caso en que cupiera el amparo, la falta absoluta de toda competencia, emanada del ejercicio ilegítimo, usurpador, atentatorio, de una falta autoridad. Nunca como en esta vez puede tener cabida el argumento que llaman los lógicos de minore ad majus, para sostener que, si se concede el amparo por una causa tal vez dudosa o cuestionable de competencia, con fundamento infinitamente más sólido debe otorgarse por la falta absoluta de legitimidad.*"<sup>17</sup>

### C. GARANTIA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

Llegamos a un punto toral dentro de la redacción del artículo 16 constitucional. La garantía de fundamentación y motivación de los actos de autoridad ha sido objeto de numerosos estudios por parte de la doctrina mexicana, y su empleo en el foro nacional es constante.

Nos parece inútil transcribir ejecutorias y jurisprudencias que explican lo que tradicionalmente se ha entendido por "fundar y motivar" un acto de molestia, pero sí consideramos de fundamental importancia explicar que la garantía en comento debe verse desde dos puntos de vista: el formal y el material. Así, por fundamentación se entiende:

Desde el punto de vista formal, que la autoridad debe señalar todos y cada uno de los preceptos del ordenamiento en el que apoya su acto de molestia (o de privación, según la distinción que ya explicamos).

Desde el punto de vista material, que dichos preceptos estén correctamente interpretados y aplicados a la situación concreta.

Y por motivación se entiende:

---

<sup>17</sup> *Estudio Constitucional sobre las facultades de la Corte de Justicia*, producido en abril de 1874, citado por BURGOA IGNACIO, *Las Garantías Individuales*. p. 590

Desde el punto de vista formal, que la autoridad señale los hechos y motivos que la llevan al convencimiento de que los preceptos invocados son aplicables.

Desde el punto de vista material, que se demuestre, mediante claro razonamiento lógico jurídico, que los hechos encuadran perfectamente en los supuestos contenidos en los preceptos de derecho, de tal forma que éstos se hacen aplicables.

Lo anterior se corrobora con la tesis siguiente:

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE.-** *Para cumplir lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución Federal, que exige que todo acto de autoridad se funde y motive la causa legal del procedimiento, deben satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo. El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.*

Amparo en revisión 9746/1966. Genaro Torres Medina. Enero 11 de 1968. Unanimidad 4 votos. Ponente: Mtro. Guerrero Martínez. 2a. SALA.- Sexta Epoca, Volumen CXXVII, Tercera Parte, página 21.

La distinción no tiene una importancia meramente teórica y doctrinal. Por el contrario, es importantísima para fijar el alcance de una sentencia de amparo (o de nulidad), pues si la violación es sólo al aspecto formal de la fundamentación y la motivación, la sentencia tendrá el efecto de dejar insubsistente la resolución defectuosa, dejando a la autoridad omisa en la entera libertad de repetir su acto, con la sólo obligación de fundarlo y motivarlo. En cambio, cuando la violación se da desde el punto de vista material; es decir, cuando no se da una debida fundamentación y motivación de la causa, ya sea porque los preceptos estén incorrectamente interpretados o deficientemente aplicados, o los hechos no encuadren en dichos preceptos,

entonces el alcance de la sentencia de anulación será dejar al acto combatido **insubsistente lisa y llanamente**, sin que la autoridad pueda volver a emitirlo, so pena de incurrir en el tipo especial consignado en el artículo 208 de la ley de amparo.

Sirva para apoyar lo dicho lo siguiente:

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, AMPARO EN CASO DE LA GARANTIA DE.-** *Si el acto reclamado no es intrínseca y radicalmente anticonstitucional porque no evidencia, en sí mismo, la falta de norma alguna legal o reglamentaria que pudiera justificarlo (como sucedería, por ejemplo, respecto de un acto dictado sin competencia constitucional), para obtener, de modo indubitable, una conclusión sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dicho acto, que yendo más allá de su aspecto formal trascendiera al fondo, esto es, a su contenido, sería preciso hacer un estudio exhaustivo de todas las leyes y reglamentos, a fin de poder determinar si existe o no alguna disposición que le sirva de apoyo, estudio que no es dable realizar en el juicio de amparo. Llámese violación procesal o formal (los dos términos se han empleado indistintamente en la jurisprudencia, aunque el primero, en verdad, no con intachable propiedad), a la abstención de expresar el fundamento y motivo de un acto de autoridad, lo cierto es que tal abstención impide juzgar el acto en cuanto al fondo, por carecerse de los elementos necesarios para ello, pues desconocidos tales fundamentos y motivos, los mismos no pueden ser objeto de apreciación jurídica alguna. La reparación de la violación cometida, mediante el otorgamiento del amparo, consiste en dejar insubsistente el acto, formalmente ilegal; pero no juzgada la constitucionalidad del propio acto en cuanto al fondo, por desconocerse sus motivos y fundamentos, no puede impedirse a la autoridad que emita un nuevo acto en el que purgue los vicios formales del anterior, y el cual, en su caso, podría reclamarse en un nuevo amparo, entonces sí, por violaciones de fondo concernientes a su fundamentación y motivación ya expresadas. Si bien no puede*

*impedirse a la autoridad que reitere el acto, con tal que lo funde y motive, tampoco puede obligársela a que lo haga, pues si la propia autoridad encuentra que, ciertamente, el acto reclamado no podría apoyarse en irreprochables motivos y fundamentos legales, estará en aptitud de no insistir en el mismo. En consecuencia, la concesión del amparo contra un acto no fundado ni motivado, únicamente constriñe a la responsable a dejarlo insubsistente, mas no a reiterarlo purgando esos vicios formales.*

Revisión fiscal 380/1961. Marzo 7 de 1968. Pedro Pons Jorda. 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Iñárritu. Actualización II Administrativa, Jurisprudencia y Tesis Sobresalientes 1966 - 1970, sustentadas por la 2a. Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 983.

La distinción y sus implicaciones han sido adoptados por el Código Fiscal de la Federación actualmente vigente, en su artículo 238 fracciones II y IV: "**Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales: ... II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso... IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.** (Falta de fundamentación y motivación material). Y más recientemente, la Ley Federal del Procedimiento Administrativo enumera en su artículo tercero los "elementos y requisitos del acto administrativo", distinguiendo perfectamente entre "**V. Estar fundado y motivado,**" y "**Estar fundado y motivado debidamente**".<sup>18</sup>

Respecto de la subgarantía cuyo estudio estamos abordando, sólo basta reiterar lo que ya dijimos al hablar de la subgarantía de mandamiento escrito;

---

<sup>18</sup> Al 5 de noviembre de 1994, fecha en la que se está elaborando esta tesis, la ley que apareció en el Diario Oficial de la Federación de 4 de agosto de 1994 continúa en su período de *vacatio legis*, pues su artículo primero transitorio establece el inicio de su vigencia el día 1 de junio de 1995. Sin embargo, dado que tan largo período hace presumir que se le harán las modificaciones que los especialistas recomienden, y que el Lic. Ignacio Orendáin Kunhart, en su libro *La Nueva Ley Federal del Procedimiento Administrativo* (1ª edición, THEMIS. México, 1994) - primero sobre el tema - ya critica la distinción entre fundamentación y motivación y *debidamente* fundamentación y motivación, es posible que ésta no subsista.

esto es, que no basta que el acto autoritario conste por escrito y esté fundado y motivado, también es obviamente necesario que se notifique al particular:

**MOTIVACION. DEBE CONSTAR EN LA MISMA RESOLUCION Y NO REFERIRSE A OTRA DESCONOCIDA POR EL PARTICULAR.-** Es violatoria de la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 constitucional, la resolución de la autoridad que carece de la expresión de las razones y motivos que se tuvieron para dictarla sin que resulte suficiente que en esa misma determinación se haga referencia a otra resolución desconocida por el particular en vía de motivación, porque ello lo deja en la imposibilidad de hacer valer sus defensas en contra de su contenido.

Amparo directo 393/78.- El Nuevo Mundo México, S.A. - 26 de febrero de 1979.- 5 votos.- Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Fernando Reza Saldaña.

**FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. DEBE CONSTAR EN EL CUERPO DE LA RESOLUCION Y NO EN DOCUMENTO DISTINTO.-** Las autoridades responsables no cumplen con la obligación constitucional de fundar y motivar debidamente las resoluciones que pronuncian, expresando las razones de hecho y las consideraciones legales en que se apoyan, cuando éstas aparecen en documento distinto.

Revisión fiscal 530/1965. Concretos Alta Resistencia, S.A de C.V. Junio 6 de 1968. 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Iñárritu. 2a. sala.- Sexta Epoca, Volumen CXXXII, Tercera Parte, Pag. 49

## CAPITULO III.

### LA SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA FISCAL.

#### 1. Planteamiento.

En el primer capítulo justificamos la existencia de las leyes y de la autoridad estatal encargada de cumplirla y hacerla cumplir; ahora nos corresponde justificar el hecho de que los ciudadanos (soberanos, según las ideas que hemos venido desarrollando) estén obligados a desprenderse de una parte considerable de sus ingresos, para el sostenimiento del Estado en su conjunto. La solución no es fácil y ha sido ampliamente discutida, pues en principio resulta paradójico que los destinatarios de los actos de molestia estén obligados a sostener económicamente a los emisores de dichos actos, además de que la privación que sufre una persona de una parte de los ingresos que legítimamente percibió, de ninguna manera puede resultarle agradable, máxime si se percata de que no se da un uso debido a su dinero.

A través de la historia se han conformado varias teorías que justifican la tributación, aunque los autores prefieren quedarse con dos, que consideran como las más importantes, y que a continuación exponemos brevemente:

***Teoría del beneficio equivalente.*** La obligación de los ciudadanos, nacida de la relación tributaria, está justificada en la medida en que dichos gobernados obtengan un beneficio equivalente a sus contribuciones, en servicios públicos, tales como alumbrado, drenaje, seguridad, pavimentación, etc. Es decir, la obligación del sujeto pasivo del tributo (contribuyente) no es unilateral, sino que tiene un derecho correlativo que corresponde a una obligación a cargo del gobierno, que consiste en procurar la satisfacción de las necesidades de la colectividad. Sus principales promotores son Hugh Dalton y Simon Kuznets, de la Escuela Anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política.

***Teoría de la relación de sujeción.*** De origen alemán, prescinde completamente del beneficio que pudieran recibir los gobernados a cambio de

sus contribuciones, y justifica la exacción por el sólo hecho de tener aquéllos la calidad de súbditos.

Sobra decir que dentro de la ideología que informa a nuestro sistema jurídico no tiene cabida la segunda de las teorías propuestas, pues según lo que hemos expuesto hasta el momento, toda institución tiene al pueblo por creador y se instituye para su propio beneficio, por lo que resulta inaceptable que el pueblo mismo se imponga una obligación sin su correlativo provecho.

Una vez expuesto lo anterior, y siguiendo muy de cerca la línea directriz que nos hemos trazado en los capítulos precedentes, a continuación abordamos el análisis del principio de seguridad jurídica y su aplicación específica a la materia fiscal, no sin antes puntualizar que la mayoría de los autores consideran que el principio esencial y básico del derecho fiscal es el de legalidad, en virtud de que todas las relaciones que se generan en su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por leyes. Nosotros estamos de acuerdo en que la obligación tributaria, por constituir en sí misma un acto de molestia, debe estar regida indefectiblemente por el principio de legalidad; pero es necesario que reiteremos nuestro punto de vista respecto a que el principio de legalidad es sólo uno de los que componen al genérico de seguridad jurídica<sup>1</sup>, mismo que se traduce finalmente en que los gobernados sepan a qué atenerse en materia tributaria, no sólo gracias a que los elementos de las contribuciones estén perfectamente definidos por normas jurídicas generales, abstractas, impersonales y permanentes, sino también gracias a que está proscrita la aplicación retroactiva de la ley, a que existe la obligación por parte de las autoridades tributarias de fundar y motivar sus actos, etc.<sup>2</sup> Además, es claro que en los regímenes de derecho consuetudinario y/o jurisprudencial no existe la legalidad, pero de ello no puede deducirse que se carezca de seguridad jurídica.

---

<sup>1</sup> A mayor abundamiento, diremos que las garantías de audiencia, de debida fundamentación y motivación, de irretroactividad, de autoridad competente, etc. significan para el gobernado saber a qué atenerse frente a los actos de autoridad, por lo que conforman en su conjunto al principio de seguridad jurídica y son por ello conocidas genéricamente como "garantías de seguridad jurídica", además de que tiene la particularidad de que generan una obligación de tipo positivo a cargo de la autoridad, es decir, una obligación de hacer. (Ver nota al pie de página número 1, en el Capítulo I)

<sup>2</sup> La garantía de audiencia no opera en materia fiscal, según aclaramos en el análisis que hicimos del artículo 14 constitucional, en el capítulo II.



Así, el poder estatal que constitucionalmente tienen la obligación de fungir como "fisco", es decir, como sujeto activo de la relación tributaria, está obligado a cumplir con los requisitos y condiciones que impone la Constitución para que su principal acto de molestia - el cobro de contribuciones - sea válido.

## 2. El derecho fiscal.

En el orden de ideas expuesto, el derecho - como orden normativo que impide el desvío y el abuso de poder - debe regir necesariamente las relaciones que se originan entre el fisco y los particulares, a propósito de la relación tributaria. Esto es tan importante, que existe una rama especializada del derecho mexicano destinada única y exclusivamente a regular los derechos del fisco y las correlativas obligaciones de los contribuyentes, denominada indistintamente derecho fiscal o derecho tributario.

Sin perdernos en definiciones, diremos que el derecho fiscal es:

*"el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco."*<sup>3</sup>

El análisis de los principios de derecho público que menciona la definición transcrita se hace más adelante, bajo el rubro de "principios doctrinales".

## 3. La relación tributaria.

Las relaciones jurídico-tributarias son relaciones de supra a subordinación, establecidas entre un sujeto activo (fisco) y un sujeto pasivo (contribuyentes), que crea para el sujeto activo el derecho de percibir una prestación en numerario o, excepcionalmente, en especie; y para el pasivo la obligación ineludible de cubrir dicha prestación, para sufragar el gasto público. A esta prestación económica se le da el nombre de tributo o contribución.

Es necesario que analicemos cada uno de los elementos de la relación tributaria, al igual que lo hicimos en el capítulo primero cuando hablamos de las

<sup>3</sup> ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. *Derecho Fiscal*. Themis. Octava edición. México, 1993. p. 19

garantías constitucionales, para posteriormente establecer una relación entre éstas y aquélla.

### 3.1. Elementos.

#### A. SUJETOS.

Como en toda relación jurídica, en la tributaria existe un sujeto activo y uno pasivo. En nuestro país, por mandato constitucional, existen tres titulares de la función tributaria, que son la Federación, los Estados y los Municipios. El sujeto pasivo está compuesto por todas aquellas personas físicas y morales que se colocan en los supuestos normativos de causación, contenidos en las leyes fiscales.

#### B. RELACION JURIDICA.

Es claro que la relación tributaria es de supra a subordinación, en virtud de que se establece entre las autoridades estatales constitucionalmente facultadas para fungir como fisco, y los particulares que también por disposición constitucional están obligados a actuar como contribuyentes. Además, las autoridades exactoras actúan frente al gobernado en ejercicio de su *imperium*, mediante la emisión y ejecución de actos unilaterales, imperativos y coercitivos.

#### C. OBJETO:

El objeto de la relación jurídica tributaria está constituido precisamente por las contribuciones, entendidas como las prestaciones económicas que los gobernados están obligados a enterar al Estado, para dotarlo de los medios y recursos que éste necesita para sufragar el gasto público y poder así atender las necesidades colectivas de interés general.

De acuerdo con nuestra legislación fiscal existen cuatro clases de contribuciones, además de sus accesorios, que participan de su misma naturaleza, según disposición expresa del artículo 2 del Código Fiscal Federal:

*"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos..."*

Los impuestos son las contribuciones más importantes, debido a que constituyen el ingreso más cuantioso de los que componen a los ingresos tributarios del Estado. Por esta razón, y porque la presente tesis se centra en el análisis de un impuesto federal - el impuesto Sobre la Renta - nosotros dejaremos a un lado a las tres restantes contribuciones y sus accesorios, y nos centraremos en el estudio de la primera.

El impuesto está definido por el precepto que se acaba de transcribir, de la siguiente manera:

*"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo."*

Como se podrá observar, la definición de impuesto sirve como base para la definición de las restantes contribuciones, cuyas respectivas naturalezas sóiamente imprimen modalidades a dicha definición. Así, por ejemplo, las contribuciones de mejoras difieren de los impuestos en que corren a cargo de las personas que se benefician de manera directa por obras públicas de beneficio social.

Los especialistas en la materia están de acuerdo en que la definición del código es deficiente - aunque no hace falta ser especialista para percatarse de ello - por lo que conviene que nos centremos en la definición que establecía el artículo 2 del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982):

*"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."*

Cuando iniciamos el desarrollo del presente capítulo, al analizar las dos teorías más importantes que se han creado sobre la justificación impositiva, dijimos que los contribuyentes deben obtener un "beneficio equivalente" a las prestaciones en dinero o en especie que deben enterar al fisco. Ahora nos corresponde aclarar que lo anterior fue dicho en el contexto de la ideología que informa a nuestro sistema constitucional, pues si nos centramos en un análisis menos teórico y más realista de la cuestión, podremos concluir que en México los impuestos constituyen una obligación unilateral para los particulares, ya que éstos realmente no perciben contraprestación alguna a cambio, en el momento en que cumplen con sus obligaciones tributarias. A mayor abundamiento, los autores han elaborado una clasificación de los servicios públicos - entendidos como la actividad del Estado encaminada a la satisfacción de necesidades colectivas de interés general - que los distingue en *servicios públicos particulares divisibles* y *servicios públicos generales indivisibles*. Por los primeros se entiende todos aquéllos en los que el Estado cuenta con un sistema que le permite individualizar al beneficiario del mismo, por oposición a los segundos, en los que es imposible identificar quién se está beneficiando por su prestación. A este último tipo de servicios pertenecen los de alumbrado y seguridad pública, pavimentación, etc.

La clasificación es útil para compaginar la aparente contradicción entre la teoría del "beneficio equivalente", que hace al gobernado acreedor de una prestación igual a la que por su parte está obligado a cumplir, y la realidad que pone de manifiesto la unilateralidad de la prestación impositiva. Es decir, los impuestos que el Estado percibe deben sufragar los servicios públicos generales indivisibles, lo cual ocasiona que no sea posible identificar a su beneficiario y por lo tanto parezca que no existe tal, aunque nosotros pensamos que el servicio público, por muy general indivisible que sea, debe proporcionar un beneficio similar al sacrificio que significa para los ciudadanos desprenderse de una parte de su patrimonio.

## D. DERECHO ESTATAL Y OBLIGACION CIUDADANA DE CARACTER PUBLICO

La relación que estamos comentando hace nacer para el sujeto activo un derecho que no necesita hacer valer ante autoridad estatal alguna, pues el fisco tiene el ejercicio de lo que la doctrina llama "acción directa", resultado del carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas; es decir, puede directamente ejecutar sobre el patrimonio de su deudor moroso, sin necesidad de promover ante ningún tribunal, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, regulado en detalle por el Código Fiscal de la Federación vigente. Esto contrasta con la prohibición que tienen los gobernados de hacerse justicia por propia mano, y la correspondiente obligación de acudir ante los tribunales de la república a ventilar sus diferencias. Nosotros consideramos que tal contraste se justifica en la medida en que las contribuciones recaudadas por la fuerza se empleen para cumplir con sus verdaderos propósitos, pues de lo contrario la Carta Magna mexicana estaría legitimando una situación de suyo injusta y evidentemente inmoral.

Para los contribuyentes, la relación tributaria genera una obligación ciudadana de carácter público. Es ciudadana toda vez que se contempla en la fracción IV del artículo 31 constitucional, dentro del Título Primero, Capítulo II, denominado *De los mexicanos*, y con un encabezado que dice literalmente "*Son obligaciones de los mexicanos*"; y pública porque se tiene frente al Estado, lo que le da las muy especiales características que hemos venido y seguiremos señalando a lo largo de este capítulo.

## E. FUENTE FORMAL.

Como la única fuente formal de la relación jurídico-tributaria es la ley, en este apartado entramos al análisis del principio más importante, *dentro de los que conforman al de Seguridad Jurídica*, que rige la materia: el de legalidad.

Los autores suelen distinguir y separar al principio de constitucionalidad del de legalidad. Nosotros consideramos que ambas son modalidades de una misma garantía, a la que podríamos llamar de *legalidad en sentido amplio*, dentro de la que se incluye la *legalidad en sentido estricto y la constitucionalidad*.

Nuestro parecer se basa en el hecho de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es una ley, ciertamente la fundamental, el vértice de la jerarquía normativa, pero finalmente una ley que goza de los atributos de generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia. En apoyo de lo dicho, sirva la transcripción, en lo conducente, de una jurisprudencia que comentamos en el capítulo anterior:

**"RETROACTIVIDAD DE LA LEY. ...Las leyes retroactivas, o las dicta el legislador común o las expide el constituyente, al establecer los preceptos del Código Político..."**<sup>4</sup>

Ya revisamos en el primer capítulo la supremacía de la Constitución Política sobre las demás leyes federales y locales e incluso sobre los tratados internacionales. Las conclusiones preliminares a las que arribamos entonces, gracias al apoyo de las citas jurisprudenciales, nos llevarán a entender por qué la Constitución es la fuente por excelencia de la relación tributaria y por consiguiente del derecho fiscal. En nuestro régimen nada escapa al control del Código Fundamental, según el viejo aforismo de que "Nada ni nadie está sobre la Constitución".

Si atendemos a la postura ideológica que informa nuestra historia constitucional y que hemos venido explicando, también quedará claro que cuando el pueblo soberano reconoció como indispensable para la vida en sociedad que sus miembros contribuyeran al gasto público, se aseguró de que el poder constituido encargado de cobrar las aportaciones de cada individuo se apegara estrictamente a las leyes, especialmente a aquélla que es, por decirlo de alguna manera, la base de todas las demás.

Así como los actos de la autoridad tributaria deben necesariamente apegarse a lo dispuesto por las leyes, así también éstas deben ser conformes con la ley suprema, pues de lo contrario el poder constituido que fungió como su creador habría traicionado su encargo, extralimitándose en sus funciones, con la consiguiente posibilidad de que el afectado acuda en demanda de la protección

---

<sup>4</sup> Amparo administrativo en revisión. The Texas Company of Mexico, S.A. Quinta Epoca, Tomo IX. Pp. 432-433, 30 de agosto de 1921. Tomo X. International Petroleum Company, Pp. 886-1,189. Tomo X. Tamiahua Petroleum Company. Pp. 1, 189-1,190. Amparo civil en revisión 127/30, Sec. 2ª Sánchez Vda. de Terán, Ricarda. Quinta Epoca. Tomo XXIX-2, Pp. 1,536-1,537. 7 de agosto de 1930.

de la Justicia Federal, como lo veremos más adelante. En este sentido, la opinión de un famoso especialista en la materia:

*"El principio de constitucionalidad actúa así como complemento y justificación del de legalidad, ya que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Es decir, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la llamada jerarquía normativa."<sup>5</sup>*

La legalidad en materia fiscal se bifurca en dos sentidos. Por una parte, la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna sin que exista una ley que la faculte expresamente para hacerlo. Por la otra, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones que igualmente de forma previa les impongan las leyes, y sólo pueden hacer valer ante el fisco los derechos que aquéllas les confieren.

Ya que justificamos la necesidad de una ley fiscal reguladora de los sujetos de la relación tributaria, nos queda por definir qué se entiende por ley, o a qué puede llamársele ley sin incurrir en errores o contradicciones. Para tal efecto, es necesario recordar que la Constitución de 1917 estableció como decisión política fundamental la división de poderes, a la que dedica dentro del Título Tercero un capítulo especial, formado por un solo artículo, mismo que se transcribe:

*"ART. 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.*

*No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún*

---

<sup>5</sup> ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. op. cit. p. 27

*otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."*

Las funciones de cada uno de los poderes constituidos se materializan en actos. Así, los actos de cada uno de ellos pueden clasificarse desde dos puntos de vista: uno formal, que atiende al poder de donde emana, y otro material, que atiende a su naturaleza misma. De esta manera, es posible que un solo acto de autoridad pueda ser clasificado como formalmente de un tipo, pero materialmente de otro distinto.

La división de poderes que adoptó el Constituyente mexicano de 1917 no es rígida ni absoluta. Tan es así, que la doctrina constitucional ha acuñado una denominación especial para ciertos actos que materialmente considerados sólo debieran corresponder a uno de los poderes, pero en cuya formación realmente intervienen dos o más de ellos en franca actitud de colaboración y ayuda. Este es precisamente el caso de los tres tipos de actos jurídicos atemperados cuyo análisis estamos iniciando, y que nos conducirá finalmente a determinar cuál de ellos - o si todos ellos - pueden llegar a ser fuente de la relación tributaria.

Antes de comenzar el análisis, es preciso distinguir los tres tipos de actos, desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca:

Los actos materialmente legislativos son aquéllos que crean, modifican, extinguen o regulan situaciones jurídicas abstractas, impersonales y generales.

Los actos materialmente administrativos son aquéllos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas particulares o individuales.

Los actos materialmente jurisdiccionales son aquéllos que presuponen una situación de duda o conflicto y que tienen por finalidad hacer cesar el conflicto y procurar la restitución y respeto del derecho ofendido.



### **Acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo o jurisdiccional.**

Un acto formalmente legislativo es el que emana del poder constitucionalmente facultado para elaborar las leyes, que en el caso concreto del Estado Mexicano es el Poder Legislativo, depositado en un Congreso General de la República, el cual a su vez está compuesto por dos cámaras, una de diputados y la otra de senadores. Es pertinente aclarar que los actos de cada una de ellas también tienen formalmente el carácter de legislativos.

No hace falta demasiado análisis para concluir que la relación tributaria, al constituir una situación jurídica general (pues todos los mexicanos estamos obligados a tributar) sólo puede ser creada, modificada o extinguida por un acto jurídico capaz de crear, modificar o extinguir situaciones de ese tipo, y ésto sólo lo puede hacer un acto materialmente legislativo. Por lo tanto, desde ahora descartamos que cualquier acto materialmente administrativo, aunque formalmente tenga la naturaleza que sea, puede ser fuente de la relación tributaria.

Ahora bien, tomando en consideración que el acto materialmente jurisdiccional se distingue de los demás por su motivo y su finalidad, también resulta claro, y no se requiere mayor demostración, que la relación jurídico-tributaria no tiene cómo surgir de un acto de esta naturaleza, por lo que también desde ahora seremos categóricos en señalar que la obligación de pagar impuestos no puede nacer de un acto que materialmente tenga este carácter.

### **Acto formal y materialmente legislativo.**

A este tipo de actos válidamente y con toda propiedad se les puede dar el nombre de leyes, pues gozan de los atributos de generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia que constituyen además sus caracteres esenciales.

Así lo ha definido la jurisprudencia de la Suprema Corte, al establecer que:

*"Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparece después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en cuanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del propio principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional."*<sup>6</sup>

Además, el hecho de que la ley sea formalmente un acto legislativo implica que los propios contribuyentes, a través de sus representantes, discuten y aprueban las contribuciones que quedarán a su cargo, lo cual redundará en que pueden defenderse de cualquier arbitrariedad aun antes de que la contribución haya nacido. Idéntica es la razón por la cual las contribuciones deben discutirse primero en la Cámara de Diputados - que representa a la población en general - para después pasar a la Cámara de Senadores, que en este caso funge como revisora, según se desprende del inciso h) del artículo 72 de la Constitución vigente, el cual se transcribe en la parte conducente.

*"La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."*

---

<sup>6</sup> Semanario Judicial de la Federación, apéndice del Tomo CXVIII, tesis 643. Tesis 17 de la Compilación 1917-1965 y 76 del Apéndice 1975. Tesis 84 del Apéndice 1985, Pleno.

**Acto materialmente legislativo, pero formalmente administrativo o jurisdiccional.**

Pese a lo categórico de la redacción del artículo 49 constitucional, en el sentido de que no puede depositarse el poder legislativo en un solo individuo, el propio artículo señala dos excepciones a la regla general, que se traducen también en excepciones a la imposibilidad de que un acto formalmente administrativo sea fuente de la relación tributaria. Estos son:

1. Las facultades extraordinarias para legislar que se conceden al Ejecutivo, tratándose de la suspensión de garantías, por causa de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otra situación que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto. Es necesario puntualizar que el Congreso de la Unión concede al Presidente de la República la facultad de hacer leyes, y que si éste considera necesario establecer una contribución para hacer frente a la situación de peligro, podrá hacerlo mediante la expedición de una ley. A estas leyes de excepción algunos autores las llaman "decretos ley".

2. El segundo párrafo del artículo 131 constitucional dispone que

*"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."*

Aquí tenemos otro claro ejemplo de relaciones tributarias emanadas de leyes formalmente administrativas, ya que la materia aduanera forma parte de la

fiscal<sup>7</sup> y se rige, en consecuencia, por sus mismos principios. No nos corresponde analizar en este trabajo la justificación o injustificación de la facultad en comento, pero sí puntualizar que a este tipo de actos la doctrina los llama "decretos delegados".

3. Una tercera excepción, no contemplada en el artículo 49 constitucional, pero explorada por la doctrina, la encontramos en la base primera de la fracción XVI del artículo 73 constitucional, que textualmente dispone:

***"1a. El Consejo de Salubridad General dependerá directamente del Presidente de la República, sin intervención de ninguna Secretaría de Estado, y sus disposiciones generales serán obligatorias en el país."***

Los resaltados que hicimos ponen de manifiesto el carácter formalmente administrativo y materialmente legislativo de las disposiciones expedidas por el Ejecutivo Federal, con fundamento en esta base.

Situación muy distinta a las anteriores es la contemplada en la fracción I del artículo 89 constitucional, generalmente conocida como facultad reglamentaria del Ejecutivo de la Unión. En ella se contempla la facultad que tiene el Presidente de "proveer en la esfera administrativa" a la *exacta observancia de las leyes que emite el Congreso de la Unión*, de lo que se desprende que dicho funcionario puede detallar y especificar el contenido de una ley que lo es formal y materialmente, pero sin aumentar su alcance y sus efectos, ni suprimírselos, ni mucho menos contradecirla en manera alguna. De aquí podemos concluir que aunque un reglamento administrativo y una ley

---

<sup>7</sup> A favor de la autonomía del Derecho Aduanero se pronuncia el Dr. Máximo Carvajal Contreras, en su obra *Derecho Aduanero* (4a. edición. Porrúa. México, 1993). Dicho autor hace consistir sus principales argumentos en que la autoridad aduanera recauda impuestos, con un fin que no es propiamente fiscal, sino económico, ya que las disposiciones aduaneras son utilizadas como normas protectoras de la industria, el comercio y la agricultura nacional, quedando en un segundo plano la finalidad de obtener ingresos para cubrir el gasto público, además de que la autonomía científica de la disciplina que comentamos radica en que tiene instituciones propias, tales como la facultad del Ejecutivo Federal para legislar y el uso de los impuestos de comercio exterior como medio de coacción y represión de un Estado a otro. Nosotros no consideramos suficientes las razones aducidas para darle autonomía a la materia aduanera, y nos apoyamos en la primera definición que el propio autor adopta en su libro, visible en la página 1: "(El derecho aduanero es el conjunto de) ... *normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduanas y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales*". (El resaltado es nuestro)

expedida por el Presidente de la República, en alguna de las excepciones mencionadas, son actos formalmente administrativos y materialmente legislativos, los distingue la circunstancia de que el reglamento es expedido en ejercicio de facultades constitucionales propias, mientras que el decreto ley y el delegado son expedidos en virtud de una delegación de facultades, directamente emanada de la Constitución, tratándose del decreto ley; y del Congreso de la Unión, tratándose del decreto delegado.

En base a la redacción de la mencionada fracción primera del artículo 89 constitucional, el Presidente no puede crear una contribución a través de su facultad reglamentaria, sino sólomente reglamentar una ley fiscal del Congreso, detallando lo necesario para su aplicación, pero sin agregar ni suprimir, ni mucho menos contradecir nada de lo que en ella se dispone. Así lo ha expresado la Suprema Corte de Justicia, en la Jurisprudencia definida que se transcribe:

*"Es cierto que, conforme a la Ley y a las doctrinas, el Poder Ejecutivo tiene facultades para reglamentar las leyes expidiendo los reglamentos y circulares que estime necesarios para el mejor cumplimiento de lo que aquéllas disponen; pero tal facultad no puede alcanzar la modificación o derogación de los preceptos de la ley que se trata de reglamentar, pues tal cosa no cabe dentro de las facultades constitucionales del Poder Ejecutivo."*<sup>8</sup>

Por lo que respecta a este apartado sólo nos queda comentar una figura que por una práctica viciosa, y no por su propia naturaleza, se ha convertido en un acto materialmente legislativo, aunque formalmente administrativo. Nos referimos al caso de los criterios contenidos en las circulares administrativas, cuya función original consiste en dirigir instrucciones precisas a los órganos de la administración pública encargados de la aplicación de las leyes fiscales, pero que en la práctica se han convertido en una viciosa fuente de la relación tributaria. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación es tajante al afirmar, en su artículo 35, que:

---

<sup>8</sup> Semanario Judicial de la Federación, Tomo 13, p. 658.

***"Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ellos nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación."***

La redacción es lo suficientemente clara como para concluir que de los mencionados criterios no puede nacer elemento alguno de la relación tributaria, máxime si consideramos que la facultad de emitirlos no es privativa del Presidente de la República, sino de cualquier "funcionario fiscal facultado", según dispone textualmente el precepto comentado.

Una jurisprudencia establecida durante la vigencia de la Ley de Justicia Fiscal revela la práctica viciosa que comentamos:

***"CIRCULARES.- Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en una, regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa; a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invadir una materia reservada a la ley en sentido formal, emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamentan, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación."***<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> C.S. entre 4126/37 y 4547/37.- Resuelta el 8 de febrero de 1938, por unanimidad. R.T.F. 1937-48, p.85

Respecto de los actos formalmente judiciales, sobra decir que nunca pueden dar vida a la relación tributaria, pues se trata de una actividad totalmente ajena a jueces y tribunales, quienes además carecen de la posibilidad de recibir dicha facultad por vía de delegación.

#### 4. Relación jurídico-tributaria y garantía constitucional.

Todas las ideas que hemos venido desarrollando desembocan en este apartado, en el que trataremos de demostrar que la relación tributaria y la garantía constitucional en materia fiscal son las dos caras de una misma moneda; es decir, que toda relación jurídico tributaria va unida de forma indisoluble a una garantía constitucional en materia fiscal, siendo ambas la misma relación, de tal forma que no queda espacio para ningún abuso por parte del sujeto pasivo de la garantía, que a la vez es activo de la relación tributaria: la autoridad fiscal. Esto es importante resaltarlo porque en los últimos tiempos hemos sido testigos de que las autoridades fiscales desconocen los principios fundamentales que deben informar a todo acto de autoridad, o conociéndolos, de mala fe los evaden, aplicando criterios económicos y no jurídicos, como si sólo importara el aspecto financiero de los tributos y la materia fiscal estuviese definitivamente desligada del principio de seguridad jurídica. Por el contrario, una y otra relación jurídica (la tributaria y la constitucional) son una misma, sólo que vista desde distinto ángulo. Separarlas significa desvirtuar la naturaleza de ambas y trastocar las instituciones del Estado de Derecho. El cuadro que se presenta a continuación ejemplifica con claridad lo que aquí se expone:

## CUADRO COMPARATIVO

	<b>GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL</b>	<b>RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA</b>
<b>SUJETO ACTIVO</b>	Contribuyentes	Autoridades fiscales
<b>SUJETO PASIVO</b>	Autoridades fiscales	Contribuyentes
<b>RELACION JURIDICA</b>	De supra a subordinación	De supra a subordinación
<b>OBJETO</b>	Prerrogativas fundamentales del hombre	Contribuciones
<b>DERECHO</b>	Del contribuyente, de tipo público subjetivo, de exigir el respeto al objeto de la garantía	De la autoridad fiscal, de exigir el pago del objeto de la relación, incluso por medio del procedimiento económico-coactivo
<b>OBLIGACION</b>	De la Autoridad fiscal, de abstenerse de afectar el objeto de la garantía.	Del contribuyente, cívica de carácter público, consistente en enterar las contribuciones a su cargo.
<b>FUENTE</b>	La Constitución	La Constitución y las leyes fiscales



## 5. Principios doctrinales en materia fiscal.

Cuando definimos al derecho fiscal, dijimos que está constituido por un conjunto de normas y de principio generales. Esos principios generales son creaciones doctrinales cuya eficacia en la defensa de los gobernados ha sido probada a través del tiempo, y que deben contenerse en todas las legislaciones fiscales modernas de los Estados que se precien de ser Estados de Derecho.

Su razón de ser es clara. Las leyes, aunque ciertamente sirven para encauzar y limitar la actuación de la autoridad de tal manera que ésta no pueda atacar derechos legítimos de los gobernados, finalmente también son producto del actuar humano, y por ello no están exentas de la tentación de abuso y desvío de poder, por lo que todo legislador debe apoyarse firmemente en los principios que a continuación vamos a exponer, si quiere salvar la justeza de sus contribuciones.

La creación de los principios aludidos se debe al economista inglés Adam Smith, quien en el Libro V de su *"Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones"*, expone magistralmente las características que debe reunir todo tributo. Dichos principios son:

1. Principio de Proporcionalidad.
2. Principio de Certidumbre o Certeza.
3. Principio de Comodidad.
4. Principio de Economía.

### 5.1. Principio de Proporcionalidad.

Este principio consiste en que todos los ciudadanos deben contribuir en la manera más cercana a su verdadera capacidad económica, no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino sobre todo, cualitativamente. Es por ello que el principio hace alusión a proporciones, pues los contribuyentes deben aportar proporcionalmente a su capacidad contributiva.

Un ejemplo ayuda a entender la mecánica del principio: es claro que una persona que gana N\$100.00 diarios debe tributar menos que otra que gana N\$ 300. Si el fisco les cobrara a ambos, por concepto de contribuciones, el 3% de su ingreso, el primero pagaría 3.00 y el segundo 9.00, con lo cual aparentemente se observa el principio que analizamos, pero ésto no es así, ya que la diferencia entre una y otra aportación es meramente cuantitativa, pero no cualitativa, debido a que el impacto fiscal está siendo el mismo para ambos, y en consecuencia no se está atendiendo a su verdadera capacidad contributiva. En el ejemplo, la solución consiste en cobrar al que gana 100.00, el 1%; pero al que gana 300.00, el 3%. De esta manera el impacto fiscal estará siendo cualitativamente más fuerte para el contribuyente que obtiene ingresos más elevados, y ambos contribuyentes tributan de la manera más cercana posible a sus verdaderas capacidades económicas.

Por lo anterior, las tasas fijas que se contemplan en diversas leyes fiscales son evidentemente inconstitucionales, toda vez que gravan por igual a contribuyentes que son económicamente distintos.

Otra consecuencia importante del principio de proporcionalidad consiste en que los impuestos no deben ser de tal manera elevados, que absorban la totalidad o una parte sustancial de los ingresos de un contribuyente; es decir, cuando señalamos que los tributos deben atender a la "verdadera capacidad económica del contribuyente", no quisimos decir que el fisco tiene derecho a apropiarse de todo o casi todo el patrimonio del causante, pues ésto, en vez de hacer proporcional al impuesto, lo haría confiscatorio, en detrimento de la producción, la inventiva, el ahorro y el desarrollo de los ciudadanos.

Otro aspecto de fundamental importancia dentro del presente rubro consiste en que la leyes tributarias deben establecer, como supuestos normativos de causación, elementos o indicios que revelen la verdadera capacidad contributiva de los causantes, es decir, que su base gravable debe ser indicativa de riqueza. Al respecto vale hacer la observación de que los impuestos al gasto no cumplen con este requisito, y su justificación es meramente práctica, ya que como el impuesto al ingreso es difícil de detectar, y se presta a la evasión, el que grava al gasto compensa las cantidades que se dejen de percibir por aquel concepto, pues su verificación es mucho más fácil.

Este argumento, empleado incluso por algunos tribunales federales, evidentemente carece de un sustento jurídico, y su razón de ser es de índole estrictamente práctica, por lo que no debería volver a usarse.

## 5.2. Principio de certidumbre o certeza.

Este principio exige que los tributos posean fijeza en sus elementos constitutivos, de tal manera que los encargados de aplicar y cobrar dichos tributos no puedan modificar o incluso establecer arbitrariamente al sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fechas de pago y sanciones aplicables. Esta fijación debe realizarse ineludiblemente, tal como lo demostramos precisamente en este capítulo, en leyes que lo sean formal y materialmente, por lo que:

*"... no debe permitirse que dichos elementos constitutivos se consignen en Reglamentos o circulares, ya que, independientemente de que los primeros tienen como única misión la de facilitar el campo de aplicación de las disposiciones generales contenidas en una ley, a la que por ende no pueden sustituir, y las segundas, jurídicamente hablando, no producen derechos y obligaciones para los particulares, al tratarse en ambos casos de ordenamientos emanados del Ejecutivo, su contenido rara vez resulta imparcial y equitativo."<sup>10</sup>*

Otra consecuencia derivada de este principio consiste en que las leyes que fijan los elementos de las contribuciones deben ser claras, sencillas e inteligibles para todos los ciudadanos económicamente activos, quienes son precisamente sus destinatarios. Lo contrario conduce a que los contribuyentes, por ignorancia y error inculpables, evadan el pago de sus aportaciones, sin mala fe de su parte, sino debido a la enorme complejidad de los tecnicismos empleados por la legislación fiscal.

---

<sup>10</sup> ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO. op. cit. p. 200

### 5.3. Principio de Comodidad:

Este principio se desprende de una razón de índole práctica, que consiste en que los tributos significan en sí mismos un sacrificio para los contribuyentes, por lo que la autoridad exactora debe hacer cómodo su entero. De lo contrario, los ciudadanos obligados a pagar hallarán un pretexto más para dejar de hacerlo.

La comodidad debe observarse en varios aspectos, como son las fechas, los plazos, los lugares y los procedimientos de pago. Las fechas y los plazos son vitales, toda vez que existen temporadas durante el año en las que los contribuyentes se encuentran especialmente carentes de liquidez, por lo que las autoridades hacendarias deben ser muy cuidadosas de no establecer enteros de contribuciones en esos momentos. El respeto del principio que comentamos redundará en beneficio de ambos sujetos de la relación tributaria, pues para los particulares significa la posibilidad de cubrir desahogadamente sus aportaciones, y para el fisco significa mayor seguridad en la percepción de los tributos.

Otro aspecto importante es el procedimiento para el pago, que se traduce en los documentos a elaborar y los trámites a realizar, los cuales deben ser lo más sencillos posibles, en atención a que los particulares no están obligados a ser peritos en la materia fiscal, y mucho menos están obligados a contratar especialistas para cumplir lo que debiera ser una obligación ciudadana rutinaria y sencilla.

### 5.4. Principio de Economía.

La observancia de este principio se cumple cuando la diferencia entre lo que ingresa a las arcas públicas por concepto de contribuciones, y lo que efectivamente se destina al gasto público, es la mínima posible. Lo que se traduce en que el aparato burocrático encargado de la recaudación debe ser lo suficientemente ágil y eficaz como para producir el menor demérito posible en el monto de las contribuciones recaudadas.

A primera vista pareciera que el cumplimiento de este principio beneficia exclusivamente al fisco, pues le permite disponer de más dinero para atender las necesidades de la colectividad, pero un razonamiento más detenido permite concluir que los gobernados también se benefician con su observancia, ya que al menos en teoría ellos reciben un beneficio equivalente al monto de sus contribuciones, y si un porcentaje considerable de dicho monto se destina al aparato de recaudación, se demerita la equivalencia entre una y otra prestación.

Los principios que acabamos de analizar son meramente doctrinales. Ahora procederemos a analizar los principios tributarios que subyacen en nuestro régimen constitucional, para conocer en qué medida el Constituyente de 1917 tuvo a la vista los doctrinales.

#### 6. La fracción IV del artículo 31 constitucional.

Gracias al desarrollo de los capítulos precedentes, no será difícil explicar que la columna vertebral del sistema fiscal mexicano está contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, que como norma fundamental que es, debe contener los principios generales rectores de toda la materia. Dicha fracción textualmente dispone:

*"Artículo 31. 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 dispongan las leyes."*

Pese a lo escueto de su redacción, se desprenden cinco principios, a saber:

1. Principio de Generalidad.
2. Principio de Obligatoriedad.
3. Principio de Vinculación con el gasto público.
4. Principios de Proporcionalidad y Equidad.
5. Principio de Legálidad.

## 6.1. Principio de Generalidad.

Cuando analizamos la fuente de la obligación tributaria, terminamos concluyendo que solamente una ley en sentido formal y material puede hacer nacer una contribución. También anotamos que existen algunas salvedades a este principio general, pero fue evidente que aunque por excepción la ley puede tener un carácter formalmente administrativo, su aspecto material debe ser siempre de carácter legislativo.

Esta índole materialmente legislativa le da a las contribuciones el carácter de generalidad, contenido en el principio cuyo análisis abordamos. Su fundamento se encuentra en el enunciado inicial del artículo 31, que dice "*Son obligaciones de los mexicanos:*"

Por generalidad no debe entenderse que **todos** los mexicanos deben tributar, sino todos aquéllos que por su actividad se encuadren en los supuestos normativos contenidos en las normas fiscales. De lo contrario, en vez de generalidad estaríamos observando una viciosa uniformidad, que atenta contra este principio y contra otros que adelante analizamos.

### 6.1.1. La excepción a la Generalidad. La exención.

Una ley es general cuando se aplica sin excepción a todas las situaciones de hecho que encuadran en su supuesto normativo. En materia fiscal, la excepción al principio de generalidad está constituida por lo que la ley y la doctrina denominan exenciones, mismas que deben tener una razón y un fundamento objetivo de existencia, en acatamiento del principio de equidad que más adelante analizamos, pero del que basta adelantar que consiste fundamentalmente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Así, doctrinalmente la exención está definida como la excepción a la regla general de causación contenida en la ley fiscal, y que tiene motivos y razones de ser de muy diversa índole, pero que siempre deben estar firmemente basados en situaciones de tipo objetivo. Además, al ser la exención una excepción al principio de generalidad de la ley fiscal, igualmente debe estar contemplada en

una ley que lo sea formal y materialmente, siguiendo el principio de autoridad formal de las disposiciones de este tipo, contenido en el inciso f) del artículo 72 constitucional.

Las exenciones tienen un fundamento constitucional, que se deriva de la recta interpretación del artículo 28 de la Constitución, que textualmente establece:

*"En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes..."*

lo que significa que están proscritas de nuestro régimen las exenciones que no tienen un sustento legal y que no gozan de los atributos de toda disposición normativa, que son la generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia, además de una razón objetiva que la fundamente. Al respecto, cabe decir que cuando no existe tal razón o fundamento objetivo, se favorece injustamente a cierto tipo de contribuyentes, quienes se ven beneficiados con la exención, mientras que los demás sí se ven obligados a soportar la carga tributaria que en estricto sentido debería corresponderles a todos. Esto además se traduce en una violación al principio de equidad, pues se está tratando de forma desigual a quienes realmente son iguales. Un ejemplo muy claro de esta situación la encontramos en la fracción II del artículo 6º de la Ley del Impuesto al Activo, que exime de dicho impuesto a las empresas que componen el sistema financiero, cuando realmente no existe un fundamento objetivo para concederles ese privilegio, ya que son sociedades mercantiles creadas con la finalidad de procurarse un lucro económico, iguales a los demás contribuyentes del mismo impuesto.

## 6.2. Principio de Obligatoriedad.

En el apartado relativo a la relación tributaria, dijimos que como relación jurídica que es, genera para el sujeto pasivo una obligación ciudadana de carácter público, consistente en contribuir al gasto social. Además, el principio en comento se desprende en buena medida del de legalidad, toda vez que

dentro de los atributos fundamentales de las leyes está el de ser obligatorias, aparte de generales, abstractas, impersonales y permanentes. La obligatoriedad de las contribuciones también se deduce de la imperiosa necesidad de satisfacer las necesidades colectivas, mediante los medios económicos que aportan los contribuyentes. De lo contrario, si se dejara al arbitrio y la buena fe de los causantes el pago de sus respectivas aportaciones, la estabilidad de las instituciones sociales se vería seriamente amenazada, ante la enorme evasión que seguramente tendría verificativo. No debemos olvidar que tributar significa desprenderse de una parte considerable del patrimonio propio y, salvo casos excepcionales - por no decir raros - a los causantes les cuesta trabajo tal desprendimiento.

Así pues, una vez generada la obligación fiscal se hace ineludible y nadie puede eximir de su cumplimiento, sino en los casos y con las condiciones que exige la ley.

#### 6.2.1. Excepción a la Obligatoriedad. La Condonación.

Implica el perdón que un acreedor (el Fisco) otorga a su deudor (un contribuyente), por causas de fuerza mayor (tratándose de cualquier tipo de contribuciones) o discrecionalmente (en el caso de las multas).

La fracción I del artículo 39 del código fiscal federal da al Ejecutivo Federal - jefe nato de la Administración Pública - la facultad de condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de alguna región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por causas diversas.

Asimismo, el artículo 74 del propio ordenamiento faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que condone las multas por infracción a las disposiciones fiscales, apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso.



### 6.3. Principio de Vinculación al Gasto Público.

#### *" IV. Contribuir para los gastos públicos..."*

El análisis de este principio nos da la oportunidad de insistir en la importancia que tiene el equilibrio de las prestaciones generadas por la relación tributaria. Así como la aportación significa un sacrificio para el sujeto pasivo, así también el sujeto activo debe abstenerse de distraer un sólo centavo de dicha aportación, para que todo - o casi todo - se aplique al gasto público y genere la satisfacción de las necesidades colectivas, en perfecta equivalencia con el sacrificio que la contribución reportó al particular. De lo contrario, ya lo dijimos y ahora lo repetimos, el propio fisco estaría justificando la evasión fiscal, pues los particulares, en conciencia, no están obligados a tributar, si los fondos públicos se destinan a partidas distintas del gasto público.

### 6.4. Principios de Proporcionalidad y Equidad.

Estos dos principios son medulares para el desarrollo posterior de esta tesis, por lo que les dedicaremos una especial atención, sin que ello signifique que su importancia o su jerarquía sea superior a la de los restantes.

No nos corresponde analizar si proporcionalidad y equidad son dos principios, o su relación es tan íntima que se produce una fusión que los hace ser uno sólo. Para efectos de esta tesis, y con apoyo en las citas jurisprudenciales que más adelante haremos, la proporcionalidad tiene características y elementos especiales y distintos a los de la equidad, aunque es innegable que su relación de interdependencia es estrecha.

#### 6.4.1. Principio de Proporcionalidad.

Tal como lo anunciamos al analizar el principio doctrinal correlativo del presente, la proporcionalidad exige que los sujetos pasivos de la relación tributaria hagan sus aportaciones en la forma más cercana posible a sus verdaderas capacidades económicas, no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino sobre todo, cualitativamente; es decir, quienes perciben más ingresos deben tributar más que quienes perciben menos, mediante la aplicación

de tarifas progresivas. Otro aspecto de fundamental importancia dentro del análisis de este principio estriba en que, si bien quien más gana debe tributar en mayor medida, ésto no significa que la cantidad a tributar represente prácticamente el total de sus ingresos, pues de lo contrario se estaría encubriendo una confiscación.

Es de explorada doctrina que los únicos tributos ajustados a este principio son los que establecen tarifas progresivas, ya que éstas garantizan que una aportación mayor corresponda a un ingreso superior, desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo, por lo que las contribuciones que se calculan a base de cuotas o tasas fijas deben quedar proscritos de nuestro régimen constitucional. Al respecto, vale la pena recordar que uno de los impuestos federales más importantes, el Impuesto sobre la Renta, establece una tasa fija por lo que respecta a la tributación de las personas morales, con lo cual se ocasiona que una transnacional de gran capacidad económica tribute igual que otra persona moral, de reciente creación y con escasas posibilidades económicas. Es obvio que las cantidades a cargo de una y otra son diferentes, pero cualitativamente el impacto es el mismo para ambas: el 34% de su utilidad gravable (Art. 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta). En este apartado también vale la pena recordar que algunos tribunales federales han dicho que las tarifas progresivas son necesarias sólo para los impuestos que gravan el ingreso, no para los que inciden sobre el gasto de los contribuyentes, y fundan su afirmación en la jurisprudencia titulada "**IMPUESTOS, SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD**" que más adelante transcribimos, y cuyas consideraciones realizamos en el siguiente capítulo.

Si bien es cierto que las explicaciones doctrinales son insustituibles en el tratamiento de un tema como el que nos ocupa, también lo es que resulta de fundamental importancia conocer la opinión de los tribunales constitucionalmente facultados para sentar jurisprudencia, toda vez que ésta, además de ilustrar sobre el punto de vista de expertos en la materia, es obligatoria para todas las autoridades judiciales del país, y en consecuencia, para todas las demás que no lo son, por lo que a continuación presentamos una selección de las tesis que nos parecen más sobresalientes e ilustrativas respecto del tema que estudiamos:

*"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación."<sup>11</sup>*

**"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** *La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales."<sup>12</sup>*

**"DOBLE TRIBUTACION, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.** *... Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por ley, o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que no haya doble tributación."<sup>13</sup>*

De las jurisprudencias y tesis transcritas se desprenden tres conclusiones fundamentales:

a) Los ciudadanos deben contribuir en la forma cuantitativa y cualitativamente más cercana a su verdadera capacidad económica.

---

<sup>11</sup> Jurisprudencia, Sala Administrativa. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. p. 52

<sup>12</sup> Tesis Jurisprudencial número 4/91. Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>13</sup> Informe de 1977, Pleno, p. 240.- Unanimidad de 18 votos. P. 290

b) La aportación de cada contribuyente debe representar una parte justa de sus rendimientos, por lo que se proscriben los tributos que son realmente confiscaciones, por afectar todo o casi todo el ingreso de una persona.

c) La carga tributaria debe repartirse equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país.

#### 6.4.2. Principio de Equidad.

*"Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales"* es un principio de elemental justicia, y la equidad no es más que la justicia aplicada al caso concreto. En el ámbito tributario, por equidad se entiende la igualdad en el trato para los que están colocados en la misma hipótesis de causación, de tal forma que el impacto económico de un impuesto equitativo será el mismo para todos los contribuyentes colocados en una misma situación.

No se trata de uniformidad, es decir, el principio no consiste en que todos los contribuyentes paguen un mismo porcentaje de sus rendimientos o utilidades, porque ésto sería claramente contrario al principio de proporcionalidad que analizamos arriba, sino que se trata de que exista *igualdad entre todos aquéllos que por su actividad, o por cualquier otra circunstancia, se colocan dentro de ciertas hipótesis contempladas en ley.*

Todo ésto deriva en que la ley fiscal no debe favorecer o perjudicar a ningún gobernado o grupo de gobernados por razones que no tienen un claro fundamento práctico, que justifique la diferencia en el tratamiento. De lo contrario, si se beneficia a algunos que por sus condiciones deberían ser tratados igual que el resto, dicho favorecimiento invariablemente se estará realizando en detrimento de los demás contribuyentes, quienes podrán hacer valer los medios idóneos que tengan a su alcance para impugnar la ley inequitativa.

Para apoyar nuestros puntos de vista, presentamos a continuación algunas tesis jurisprudenciales que consideramos claras e ilustrativas:

*"También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que*

es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual..."<sup>14</sup>

**"EQUIDAD EN MATERIA JURIDICO FISCAL.** El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, **se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación** y, en cambio, la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en la hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona."<sup>15</sup>

**"DIVIDENDOS, IMPUESTO SOBRE, ES EQUITATIVO TRATANDOSE DE EMPRESAS EXTRANJERAS.** El artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República establece que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. El impuesto sobre dividendos es equitativo al señalar que en el caso de sociedades extranjeras que operen en la República Mexicana, deben pagarlo sus agencias o sucursales en México porque como los socios de las empresas extranjeras se encuentran en su país, es evidente que aun cuando perciban utilidades de sus empresas que operan en la República Mexicana, sin embargo, no pagarían el impuesto sobre esa utilidad, si no se estableciera esa prevención; mismo que sí pagan los socios de las empresas mexicanas. Establecer lo contrario resultaría lesivo a la equidad, pues se colocaría a las sociedades extranjeras y particularmente a sus socios, en un régimen de privilegios frente a socios de las empresas mexicanas."<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974.

<sup>15</sup> Informe del Pleno, 1981, p. 570

**"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 contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades 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 ingresos. 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a 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 en 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 únicamente variar 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**

---

<sup>16</sup> Séptima época, Primera parte: Vol. 68, p. 26.- A.R. 1921/50.- All America Cables and Radio Inc.- Unanimidad de 16 votos.

*deben de guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*"<sup>17</sup>

#### 6.5. Principio de Legalidad.

***"... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."***

Ya tuvimos ocasión de analizar con detenimiento las implicaciones de este principio, al hablar de la fuente de la relación jurídico-tributaria. Sólo nos resta reiterar que la seguridad jurídica, como principio que informa a nuestro Estado de Derecho, exige que los particulares sepan siempre y en todo momento a qué atenerse frente a los actos de autoridad, por lo que en observancia del principio de legalidad, que forma parte importantísima del de seguridad jurídica, las autoridades hacendarias no pueden realizar ningún acto que la ley no les autorice expresamente llevar a cabo; y los particulares pueden hacer todo aquello que la ley no les prohíba expresamente. Asimismo, los elementos de la relación tributaria deben indefectiblemente estar contenidos en leyes que lo sean desde el punto de vista formal y material, de tal forma que se cierre el camino a las autoridades exactoras que pretendan decidir la forma de integrar dichos elementos. Así, el principio doctrinal de certeza queda incluido dentro del constitucional de legalidad, por lo que le resultan aplicables los comentarios que sobre aquél vertimos con anterioridad, según se deduce de la siguiente cita:

***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.*** *Al disponer el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo,*

<sup>17</sup> Tesis de Jurisprudencia, que aparece publicada a páginas 371 y 372 del Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1985. Primera Parte. Pleno

**como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base, y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, nullum tributum sine lege.<sup>18</sup>**

Por último, y para reforzar nuestra opinión en el sentido de que las contribuciones sólo pueden nacer de leyes que lo sean desde el punto de vista formal y material, a continuación transcribimos la siguiente jurisprudencia, que se relaciona fuertemente con la fracción VII del artículo 73 constitucional, que da competencia al Congreso General para establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

**"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el**

---

<sup>18</sup> Amparo en revisión 331/76.- María de los Angeles Prendes de Vera.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.- Amparo en revisión 5332/75.- Blanca Meyerberg de González.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.- Amparo en revisión 5464/75.- Ignacio Rodríguez Treviño.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.- Amparo en revisión 5888/75.- Inmobiliaria Havre, S.A.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.- Amparo en revisión 1008/76.- Antonio Hernández Abarca.- 31 de agosto de 1976.- Unanimidad de 15 votos.- Tesis jurisprudencial.- Informe de 1976, Primera Parte, pp. 481, 482.



*artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "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 Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que 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 del Estado, 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 impuesto 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 o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino 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, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen*

*constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.*"<sup>19</sup> <sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Semanario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomo LXXXI, p. 6374.

<sup>20</sup> Para una interpretación completa de esta jurisprudencia, ver MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. *El Principio de Legalidad en materia impositiva*, en *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos, 1917-1985*. Op. cit. p. 505.

## CAPITULO IV.

### LA GANANCIA INFLACIONARIA.

#### 1. La Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta es, junto con el Impuesto al Valor Agregado y el más reciente Impuesto al Activo, una de las contribuciones federales más importantes en nuestro país. La ley que lo regula, actualmente vigente, apareció publicada en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1980 y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1981; pero las reformas que se le han hecho año con año, a partir de su publicación, prácticamente han dado como resultado que a la fecha tengamos "otra" ley, distinta a la que se promulgó originalmente.

Es precisamente una de sus reformas - la más trascendental que se recuerda, publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1986 - la que nos corresponde analizar en este capítulo, aunque no en su integridad, pues ello nos llevaría mucho más tiempo y extensión de la que pretende abarcar esta tesis, sino sólomente aquél de sus aspectos que consideramos medular, y que consiste en reconocer la existencia de la inflación como fenómeno económico, para introducirlo jurídicamente dentro de la ley, mediante la acumulación de los ingresos que los contribuyentes obtienen de lo que se denomina "ganancia inflacionaria". La reforma a la que nos referimos se conoció, dentro del medio jurídico-fiscal, como "Ampliación de la Base".

Realizaremos el análisis de la acumulación del ingreso resultado de la ganancia inflacionaria en el contexto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas vigentes al 1º de enero de 1995, por lo que no tocaremos la explicación de lo que significó la aludida "Ampliación de la Base", ni el mecanismo legal que en su momento se estableció para desplazar paulatinamente al "Sistema Tradicional". La razón es que dicho análisis necesita el desarrollo de una tesis completa, además de que las sucesivas reformas acaecidas desde el inicio de su vigencia - en 1987 - a la fecha, han modificado su estructura original, por lo que se hace inútil el análisis de una situación modificada, toda vez que la explicación pretendida es eminentemente práctica y no histórica.

Con ánimo de evitar confusiones, es preciso aclarar que salvo el subcapítulo que se refiere expresamente a la ganancia o pérdida inflacionaria generada con motivo de los créditos a favor de un contribuyente<sup>1</sup>, el análisis de la figura que da nombre a este capítulo se centra fundamentalmente en la ganancia que resulta de los créditos a cargo de los causantes.

### 1.1. La estructura de la Ley.

La ley se compone de 8 títulos y 12 capítulos, distribuidos de la siguiente manera:

<b>TITULO I</b>	Disposiciones Generales.
<b>TITULO II</b>	De las Personas Morales.
	Disposiciones Generales.
<b>CAPITULO I</b>	De los Ingresos.
<b>CAPITULO II</b>	De las Deducciones.
<i>Sección I</i>	De las Deducciones en General.
<i>Sección II</i>	Derogada.
<i>Sección III</i>	De las Inversiones.
<b>CAPITULO II-A</b>	De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito y de las Sociedades de Inversión de Capitales.
<b>CAPITULO III</b>	De las Pérdidas.
<b>CAPITULO IV</b>	De las Sociedades Mercantiles Controladoras.
<b>CAPITULO V</b>	De las Obligaciones de las Personas Morales.
<b>CAPITULO VI</b>	De las Facultades de las Autoridades Fiscales.
<b>TITULO II-A</b>	Del Régimen Simplificado de las Personas Morales.
<b>TITULO III</b>	De las Personas Morales No Contribuyentes.
<b>TITULO IV</b>	De las Personas Físicas.
	Disposiciones Generales.
<b>CAPITULO I</b>	De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

<sup>1</sup> Si bien es cierto que la ganancia inflacionaria sólo puede presentarse como resultado de los créditos a cargo de un contribuyente (deudas) - en virtud de que el artículo 15 de la LISR la define como el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas - para efectos de esta tesis nosotros llamaremos ganancia inflacionaria al interés real acumulable que puede tener un acreedor cuando el componente inflacionario es inferior al interés de sus créditos, aunque repetimos, la ley no le da este tratamiento.

CAPITULO II	De los ingresos por Honorarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Independiente.
CAPITULO III	De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Inmuebles.
CAPITULO IV	De los Ingresos por Enajenación de Bienes.
CAPITULO V	De los Ingresos por Adquisición de Bienes.
CAPITULO VI	
<i>Sección I</i>	Del Régimen General a las Actividades Empresariales.
<i>Sección II</i>	Del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales.
CAPITULO VII	De los Ingresos por Dividendos y en General por las Ganancias Distribuidas por Personas Morales.
CAPITULO VIII	De los Ingresos por Intereses.
CAPITULO IX	De los Ingresos por Obtención de Premios.
CAPITULO X	De los demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas.
CAPITULO XI	De los Requisitos de las Deducciones.
CAPITULO XII	De la Declaración Anual.
TITULO V	De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional.
TITULO VI	De los Estímulos Fiscales
TITULO VII	Derogado.
TITULO VIII	Del Mecanismo de Transición del Impuesto sobre la Renta a las Actividades Empresariales.
ARTICULOS TRANSITORIOS.	

## 2. La mecánica del impuesto.

El mecanismo para calcular el impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes que lo causan, establecido en la ley de la materia, consiste en aplicar una tasa fija - tratándose de contribuyentes personas morales - o una tarifa progresiva - en el caso de las personas físicas (salvo las que se realizan actividades empresariales), a la *utilidad fiscal* obtenida en cada ejercicio, mismo

que consta de un año de calendario que va del 1 de enero al 31 de diciembre. Así lo dispone el artículo 10 de la referida ley.

A reserva de que más adelante analizamos con cierto detalle el concepto de resultado fiscal, por ahora bastará decir que se obtiene restando a la totalidad de los *ingresos acumulables* durante el ejercicio, el total de las *deducciones autorizadas* durante el mismo, además de la *pérdida fiscal* que en su caso el contribuyente arrastre de ejercicios anteriores.

### 2.1. Concepto de ingreso. El ingreso acumulable.

El concepto de ingreso no es tan sencillo como pudiera parecer a primera vista, y de su cabal comprensión depende en buena medida que se asimilen los demás conceptos manejados en este capítulo.

Ingreso no debe entenderse como sinónimo de "entrada en efectivo", ya que ésta puede o no traer como consecuencia una **modificación en el patrimonio** de quien la recibe, elemento que sí es esencial tratándose de aquél.

El ejemplo más claro está constituido por los ingresos que la ley reconoce como ingresos en crédito, ya que las empresas que trabajan con este sistema, pese a que no reportan una entrada en efectivo en el momento en que se pacta una operación con pago diferido, están obligadas a acumularlo, toda vez que ya se verificó para ellas una *modificación patrimonial*, pues ya cuentan dentro de su activo con el derecho personal a cobrar el monto de la transacción. Por el contrario, cuando llega el momento de la exigibilidad de dicho adeudo, y la empresa lo cobra efectivamente, reportando una *entrada en efectivo*, en este momento ya no puede decirse que exista ingreso, pues la *modificación patrimonial* que lo caracteriza ya operó al momento de concertar la operación.

Esto es importante porque la ley determina que son acumulables los *ingresos*, no a las *entradas en efectivo*. Además, también es necesario dejar bien claro que no todas las modificaciones patrimoniales son relevantes para efectos de la ley que estamos analizando, por el contrario, la propia ley considera acumulables los ingresos que son en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o *de cualquier otro tipo*, excluyendo agunos rubros que, por lógica y justicia, no deben tener esta

calidad. Estos rubros, pese a ser ingresos, no son ingresos acumulables; es decir, son despreciables para efectos del impuesto.

También es importante puntualizar que no todos los sujetos del impuesto sobre la renta están obligados a acumular los mencionados "ingresos en crédito", pues hay algunos a los que la propia ley les permite acumularlos una vez que se hubieren cobrado efectivamente, haciendo coincidir la *entrada en efectivo* con la *modificación patrimonial*.

Con el ejemplo que nos permitió explicar la diferencia entre un *ingreso* y una *entrada en efectivo* quedó explicada igualmente la diferencia entre un ingreso en efectivo y un ingreso en crédito, así que sólo nos resta explicar qué se entiende por *ingresos en bienes* e *ingreso en servicios*, toda vez que el concepto de "otros ingresos" es materia de un apartado especial y posterior.

**Ingresos en bienes.**- Puede decirse que una persona obtuvo un ingreso en bienes cuando su patrimonio reportó una modificación en su beneficio, resultado de la obtención de artículos que están dentro del comercio, pero distintos del dinero. Es importante destacar que tanto este tipo de ingresos como los que se obtienen en servicios, por disposición expresa del artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, tienen un valor en moneda nacional a la fecha de su percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos, el de avalúo.

**Ingresos en servicios.**- Son todas aquellas modificaciones patrimoniales que benefician a los contribuyentes, resultantes del cumplimiento de prestaciones de hacer, sin que exista contraprestación de por medio.

## 2.2. Concepto de deducción. La deducción autorizada.

Las deducciones son la contrapartida de los ingresos, y están constituidas por todos aquellos gastos que los contribuyentes realizan con la finalidad de desarrollar la actividad que les permite modificaciones patrimoniales en su favor. Al igual que tratándose del concepto que les es correlativo, no puede considerarse a todo gasto como deducción autorizada, sino sólo aquél al que la propia ley otorga tal característica. Es decir, la autorización es para una deducción lo que la acumulabilidad para un ingreso.

La ley autoriza la deducción de ciertos gastos, atendiendo a la actividad del contribuyente; es decir, en cada capítulo se contemplan ciertos rubros que el legislador consideró como estrictamente indispensables para la obtención de la modificación patrimonial que grava la ley, considerando las distintas actividades reguladas por la misma. Esto es tan sencillo como decir, parafraseando un conocido dicho popular, "Dime qué haces, y te diré qué puedes deducir".

### 2.3. Concepto de utilidad, pérdida y resultado fiscal.

#### **"Art. 10 ...**

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

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

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

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

De la transcripción se dependen los conceptos que dan título a este apartado, por lo que sólo resta aclarar que siguiendo la mecánica establecida por el artículo copiado, cuando los ingresos acumulables son superiores a las deducciones autorizadas, el contribuyente habrá obtenido en ese ejercicio una utilidad fiscal; pero si por el contrario, las deducciones autorizadas son superiores a los ingresos acumulables, entonces el contribuyente tendrá una pérdida fiscal, misma que puede amortizar en los cinco ejercicios siguientes, contra la utilidad obtenida en dichos ejercicios. Al resultado que se obtiene de restar la pérdida de ejercicios anteriores a la utilidad del ejercicio de que se trata se le da el nombre de resultado fiscal, mismo al que se le aplica la tasa fija (tratándose de contribuyentes personas morales) o la tarifa progresiva (si son personas físicas) establecidas en la ley para calcular el monto del impuesto a pagar.

Cabe hacer la salvedad de que las personas físicas cuya actividad está regulada por el capítulo II del Título IV de la ley, que se refiere a las personas que prestan servicios personales independientes, no pueden tener pérdidas fiscales,



por disposición expresa de la fracción XI del artículo 136 de la propia ley, que limita el importe de las deducciones autorizadas a que no exceda el monto de los ingresos obtenidos.

### 3. El ingreso por ganancia inflacionaria.

Para explicar debidamente el apartado que justifica el desarrollo total de esta tesis, consideramos conveniente establecer el significado y las connotaciones de varios conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta emplea con mucha frecuencia, en la regulación del ingreso por ganancia inflacionaria. Así, la ley entiende por:

**Ingreso de cualquier otro tipo:** los aumentos patrimoniales que no se derivan de efectivo, bienes o servicios percibidos, u operaciones de crédito pactadas. Dentro de este tipo de ingresos se encuadran los que obtienen los contribuyentes por "ganancia inflacionaria" (Art. 17 fracción X).

**Ganancia Inflacionaria:** el ingreso que obtienen los contribuyentes "por la disminución real de sus deudas" (Art. 15) Este ingreso resulta acumulable para las personas morales, así como para las personas físicas que realizan actividades empresariales y las que obtienen ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles. Los extranjeros y las que tributan dentro del capítulo de "otros ingresos" pueden optar por acumular sus intereses en los términos del artículo 7B de la ley.

**Intereses:** los rendimientos de créditos de cualquier clase. Se entiende que entre otros, son intereses: los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios; los premios de reportos o de préstamos de valores; el monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos; el monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas; la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En las operaciones de factoraje financiero, se considerará interés la ganancia derivada de los derechos de crédito adquiridos por empresas de factoraje financiero.

En los contratos de arrendamiento financiero, se considerará interés la diferencia entre el total de pagos y el monto original de la inversión.

Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, incluyendo las correspondientes al principal y al interés mismo.

Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, se considerará el ajuste como parte del interés devengado (Art. 7A)

**Intereses devengados:** los que se van generando de momento a momento, aunque no sean exigibles.

**Factor de ajuste mensual:** Como una forma de reconocer jurídicamente el fenómeno económico de la inflación<sup>2</sup>, la ley estableció un mecanismo para determinar la variación mensual en el valor real de una cantidad determinada de dinero. Dicho procedimiento está contemplado en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y consiste en restar la unidad al cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes de que se trate, entre el mencionado índice del mes inmediato anterior. El resultado así obtenido es precisamente el factor de ajuste mensual que estamos comentando, mismo que multiplicado por la cantidad que pretende determinarse arroja su valor actualizado.

**Factor de ajuste:** Este factor se calcula con el mismo procedimiento que describimos para el *ajuste mensual*, con la única diferencia que éste sirve para calcular la modificación en el valor de los bienes y operaciones en un período mayor de un mes, por lo que los índices utilizados son los correspondientes al mes más reciente y al más antiguo del período.

**Factor de actualización:** Los dos factores anteriores sirven para determinar la variación en el valor de los bienes y las operaciones en un determinado período. Éste permite determinar directamente el valor actualizado de

---

<sup>2</sup> El fenómeno inflacionario tiene múltiples causas, connotaciones y consecuencias. Sin embargo, para efectos de esta tesis, nosotros vamos a centrarnos en aquél de sus efectos que consiste en la disminución del valor real del dinero.

dichos bienes y operaciones. El procedimiento para su cálculo es idéntico a los anteriores, con la única salvedad de que no se resta la unidad al cociente que resulta de dividir los índices nacionales de precios al consumidor (Art. 7)

**Componente inflacionario de los créditos o deudas:** Este componente se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual por la suma del saldo promedio mensual de los créditos o deudas, contratados con el sistema financiero o colocados con su intermediación, y el saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas. Su importancia es fundamental en el cálculo del interés real y la ganancia inflacionaria, como veremos más adelante.

**Saldo promedio mensual de los créditos o deudas contratados con el sistema financiero:** Es la suma de los saldos diarios del mes, dividida entre el número de días que comprenda dicho mes.

**Saldo promedio mensual de los demás créditos o deudas:** Es la suma del saldo al inicio del mes y el saldo al final del mismo, dividida entre dos.

**Sistema Financiero:** Para los efectos del cálculo de la ganancia inflacionaria, se entiende que el sistema financiero se compone de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero.

**Créditos y deudas:** Los señalados en las fracciones IV y V del artículo 7B de la ley.

**Componente inflacionario de las deudas:** la cantidad que resulta de multiplicar el factor de ajuste mensual por el saldo promedio de las deudas contratadas con el sistema financiero, adicionado con el saldo promedio de las demás deudas.

Antes de entrar al estudio de fondo del procedimiento legal para la determinación del interés real deducible o la ganancia inflacionaria acumulable que resulte, es preciso recordar que hasta el 31 de diciembre de 1986, el contribuyente que conservaba un crédito en su contra podía deducir la totalidad de los intereses

que generaba dicho crédito. Después de esa fecha, y gracias a la reforma que comentamos al principio de este capítulo, los intereses devengados por las deudas de un contribuyente *no sólo no son* deducibles en su totalidad, sino que pueden llegar a ser acumulables<sup>3</sup>; es decir, el contribuyente puede llegar a pagar impuestos sobre los intereses que paga a sus acreedores.

El procedimiento consiste, a grandes rasgos, en restar el componente inflacionario de la totalidad de las deudas (inclusive las que no generan intereses), a los intereses a cargo del propio contribuyente, devengados en cada uno de los meses del ejercicio. A continuación se presenta la mecánica del cálculo:

1. Cada mes, el contribuyente debe calcular el saldo promedio de sus deudas contratadas con el sistema financiero. Este saldo se obtiene sumando los saldos diarios del mes y dividiéndolos entre el número de días que comprenda el mismo.

2. De la misma manera, y con la misma periodicidad, el contribuyente calculará el saldo promedio de las demás deudas; es decir, de las que no fueron contratadas con el sistema financiero. Este cálculo se realiza sumando el saldo al inicio del mes y el saldo al final del mismo, y el resultado se divide entre dos.

3. Los promedios obtenidos conforme a los números 1 y 2 se suman, y al resultado se le aplica el factor de ajuste mensual que corresponda a ese mes, dando como resultado el componente inflacionario.

4. Al total de los intereses devengados a cargo, se resta el monto del componente inflacionario. Si aquella cantidad resultó mayor, la diferencia será el interés real deducible, es decir, el contribuyente no va a deducir la totalidad de los intereses devengados a su cargo, sino sólo esta diferencia. Si resultó mayor el componente inflacionario, el gobernado tendrá que acumular la diferencia, pues la inflación provocó una disminución en el valor real del dinero, generándole una utilidad por la que debe pagar impuestos.

---

<sup>3</sup> Obviamente no se acumula el interés en su totalidad, sino la diferencia que resulta entre el interés devengado y el componente inflacionario, cuando aquél resulta ser menor, pero para efectos de dejar patente la inconstitucionalidad que se estudia, y para facilitar su entendimiento, empleamos esta figura.

5. Esta operación mensual realizada durante todo el ejercicio dará por resultado el interés real deducible o la ganancia inflacionaria acumulable del mismo, la cual, sumada a los demás ingresos en efectivo, bienes, crédito o servicios, menos las deducciones autorizadas del mismo y las pérdidas amortizables, en su caso, arrojan el resultado fiscal sobre el que se calcula el Impuesto sobre la Renta a pagar. Es importante destacar que para efectos de pagos provisionales no se considera la ganancia o pérdida inflacionaria, sino solamente lo que la ley denomina "ingresos nominales"; es decir, se consideran los ingresos por intereses sin restarles el componente inflacionario.

Obligar a un contribuyente a pagar impuestos sobre una cantidad que está cubriendo por concepto de interés ya resulta en principio ilógico, toda vez que los impuestos, por su propia naturaleza, deben recaer sobre los ingresos, réditos o ganancias que perciben los gobernados, no sobre sus erogaciones o gastos, ya que éste es notoriamente ruinoso e injusto.

Desde el punto de vista *económico*, la acumulación de los ingresos que genera la ganancia inflacionaria es correcta, en virtud de que, aunque el contribuyente paga el servicio de sus deudas, dicho pago puede ser inferior a la inflación verificada en la economía nacional en un ejercicio determinado, por lo que está siendo beneficiado por la utilidad que ello significa, pagando pesos que tienen un valor inferior al que tenían cuando se pactó la operación. Esto se entiende mejor si consideramos que, en las circunstancias actuales, el interés que genera un crédito está compuesto de dos elementos, uno inflacionario y otro que es propiamente el rédito real. El elemento inflacionario tiene por finalidad proteger al acreedor del demérito que sufre el valor de su dinero por el transcurso del tiempo y a consecuencia del fenómeno inflacionario, de tal manera que al momento de la devolución éste reciba una cantidad nominalmente superior a la originalmente pactada, pero con valor idéntico, por lo que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera que la parte inflacionaria del interés es realmente parte del principal, y como tal no deducible, resultando que el contribuyente sólo podrá deducir aquella parte que excede al elemento inflacionario. Esa es la razón de ser y la esencia del cálculo expuesto, que permite determinar la cuantía del interés real, mediante la exclusión de lo que resulta ser el elemento inflacionario del mismo.

Un ejemplo permitirá clarificar la explicación: una persona presta a otra una determinada cantidad de dinero a un plazo de dos años, sin estipulación de

intereses. Al término del plazo concedido, el deudor entregará nominalmente la misma cantidad de pesos que recibió, pero estará dejando de cubrir al acreedor el monto de la riqueza que éste perdió por efecto de la inflación, misma que estará operando en su provecho, por lo que la ley le obliga a acumularla como ingreso gravable.

Desde el punto de vista *jurídico* - que es el que aquí nos interesa - la acumulación comentada es inconstitucional, ya que el supuesto ingreso que obtienen los contribuyentes es a todas luces un "ingreso ficticio", sin sustento real alguno, toda vez que resulta de un cálculo matemáticamente impecable, pero que no refleja en absoluto la situación patrimonial de los contribuyentes. Esto es así, porque los causantes que pagan intereses en monto menor al componente inflacionario, aunque en sentido figurado están pagando dinero devaluado, realmente están pagando exactamente lo mismo que pidieron prestado, más una cantidad establecida precisamente para proteger al acreedor de las variaciones en el valor real de la moneda, sin que una inflación alta le signifique una **modificación patrimonial**, que es la esencia del ingreso.

Para entender cabalmente lo anterior, vamos a suponer que un contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, con serios problemas económicos, obtiene un préstamo, mismo que emplea para pagar un adeudo anterior por el que ya existe el peligro inminente de ejecución judicial. Este préstamo le genera al final del ejercicio una ganancia inflacionaria, misma que realmente no obtuvo, porque todo el monto del crédito lo utilizó para salir de una situación difícil, además de que añadió a sus problemas financieros la obligación de pagar intereses sobre dicho préstamo. En estas condiciones, exigirle que acumule la ganancia que le generó el juego de la inflación con el servicio de su deuda es ridículo, porque **no se está tomando en cuenta su verdadera capacidad económico-contributiva**, y en ello radica la inconstitucionalidad que tratamos de probar. Si, como ya dijimos en el capítulo correspondiente, las contribuciones deben ser **proporcionales y equitativas**, no puede permitirse que por razones económico-financieras y con criterios matemáticos se afecte a los gobernados-contribuyentes, estableciendo cargas que no tienen un sustento real en sus respectivas capacidades contributivas. Además, aunque la ley afirme que las deudas se disminuyen por la ganancia inflacionaria, esto es jurídicamente inexacto, ya que las deudas siguen siendo por la misma cantidad de pesos, que jurídicamente son las unidades de medida de riqueza y capacidad económica existentes en México, de conformidad con la Ley Monetaria,

por lo que siendo un concepto eminentemente jurídico, es el único que debe ser tomado en cuenta por la ley fiscal, con total desprecio de cualquier otro concepto que, aunque matemáticamente correcto, resulte conculcatorio de la seguridad jurídica de los contribuyentes. Y esto sin considerar que el pago de intereses, en las operaciones que así se pactan, constituye un decremento patrimonial real considerable, al que resulta absurdo añadir la carga de pagar impuestos por la supuesta "ganancia" obtenida, mismos que se pagan con una parte real de su patrimonio; es decir, un ingreso que no existe en la realidad está generando la obligación de pagar dinero que existe efectivamente y que se mide en unidades monetarias jurídicamente reconocidas por la ley de la materia.

En nuestro ejemplo, es evidente que el supuesto ingreso inflacionario es irreal, porque el contribuyente no reportó una mejoría patrimonial que justificara la tributación. Por el contrario, su situación empeoró ante la nueva obligación de cubrir los intereses del crédito otorgado. Además, el que un contribuyente obtenga ganancias gracias a un préstamo que se le hubiere otorgado es, *suponiendo sin conceder* que se diera el caso, una situación totalmente anormal. Lo ordinario es que los pasivos en sí mismos considerados reporten un sacrificio económico para las empresas.

En conclusión, la ganancia inflacionaria no produce a las empresas ingresos que le permitan el normal desempeño de su objeto social, y su acumulación significa gravar una fuente de riqueza inexistente, un decremento patrimonial, que a la postre se traduce en la confiscación del patrimonio y consecuente ruina de los contribuyentes.

En el juicio de amparo indirecto 845/87, seguido en contra del Decreto de 27 de diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año y que contiene la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones legales, en especial su artículo 1º, que contiene la adición de un segundo párrafo al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación; así como el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el mismo Diario Oficial, en especial sus artículos 7, 7B, 12, 15, 17 fracción X, 806 y 809; actos reputados a diversas autoridades, se observa que la Justicia de la Unión acogió el criterio que hemos expuesto, de la siguiente manera:

*"Los ingresos derivados de lo que los artículos 7B, 15 y 17, fracción X del decreto que reformó, adicionó y derogó diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominada ganancia inflacionaria, constituyen violación a las garantías individuales de la quejosa, habida cuenta de que no existe ningún ingreso en efectivo, en bienes, en servicios o en calidad que obtenga la quejosa y, a pesar de no haberse incrementado su patrimonio se encuentran obligados a tener que destinar una parte del mismo y de sus ingresos reales para cubrir lo que las reformas y adiciones a la ley denominan la ganancia inflacionaria, que aún cuando, por una mera ficción del derecho se estime que su cantidad disminuyó y que la empresa ganó con la inflación, en lo real, la empresa no recibió ninguna ganancia que le pudiera permitir el desempeño de sus actividades propias del objeto social y precisamente, lo esencial del concepto de ingreso lo constituye una modificación o un cambio ascendente en el patrimonio de las personas para que en proporción de esa ascendencia patrimonial se derive la obligación constitucional de toda persona a tener que contribuir a los gastos públicos, en la medida de su enriquecimiento.*

*El artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente señala que la ganancia inflacionaria viene siendo el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución de sus deudas, por lo que resulta de una presunción y no de un hecho real demostrable; en otras palabras se está determinando el pago de un impuesto sobre ingresos fictos, pues éstos no son demostrables en la realidad y así lo vemos al analizar la prueba pericial contable ofrecida por la parte quejosa, con intervención del perito oficial y del perito nombrado por las autoridades responsables, que en los dictámenes rendidos en forma concordante, dictaminaron que efectivamente la quejosa generó una ganancia inflacionaria a partir del primero de enero de 1987, de acuerdo con lo establecido por el artículo 7b de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de 1987, y por tanto, dicha ganancia inflacionaria significa un ingreso acumulable para los efectos del pago del impuesto federal sobre la renta; luego, aquí se evidencia la ausencia de equidad en el impuesto y de proporcionalidad,*



*cuando la capacidad económica de la empresa y su fuente real de riqueza no aumentaron a virtud de la ganancia inflacionaria, pues la deuda sigue siendo la misma y que tendrá que ser pagada en la misma cantidad y su capital no aumentó y si, como efectivamente lo es, el valor adquisitivo de la moneda decreció en razón al porcentaje de inflación en un período determinado, con ello es inexacto que la percepción real y la capacidad económica de la empresa haya aumentado; luego, es incuestionable que por este concepto se viole el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, en relación a los preceptos de la resolución secundaria invocados por la quejosa en este segundo concepto de violación y por tanto, procede concederte el amparo y protección de la Justicia Federal, a efecto de que declarados inconstitucionales los artículos 7, 7b, 12, 15, 17 fracción X, no le sean aplicados a la quejosa."*

##### 5. Impuesto al gasto, al ingreso y al consumo.

Aunque es evidente que la acumulación de la ganancia inflacionaria, como **acumulación de un gasto** que en última instancia es<sup>4</sup>, pugna con el sistema general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que grava esencialmente la ganancia o utilidad que deja el ingreso, a continuación se exponen algunas consideraciones respecto del impuesto que recae sobre el gasto, el que grava el consumo y el que lo hace sobre el ingreso.

Desde nuestro muy personal punto de vista, que condensamos en las conclusiones de la presente tesis, los impuestos que gravan los gastos efectuados por los contribuyentes son inconstitucionales, en virtud de que no respetan el principio de proporcionalidad, que en un impuesto básicamente consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

---

<sup>4</sup> Implica la acumulación de la diferencia entre el monto de los intereses y el componente inflacionario, cuando éste es mayor, por lo que consideramos que el gasto implicado en el pago de intereses deriva en la acumulación de un ingreso ficto.

Dichos gravámenes no se basan en la capacidad de ingreso, toda vez que gravan un gasto; es decir, un pago que la empresa realiza, como es el caso del impuesto sobre nóminas que apareció en el Código Financiero del Distrito Federal, en términos idénticos a como aparecía en la derogada Ley de Hacienda del D.D.F. Este impuesto grava las erogaciones que realiza un patrón por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, pero el monto de dichas erogaciones no va en relación directa, ni proporcional, con sus ingresos; es decir, con su capacidad contributiva, que es el elemento esencial a que se refirió el Constituyente al establecer los principios de proporcionalidad y equidad en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal vigente.

Apoya nuestro dicho la Tesis de Jurisprudencia que aparece publicada a páginas 371 y 372 del Informe rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1985, Primera Parte, Pleno, que señala lo 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 contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades 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 ingresos. 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a 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 en 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 únicamente variar 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 de guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula."*

De la tesis de jurisprudencia transcrita se deriva, con absoluta claridad, que uno de los aspectos modulares del principio de proporcionalidad consiste en que la ley fiscal debe observar la capacidad económica de quienes resulten ser sujetos pasivos de la relación tributaria, haciéndolos **APORTAR UNA PARTE JUSTA Y ADECUADA DE SUS INGRESOS, RENDIMIENTOS o UTILIDADES.**

En consecuencia, resulta por demás claro que el impuesto al gasto no cumple con el requisito de proporcionalidad que se contiene en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, porque no grava ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, sino un gasto que, en el caso del Impuesto sobre Nóminas, consiste en las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado; lo cual atenta contra el espíritu de la jurisprudencia transcrita, en la que hemos resaltado la idea reiterada de que las contribuciones deben recaer sobre fuente de riqueza traducida en **INGRESO, UTILIDAD o RENDIMIENTO, NO EN GASTO**; mismo que por su propia naturaleza debe ser **DEDUCIBLE**, nunca acumulable.

A mayor abundamiento, cabe citar que bajo estos parámetros la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente ejecutoria, que resulta exactamente aplicable al caso, pues se refiere a un impuesto local del estado de Baja California que contiene los mismos elementos esenciales del

Impuesto Sobre Nóminas - típico ejemplo de un impuesto al gasto -. La ejecutoria aparece publicada en las páginas 24, 25 y 26 del Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1985, Segunda Parte, que textualmente dice:

**LEY DE INGRESOS Y DE HACIENDA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS. (ESTADO DE BAJA CALIFORNIA NORTE)** *La Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 1979 que creó el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, y la Ley de Hacienda que reglamenta el objeto, la base, el sujeto y la forma como se debe pagar ese impuesto, no satisfacen los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, toda vez que tal impuesto resulta injusto. En efecto, para establecer un impuesto, debe atenderse no sólo a las necesidades sociales y económicas de una población, sino también a la utilidad por ingresos percibidos por los causantes (capacidad contributiva), ello para que ese impuesto sea proporcional. En el caso, según se observa, la materia del gravamen es el pago que realiza el patrón a sus empleados por concepto de sueldos o por "remuneración al trabajo personal". Nótese que aunque con nombre similar a los impuestos establecidos en otras entidades federativas por las leyes respectivas (en éstas se llama impuestos sobre remuneraciones del trabajo personal), la ley atacada de inconstitucional no señala como base del gravamen un ingreso, como se hace generalmente en esas entidades federativas, es decir, en éstas el impuesto sobre remuneraciones del trabajo personal consiste en gravar el ingreso que los trabajadores perciben por concepto de sueldo y se obliga al patrón a retener ese impuesto y luego enterarlo por cuenta del trabajador en la oficina recaudadora correspondiente; en cambio, el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal a que se refiere la Ley de Hacienda del Estado de Baja California estriba en gravar el pago que efectúa el patrón a su trabajador por concepto de sueldo. Mientras en este último impuesto se grava el egreso del patrón, en el otro se grava el ingreso del trabajo, ambos respecto*

*de la misma suma de dinero y por el mismo concepto (pago y recepción de sueldos). En el supuesto que contemplan las leyes impugnadas por esta vía, a pesar de que el causante no obtenga ingreso, o lo tuviera en menor cuantía que otro, tendrá la obligación de pagar el impuesto relativo en la misma proporción, por el solo hecho de que debe cubrir el sueldo de sus trabajadores. La fuente del impuesto de que se trata no es el acto de la relación laboral en sí, sino los pagos que realiza el patrón a sus trabajadores por concepto de sueldos; ni con la celebración del contrato laboral ni con base en él, el patrón recibe rentas o utilidades específicas. El contrato de trabajo rige los derechos y obligaciones de las partes más no implica algún acto que deba ser materia de las leyes tributarias, por no derivarse de dicho contrato alguna percepción (ingresos para el patrón). En la especie, no se grava el capital ni la actividad comercial o el trabajo del comerciante, ni la combinación de ambos (lucro mercantil); se grava el pago de sueldos. Con la celebración del contrato de trabajo y con el pago de sueldos del trabajador, como es obligación del patrón, no se obtiene lucro mercantil, caso en el que sí operaría el impuesto, pero al no ser así, este resulta injusto. Más manifiesta es la injusticia de este impuesto; en el caso de que un patrón con mayor número de trabajadores obtiene menos ingresos que otro con menor número de empleados; el primero tendrá que pagar más impuestos que el segundo, no obstante que el ingreso de este fue mayor y su egreso menor por concepto de sueldos, que la utilidad y gasto de aquel por el mismo concepto e igual período fiscal. De ahí que también es inequitativo el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal implantado en el Estado de Baja California.*

A.R. 344/80. Balben, S.A. 4 de marzo de 1985. Cinco votos. Ponente: Víctor Manuel Franco Pérez.

No obstante lo anterior, estamos plenamente conscientes de que las opiniones vertidas por unos pocos órganos jurisdiccionales, y que han quedado transcritas, no son más que criterios aislados que nada pueden contra la jurisprudencia firme sentada por nuestro más alto tribunal en el sentido de

considerar constitucional el impuesto al gasto. Los argumentos empleados para sustentar tal consideración nos parecen pobres y faltos de técnica jurídica. El primero de ellos - que nos parece el más importante, porque revela la verdadera razón de ser de la política descrita - ni siquiera es jurídico, sino de orden práctico, y se transcribe a continuación, para no desvirtuar su esencia y para que no parezca una exageración de nuestra parte:

*"Uno de los principios que según la doctrina fiscal justifican la existencia de impuestos al gasto, es el relativo a que, tratándose de impuestos al ingreso es factible que pueda producirse la defraudación fiscal cuando el contribuyente declara ingresos menores a los percibidos o deduce partidas que no corresponden legalmente, así, históricamente se ha dado el caso de contribuyentes, que, pese a percibir elevados ingresos o utilidades, pagan cantidades mínimas de los impuestos al ingreso en virtud de las maniobras que realizan.*

*Esa es una de las razones por las que, desde el punto de vista doctrinario, se justifica la creación de impuestos al gasto, porque es obvio que el contribuyente que realiza mayores erogaciones es porque tuvo o tiene los ingresos para responder a esos gastos. Así, puede decirse que para efectuar erogaciones o gastos, previamente tuvieron que haber ingresado al patrimonio del contribuyente los ingresos con que realiza esas erogaciones."*

El segundo argumento sí tiene un fundamento jurídico, pero defectuoso y por tanto débil para sustentar la imposición de gravámenes al gasto. Consiste en una interpretación literal y estricta de la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual obliga a los ciudadanos mexicanos a:

*"... contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Como fácilmente se advierte, el texto constitucional no señala que esas contribuciones fijadas en las leyes, que deberán ser proporcionales y equitativas, deban establecerse sólo sobre los ingresos de los causantes y no*

*sobre sus egresos y al no marcar limitación alguna en este sentido, es obvio que el impuesto puede abarcar ambos aspectos.*"<sup>5</sup>

La interpretación transcrita es deficiente, pues se limita a desentrañar el sólo sentido literal del precepto, sin atender a la razón de ser de la facultad recaudadora del Estado, y sin considerar la ruina a la que inexorablemente se conduce a un gran porcentaje de contribuyentes que, pese que no perciben ingresos, ni mucho menos reportan utilidad alguna, se ven obligados a pagar impuestos sobre lo que erogan, es decir a pagar sobre lo que pagan.

Nuevamente a pesar de nuestro criterio, a continuación se presenta otro análisis empleado por algunos tribunales federales para considerar constitucional el impuesto al gasto, pues lo equiparan a un "impuesto al ingreso en el momento de salir del patrimonio del contribuyente". Con este criterio el gobernado gana la posibilidad de reclamar la violación a la proporcionalidad tributaria, pues los propios tribunales han dicho que las tarifas progresivas sólo son exigibles para los impuestos al ingreso, por lo que los gravámenes al gasto pueden válidamente contemplar tasas fijas; pero si los impuestos al gasto son impuestos al ingreso al momento de salir del patrimonio, entonces también a estos tributos se les puede exigir válidamente que contemplen tarifas progresivas. El criterio es, a grandes rasgos, el siguiente:

Los impuestos pueden clasificarse en personales y reales. Los impuestos personales atienden a la persona o sujeto del impuesto como factor determinante de tributación. Para efectos de la causación de este tipo de tributos lo más importante son los ingresos que perciba el contribuyente, sin importar la fuente o actividad de que procedan, porque en principio todos los ingresos que percibe el causante, sea cual fuere su fuente se acumulan y esto sirve para fijar la tarifa o tasa del impuesto, la cual deberá ser progresiva, para cumplir con la proporcionalidad del tributo, pues los contribuyentes que perciban más ingresos tendrán que pagar un por ciento sobre los mismos, mayor al que se establece para los contribuyentes de menores ingresos.

Los impuestos reales se denominan así porque el factor determinante del tributo está constituido no por el sujeto, sino por la actividad gravada o la fuente de tributación. Para estos impuestos no es importante cuántos ingresos perciba en

---

<sup>5</sup> Sentencia pronunciada en el juicio de amparo indirecto número 334/98. de 4 de enero de 1989.

total el contribuyente, sino el monto o volumen en el que realiza la actividad gravada, pues ésto será la base para la fijación del gravamen, el cual se establecerá por tarifa o cuota fija. En este orden de ideas podemos decir que son impuestos personales los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva; es decir, aquéllos donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, por ello recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto, teniendo en consideración su especial situación. En cambio, son impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Ahora bien, cuando se trata de establecer un impuesto sobre los gastos como un factor susceptible de valoración para fines impositivos, se debe descansar sobre el concepto de ingreso como un reflejo del patrimonio del contribuyente al momento de salir; es decir, el impuesto al gasto constituye la imposición al ingreso en el acto de salir del patrimonio del contribuyente. En tales circunstancias, se puede afirmar que los impuestos sobre el gasto son impuestos sobre la renta en el acto de salir del patrimonio del contribuyente.

Además, para efectos de determinación de la capacidad contributiva no se debe confundir la imposición al gasto con la imposición al consumo, puesto que el impuesto al gasto es directo y la incidencia es inmediata, y en el impuesto al consumo puede ser trasladado, por lo cual la incidencia viene a recaer en última instancia sobre personas desconocidas. *Así pues, al ser el impuesto al gasto un impuesto sobre el patrimonio al salir del dominio del contribuyente, es un impuesto personal, directo, respecto del cual deben de cumplirse los principios de proporcionalidad y equidad tributaria de igual manera que se hace con los impuestos al ingreso.*

En este orden de ideas, la tasa fija establecida en un impuesto al gasto no respeta los principios de proporcionalidad y equidad exigidos por la Constitución. En efecto, la única manera de fijar correctamente la capacidad contributiva, lo es a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores.



#### 4. La ganancia o pérdida inflacionaria originada por créditos a favor.

Es muy importante que analicemos el otro aspecto de la ganancia inflacionaria que consiste en la misma situación que estudiamos antes, sólo que ahora desde el punto de vista de los créditos que un contribuyente tiene a su favor; es decir, antes vimos la forma de determinar si los intereses devengados en contra de los causantes eran objeto de acumulación o deducción, y ahora nos corresponde determinar lo mismo, sólo que desde el punto de vista de los intereses devengados a favor del contribuyente, situación que está contemplada en la fracción I del artículo 7B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Debemos aclarar que este análisis será superficial en la medida en que el objetivo de esta tesis es explicar los motivos de inconstitucionalidad de la ganancia inflacionaria, y la sola existencia de una calificación inflacionaria respecto de intereses devengados a favor ya implica en sí misma una ventaja para el causante, debido a que no estará obligado a acumular como ingreso todo el servicio de los créditos a su favor, sino sólo aquella parte que resulte superior al componente inflacionario, de tal manera que si éste es superior a dichos intereses, el contribuyente no sólo estará liberado de la obligación de acumularlos como ingresos que nominalmente son, sino que además podrá deducirlos, en los términos de la fracción X del artículo 22 de la ley de la materia, lo que evidentemente le resulta económicamente provechoso.

El método de cálculo es igual al que ya analizamos con anterioridad, sólo que éste se refiere a créditos que el contribuyente otorgó, y que por consecuencia le producen intereses a su favor.

Se nos podrá decir que hay una incongruencia en nuestra postura frente a la ganancia inflacionaria, debido a que por un lado, cuando hablamos de los intereses devengados en contra de un contribuyente, dijimos que la ley es inconstitucional debido a que no respeta la verdadera capacidad económica de los causantes; pero al hablar de la misma ganancia inflacionaria - ahora desde el punto de vista de los intereses devengados a favor del contribuyente - opinamos que ésta es adecuada porque reconoce el impacto inflacionario en el poder adquisitivo del dinero. La respuesta a este posible cuestionamiento esta apoyada en el principio constitucional conforme al cual la Constitución consagra derechos individuales

mínimos, de tal forma que la autoridad puede aumentarlos en beneficio del gobernado de la forma y en la medida que le parezca más conveniente. Por el contrario, la propia Constitución establece el límite máximo de las obligaciones y cargas destinadas a los particulares, de tal suerte que la autoridad no puede traspasar esos límites en perjuicio del gobernado de ninguna manera y por ninguna vía. Así, si el legislador fiscal decide beneficiar a los contribuyentes permitiéndoles que consideren el impacto inflacionario en los intereses devengados a su favor, de tal forma que sólo acumulen la diferencia entre dichos intereses y el componente inflacionario de sus deudas, esta actitud es perfectamente lícita y está apegada a la ideología y al sistema general de la Constitución mexicana, debido a que la situación es evidentemente benéfica para los particulares. Por el contrario, cuando la autoridad fiscal pretende llegar al absurdo de que un contribuyente acumule para efectos de pago una parte de lo que está pagando por concepto de intereses, sin atender a su verdadera capacidad contributiva, entonces este acto estará transgrediendo el orden constitucional y debe ser privado de efectos por la institución creada para tal efecto.

Se podrá decir, además, que la calificación inflacionaria de los intereses a cargo de un contribuyente está compensada por la que se hace respecto de los intereses a su favor, de tal forma que el perjuicio generado por aquélla está equilibrado por el supuesto beneficio que reporta ésta. Lo anterior es claramente una falacia, debido a que la fracción IV del artículo 7B - mañosamente y en algunos casos sin fundamento - priva de la calidad de créditos a ciertas operaciones que realmente sí lo son, para conseguir que el componente inflacionario siempre - o casi siempre - resulte inferior al monto de los intereses y de esta manera la operación arroje una cantidad acumulable como ingreso; es decir, de esta forma se limita la posibilidad de que resulte pérdida inflacionaria, por ser el monto inflacionario superior al monto de los intereses devengados.

Además de lo anterior, es evidente que las empresas mexicanas no tienen debidamente equilibrada la relación entre los créditos a su cargo y los que son a su favor, siendo en la mayor parte de los casos desproporcionadamente más grandes aquéllos que éstos, por lo que no existe el pretendido equilibrio entre el supuesto beneficio de una y otra calificación inflacionaria.

No obstante todo lo expuesto, nosotros estaríamos de acuerdo en que se suprimiera el cálculo de la pérdida inflacionaria en los intereses generados a favor

si de esta manera se logra la supresión de la ganancia inflacionaria en los intereses devengados a cargo. Así, los contribuyentes acumularían todo el servicio nominal generado por los créditos cuya titularidad ostentan y deducirían todo el que generan las deudas a su cargo.

## 5. El Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Ya hemos expuesto que para determinar el monto de la supuesta ganancia obtenida por la disminución real de las deudas de un contribuyente (que en todo caso sería una disminución del valor de las mismas), es necesario emplear el Índice Nacional de Precios al Consumidor, para de esta manera obtener el factor de ajuste mensual que permitirá a su vez determinar el componente inflacionario de los créditos o deudas.

Respecto de este índice es necesario puntualizar que cuando apareció en el Código Fiscal de la Federación, mediante reforma publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1986, no se contemplaba la forma de calcularlo, aunque sí se dotaba de competencia al Banco de México para realizar dicho cálculo. Esto dejaba al banco central en aptitud de fijar mensualmente, de forma por demás arbitraria, el índice mencionado, mismo que constituye un elemento esencial en la determinación del factor de ajuste mensual, y que sirve primordialmente para integrar el componente inflacionario de los créditos o deudas, para de esta forma conocer la ganancia o pérdida inflacionaria que se genera mes con mes, y poder cumplir con lo que establece el artículo 7B de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior violaba en perjuicio de los contribuyentes la garantía de legalidad fiscal, conforme a la cual todos los elementos de las contribuciones deben estar contenidos en leyes que lo sean desde el punto de vista formal y material; lo que además originaba una evidente violación a lo preceptuado por el artículo 49 constitucional, que prohíbe que la función legislativa quede encomendada a una sola persona o corporación, como lo es precisamente el Banco de México, ya que dicho organismo tenía la facultad de fijar arbitrariamente uno de los elementos indispensables para la determinación de la base gravable, sin que los particulares supiéramos las bases de dicho cálculo ni la forma de llevarlo a cabo. Vistas así las cosas, la inconstitucionalidad se planteaba en uno de dos sentidos: o la ley le

estaba dando facultades legislativas al Banco de México, o bien la determinación de un elemento del impuesto estaba siendo fijado por un acto distinto de la ley.

La autoridad fiscal se dio cuenta de esta situación y con posterioridad se adicionó el artículo 20 Bis al Código Fiscal Federal, mismo que regula la forma de calcular el índice, y que a grandes rasgos consiste en cotizar los precios de diversos artículos cuando menos en 30 ciudades, aplicando la fórmula de Laspeyres a dichas cotizaciones, para conocer su variación que finalmente servirá para determinar la variación que mensualmente va experimentando la inflación, por lo que a la fecha ya no existe objeción en cuanto a la determinación de la base gravable que corresponde a la ganancia inflacionaria, ya que, aunque el Banco de México sigue realizando el cálculo del índice de precios al consumidor, la forma y procedimientos del cálculo están expresamente contemplados en la ley y no queda margen para la cuantificación arbitraria por parte del banco central, situación que si se verificaba con anterioridad a la reforma, pues al no estar legalmente contemplada la forma de cálculo, el banco emisor prácticamente legislaba al respecto.

Como a la fecha subsiste la indeterminación expresa del índice en la ley, se plantea la duda de si su existencia sigue siendo ilegal, toda vez que el banco central carece de facultades legislativas. Un breve análisis permite concluir que pese a no estar determinado de antemano en un disposición legal, es determinable gracias a las bases que ofrece el artículo 20 Bis del código tributario, además de que el propio ordenamiento le otorga la facultad al banco central para calcularlo. Así lo entendió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, en la tesis que se transcribe, visible en la página 14 de la Gaceta número 59, correspondiente a Noviembre de 1992:

***"INDICE NACIONAL DE PRECIOS. LOS ARTICULOS 17-A, 20 Y 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN CUANTO LO ESTABLECEN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- Los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación aludidos, previenen que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los***

*primeros diez días del mes siguiente al que corresponda; que el monto de las contribuciones se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades correspondientes, el que se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo; así que como cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Se sigue de lo anterior que el procedimiento para determinar el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente se establece con toda precisión, pues basta actualizarlo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se cubra, aplicando dicho factor a la cantidad correspondiente, el que se obtendrá en la forma prevista por el artículo 17-A citado. No obsta a lo anterior, que el índice de referencia sea calculado por el Banco de México, que no es una autoridad legislativa, pues tal determinación la efectúa aplicando el procedimiento previsto en el artículo 20 Bis del propio Código Fiscal, de tal suerte que no queda al arbitrio de este organismo el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente".*

## **6. Las Unidades de Inversión. (UDI's)**

En el Diario Oficial de la Federación del 1º de abril de 1995 apareció publicado el Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que introduce una figura novedosa dentro de nuestro sistema jurídico y económico, definida como la unidad de cuenta en la que se pueden denominar tanto créditos como depósitos y otras operaciones financieras y que tiene por finalidad separar la inflación de las tasas de interés, transfiriendo su efecto al capital, con lo cual se pretende beneficiar a los ahorradores - quienes de esta manera ganan tasas reales de interés -, evitar la incertidumbre respecto al rendimiento real de las inversiones, así como salvar a los deudores de las tasas de interés que privan actualmente en el mercado financiero.

Este tipo de unidades de cuenta son empleadas en otros países que sufren fenómenos inflacionarios importantes, y en la práctica se ha visto que un control deficiente de su empleo provoca que toda la economía de un país llegue a indexarse al valor de dichas unidades, compitiendo o incluso desplazando a la unidad monetaria nacional, lo que constituye la más completa desnaturalización de las unidades de cuenta, que son precisamente éstas y no unidades monetarias. En el caso mexicano este problema parece solucionado de antemano, pues el artículo primero del decreto que crea las Unidades de Inversión delimita claramente su campo de aplicación:

*"Las obligaciones de pago de sumas en moneda nacional convenidas en las **operaciones financieras** que celebren los correspondientes intermediarios, las contenidas en títulos de crédito, salvo en cheques y, en general, las pactadas en contratos mercantiles o en otros actos de comercio, podrán denominarse en una unidad de cuenta, llamada Unidad de Inversión, cuyo valor en pesos para cada día publicará periódicamente el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación.*

*Las obligaciones denominadas en Unidades de Inversión se considerará de monto determinado."*

De la lectura del artículo primero del decreto se deduce que el legislador restringió expresamente el uso de las UDI's a la sola materia mercantil, en virtud de que tenía a la vista la experiencia de la economía chilena, la cual se ha visto gravemente afectada por la utilización indiscriminada de sus unidades de cuenta - denominadas UF's - ya que a la fecha toda la economía de este país se encuentra indexada a las mencionadas unidades, que prácticamente se han convertido en unidades monetarias que gradualmente van desplazando a la moneda nacional. Esta experiencia es suficiente para concluir que el legislador mexicano se protegió del mismo efecto, restringiendo el uso de las UDI's. Además, la iniciativa del Presidente de la República recalca en diversas partes de su texto que las Unidades de Inversión podrán ser usadas en *"las operaciones que celebren los intermediarios financieros y en general, en las transacciones comerciales"*, sin mencionar en ningún momento que su utilización es viable en otras materias. Por si todo ésto fuera poco, el artículo segundo transitorio del decreto que estamos comentando

señala que "A las obligaciones contraídas conforme a las normas previstas en el artículo primero del presente decreto no les son aplicables las disposiciones que se opongan a dichas normas", por lo que la utilización de las UDI's en materias distintas de la mercantil - como podría ser, por ejemplo, la civil - provocaría un problema grave de invasión de esferas competenciales, toda vez que un decreto de índole federal estaría dejando sin efectos a la legislación local que, por mandato constitucional, tiene monopolio sobre ciertas materias. Contra nuestra opinión se pronuncian, entre otros, los señores licenciados Javier Quijano Baz, Jorge Enrique Roel y Néstor de Buen Lozano, con el argumento fundamental de que los particulares pueden hacer todo aquello que no está expresamente prohibido, y el decreto no prohíbe la aplicación de las UDI's a materias distintas de la mercantil. Esta interpretación nos parece errónea, en base a lo que antes hemos expuesto.<sup>6</sup>

Las UDI's no constituyen un tipo nuevo de moneda, sino una unidad de cuenta que medirá el valor actualizado de inversiones, créditos y operaciones financieras, es decir, es un instrumento para indexar valores con pago diferido en el tiempo; lo que significa que las cantidades de dinero no pagaderas de inmediato pueden denominarse en UDI's (por lo que se excluye expresamente su empleo tratándose de cheques) de tal forma que el día de su pago se realice la conversión a nuevos pesos, conforme al valor que las mencionadas unidades tengan precisamente ese día, y que quincenalmente publica el Banco de México partiendo de la base de que el 4 de abril de 1995, fecha en la que apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación el *Procedimiento para el Cálculo y Publicación del Valor en Moneda Nacional de la Unidad de Inversión*, una UDI es igual a un nuevo peso. Lo anterior está establecido en el artículo segundo del decreto que comentamos:

*"Las obligaciones denominadas en Unidades de Inversión se solventarán entregando su equivalente en moneda nacional. Al efecto, deberá multiplicarse el monto de la obligación, expresado en las citadas unidades de inversión, por el valor de dicha unidad correspondientes al día en que se efectúe el pago."*

---

<sup>6</sup> Es importante destacar que el artículo segundo transitorio busca fundamentalmente dejar sin efectos lo dispuesto por la Ley Monetaria, en cuanto a que las obligaciones de pago deben expresarse invariablemente en moneda nacional, aunque resulta discutible que un decreto pueda derogar una ley, transgrediendo su principio de autoridad formal.

Los valores que el Banco de México va asignando a las unidades de cuenta corresponden al incremento del Índice Nacional de Precios al Consumidor, según lo establece el artículo tercero del decreto comentado:

*"Las variaciones del valor de la Unidad de Inversión deberán corresponder a las del Índice Nacional de Precios al Consumidor, de conformidad con el procedimiento que el Banco de México determine y publique en el Diario Oficial de la Federación.*

*El Banco de México calculará el valor de las unidades de inversión de acuerdo con el citado procedimiento. Dicho procedimiento deberá ajustarse a lo dispuesto por el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación."*

Y ya entrando propiamente al análisis de las reformas fiscales en materia de UDI's, el artículo cuarto del decreto de 1º de abril adiciona un artículo 16-B al Código Fiscal de la Federación, que es del tenor siguiente:

*"Se considera como parte del interés el ajuste que a través de la denominación en Unidades de Inversión, mediante la aplicación de índices o factores, o de cualquier otra forma, se haga de los créditos, deudas, operaciones así como del importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero."*

Esta reforma al Código Fiscal implica que la regla general, aplicable a todas las leyes fiscales especiales que no la contravengan, será que el ajuste resultado de la aplicación de las Unidades de Inversión a los créditos y deudas de un contribuyente se considera interés, y como tal debería ser considerado para la determinación de la ganancia o pérdida inflacionaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al método de cálculo que antes hemos explicado; pero la realidad es que el propio decreto reforma el cuarto párrafo del artículo 7-A de dicha ley, para quedar como sigue:

*"Cuando los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero se ajusten mediante la aplicación de índices, factores o de cualquier otra forma, se considerará el ajuste como parte del interés devengado. Tratándose de créditos, deudas, operaciones o el importe de*



***los pagos de los contratos de arrendamiento financiero que se encuentren denominados en unidades de inversión, no se considerará interés el ajuste que se realice al principal por el hecho de estar denominados en las citadas unidades y no se les calculará el componente inflacionario previsto en esta ley, siempre que se cumplan con las condiciones que, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.***

O sea que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece expresamente la excepción al principio general del Código Fiscal de la Federación, al considerar al ajuste de las UDI's como parte del principal y no como interés. Es de resaltarse que la iniciativa del Ejecutivo Federal no contempla esta excepción, misma que fue introducida por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, y que explica en su dictamen de una manera confusa, diciendo que: "*Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta establece actualmente que los rendimientos de cualquier clase, incluidos aquellos que se den por ajustes referidos a la inflación, son intereses acumulables o deducibles para efectos del pago del impuesto, es pertinente dejar claramente establecido en la legislación fiscal, en qué casos se considerará interés los ajustes que se hagan al principal por el hecho de que las operaciones estén denominadas en Unidades de Inversión.*"

La razón de ser de la modificación, según la opinión que el Lic. Enrique Calvo Nicolau expuso en una de las conferencias que formaron parte del Seminario "Las Unidades de Inversión y el Sistema Jurídico Mexicano", organizado por la Barra Mexicana Colegio de Abogados, A. C., el día 8 de junio de 1995, es que la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados pretendió simplificar las implicaciones originales de la iniciativa, tratando de conseguir el mismo efecto que aquélla buscaba con un procedimiento más sencillo; es decir, si la iniciativa pretendía que el ajuste de las UDI's fuera considerado interés, para que mediante el cálculo de ley se equilibrara el monto del elemento inflacionario de los intereses con el componente inflacionario del principal, la modificación de los diputados pretende prescindir del cálculo, haciendo enteramente deducibles los intereses que son propiamente tales, es decir, la parte que excede a la protección inflacionaria del acreedor, misma que por considerarse principal ya no es susceptible de deducción. Así, cuando el deudor devuelva a su acreedor la suma prestada que se denominó en UDI's, le estará devolviendo la suma original más la riqueza perdida

por efecto de la inflación, misma que fue progresivamente restituida al principal gracias a la actualización de las unidades de cuenta, por lo que los intereses eventualmente pactados ya podrán deducirse en su totalidad, al ser en su integridad réditos reales sin elemento inflacionario.

En principio, la modificación cumple con su finalidad primordial de simplificar las cosas, pues los contribuyentes dejarán de integrar sus créditos denominados en UDI's al cálculo de la ganancia inflacionaria, y al mismo tiempo podrán deducir todos los intereses pactados, pero la Comisión Dictaminadora dejó de preveer muchas implicaciones de la enmienda, además de que omitió armonizar la reforma en su integridad, pues en el artículo 154 reformado, ubicado dentro del Título V, que se refiere a los Residentes en el Extranjero con Ingresos provenientes de Fuente de Riqueza ubicada en Territorio Nacional, se prevee que:

*"Los ajustes que se realicen mediante la aplicación de Índices, factores o de cualquier otra forma, inclusive los ajustes que se realicen al principal por el hecho de que los créditos u operaciones estén denominados en unidades de inversión."*

Esta regulación distinta aplicable a los residentes en el extranjero suscita dudas respecto a su equidad, ya que está dando un tratamiento distinto a personas cuya situación no es tan distinta como para justificarlo.

Otro punto del decreto que también es digno de analizarse detenidamente es el que se refiere a la redacción del artículo 7-A reformado, cuando condiciona la posibilidad de no calcular el componente inflacionario a las deudas denominadas en UDI's, a *"que se cumplan con las condiciones que, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general"*, ya que resulta ilógico e ilegal que quienes no cumplan con esas eventuales reglas tengan que aplicar el componente inflacionario a sumas que ya lo tienen aplicado por efecto de las referidas unidades de cuenta, y que producirá que con el paso del tiempo el principal vaya siendo cada vez más grande, con unos intereses pequeños, lo que va a desembocar en un componente inflacionario mucho mayor al promedio de los intereses pagados por el causante, quien finalmente obtendrá ganancia inflacionaria acumulable, por la que tendrá que pagar impuestos. La solución para salvar esta irregularidad sería que la Secretaría de Hacienda nunca emitiera las mencionadas reglas, de tal forma que *"en su caso"* signifique *"si es que*

hay"; o bien, que las emitiera sin imponer restricción alguna, aunque éste relamente resultaría inútil.

Para efectos de los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, la reforma establece que sólo se emplearán los ingresos nominales para su cálculo, entendiéndose por ellos los ingresos acumulables, excepto la ganancia inflacionaria, considerado los ingresos por intereses sin restarles el componente inflacionario; y respecto a los créditos denominados en UDI's:

*"... se considerarán ingresos nominales ... los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades."*

La razón de ser de lo anterior es que para calcular los pagos provisionales de un ejercicio se emplea el coeficiente de utilidad de otro ejercicio, mismo que ya tiene integrado el componente inflacionario.

La reforma tocó también al capítulo VIII, relativo a los ingresos que obtienen las personas físicas por concepto de intereses, sólo que aquí se condiciona la no asimilación del ajuste a un interés, al cumplimiento de las condiciones que, en su caso, establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. Lo mismo ocurre en el capítulo X, relativo a los "otros ingresos" que perciben las personas físicas, y que merecen el mismo comentario que vertimos arriba.

## CAPITULO V.

### LA DEFENSA DE LA SEGURIDAD JURIDICA EN MATERIA FISCAL.

#### 1.El juicio de amparo.

La doctrina especializada en materia constitucional distingue varios medios de defensa de la Constitución. Unos son jurídicos, otros políticos, otros sociales, etc.; y dentro de los jurídicos se elaboran sub-distinciones basadas en el órgano que se encarga de llevar a cabo dicha defensa. Para los efectos de esta tesis, nosotros nos centramos única y exclusivamente en el análisis del Juicio de Amparo, institución mexicana cuya función consiste en proteger a los gobernados, más que propiamente a la Constitución, según se desprende de que exista un término perentorio para su interposición, que sus sentencias tengan efectos valederos únicamente para el particular que lo promueve, y que se contemple el sobreseimiento por inactividad de las partes, entre otras características.

El juicio de garantías está regido por los artículo 103 y 107 constitucionales, y por una ley reglamentaria de los mismos, generalmente conocida como Ley de Amparo. Después de la aparición del decreto que reformó diversos preceptos constitucionales en materia judicial, publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1994, el primero de los preceptos aludidos establece como de la competencia de los tribunales federales, los conflictos suscitados:

- I. Por leyes o actos que violen garantías individuales;*
- II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de Competencia del Distrito Federal, y*
- III.- Por leyes o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal."*

Hasta antes de la reforma mencionada, las tres fracciones del artículo 1° de la Ley de Amparo estaban redactadas en forma idéntica a sus correlativas del precepto constitucional, pero con la diferencia de que este último otorga competencia a los tribunales de la Federación para el conocimiento de las controversias indicadas, mientras que el diverso reglamentario señala los mismos supuestos, pero relacionándolos con la procedencia del juicio que estamos analizando, por lo que la diferencia se explica gracias a que el Constituyente de 1917, al redactar las tres fracciones del artículo 103 constitucional, sólo tenía en mente al juicio de amparo al establecer la primera de ellas; y en las otras dos no estaba haciendo alusión a dicho juicio, sino a otro tipo de controversias, distintas del amparo, de las que también conocen los tribunales federales. El error fue del legislador ordinario cuando elaboró la ley reglamentaria del juicio de garantías, pues copió erróneamente las tres fracciones del artículo 103, debiendo únicamente copiar la primera, que es la que se refiere a las controversias suscitadas con motivo de la violación de garantías. Su falta de cuidado ocasiona una confusión, ya que de la lectura del artículo 1° de la Ley de Amparo parece desprenderse que las entidades federativas pueden ocurrir en demanda del amparo y protección de la justicia federal, contra actos de la Federación que pretende violar su soberanía. Esta conclusión es equivocada, y para salvar la confusión es necesario puntualizar lo siguiente:

- A. Quien promueve un juicio de amparo es siempre un gobernado (quejoso),
- B. Procede contra leyes o actos de autoridad (acto reclamado),
- C. En el juicio funge como demandada la autoridad que dictó la ley o acto de autoridad (autoridad responsable).

En el presente capítulo analizaremos las implicaciones del juicio de garantías como medio de defensa de la seguridad jurídica en materia fiscal, para lo cual haremos una breve referencia a la evolución histórica de amparo fiscal, y a los principios y rasgos que lo caracterizan, dando siempre una especial atención al amparo contra leyes.

## 2. La competencia en el juicio de amparo.

Tal como lo señalamos arriba, la competencia para resolver las controversias que se suscitan por leyes o actos de autoridad que vulneran

garantías individuales, corresponde a los tribunales de la Federación. Dichos tribunales son: la Suprema Corte de Justicia de la Nación, actuando en Tribunal Pleno o en Salas; los Tribunales Colegiados de Circuito; los Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito.

Estos tribunales tienen dos competencias fundamentales:

**a) Competencia constitucional:** Es precisamente la que nos interesa para efectos de esta tesis, y consiste en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Jueces de Distrito tienen la facultad de conocer de controversias sobre la constitucionalidad de leyes o legalidad de actos de autoridad que vulneren garantías constitucionales, según disposición expresa del artículo 103 constitucional.

**b) Competencia judicial propiamente dicha:** Los Tribunales Unitarios de Circuito y los Jueces de Distrito conocen de la resolución de juicios federales.

De lo anterior se desprende que los Jueces de Distrito tienen doble competencia, pues conocen de litigios en materia de amparo y en materia jurisdiccional propiamente dicha.

### 3. El amparo directo o uni-instancial.

Dicho tipo de amparo está contemplado en los artículos 107 constitucional y 158 de la Ley de Amparo. Se interpone ante los Tribunales Colegiados de Circuito, salvo un caso de excepción: La Suprema Corte de Justicia de la Nación puede emplear su facultad de atracción y conocer de un juicio de amparo directo, dado el interés y trascendencia del asunto, de oficio o a petición del Procurador General de la República o del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito. (Artículo 107, fracción V, último párrafo)

#### 3.1. Procedencia del amparo directo.

El amparo directo o uni-instancial, así llamado porque se compone solamente de un grado de conocimiento o instancia, procede contra:

- a) *Sentencias definitivas* dictadas por tribunales judiciales, administrativos o agrarios;
- b) *Laudos definitivos* dictados por tribunales del trabajo;
- c) Resoluciones de tribunales judiciales, administrativos, del trabajo y agrarios, que ponen fin al juicio, aunque no resuelvan la controversia en cuanto al fondo.

Resaltamos a propósito "sentencia" y "laudo definitivo", dado que es muy importante distinguir cuándo una resolución jurisdiccional tiene ese carácter. Al respecto podemos afirmar que una resolución jurisdiccional - laudo o sentencia - es definitiva cuando se cumplan los tres requisitos siguientes:

- a) Que esté dictada por un tribunal judicial, administrativo, del trabajo o agrario.
- b) Que resuelva el fondo de la controversia planteada.
- c) Que contra esa sentencia o laudo no exista recurso que pueda modificarla, revocarla o confirmarla.

Es importante evitar la confusión que se genera entre una **sentencia que posee el principio de definitividad**, porque ya no caben recursos contra ella, y una **sentencia definitiva**, que es invariablemente la que reúne los tres requisitos anteriores.

El amparo directo procede contra sentencias o laudos definitivos cuando el tribunal cometió la violación **durante la tramitación del procedimiento, afectando las defensas del quejoso y trascendiendo al resultado del fallo (in procedendo)**, o **en la sentencia misma (in judicando)**.

Respecto de las violaciones *in procedendo*, la Ley de Amparo enumera, en sus artículos 159 y 160, las situaciones en las que se consideran violadas las leyes del procedimiento en materia penal y civil (entendiéndose por civil toda aquella materia que no es penal). También respecto de este tipo de violaciones la mecánica que debe seguirse para interponer un juicio de amparo directo, en atención a sus supuestos de procedencia, es la que señala el artículo 161 de la Ley de Amparo, a saber:

La violación procesal debe impugnarse de acuerdo con los medios de impugnación que conceda la ley que rige a ese procedimiento, llevando el recurso a sus últimas consecuencias. Si la última resolución recaída a ese recurso es adversa, por el momento no queda ya nada por hacer. Hay que esperar hasta la sentencia o laudo de fondo de toda la instancia. Si la ley concede recurso contra dicha resolución, hay que insistir en la violación expresándola en los agravios. Contra la **sentencia definitiva** adversa ya puede interponerse el juicio de amparo directo, pero sólo hasta este momento, nunca antes. En la demanda se establecen dos capítulos, uno de violaciones procesales y otro de violaciones materiales. Cabe aclarar que este procedimiento, establecido en el artículo 161 de la Ley de Amparo, debe llevarse a cabo tratándose de la materia civil en sentido amplio (excepto amparos contra actos que afecten derechos de menores e incapaces, y en los promovidos contra sentencias dictadas en controversias sobre acciones del estado civil o que afecten al orden y estabilidad de la familia); es decir, todo aquel asunto que no sea penal.

El tribunal de amparo tiene la obligación de analizar primero el capítulo de violaciones procesales. Si las encuentra fundadas, mandará reponer el procedimiento hasta el momento de la violación. El tribunal las hallará procedentes cuando:

- a) La violación procesal perjudicó al procesado en virtud de que éste perdió el juicio,
- b) El quejoso hizo valer todos los recursos y medios de impugnación contra la violación, hasta sus últimas consecuencias,
- c) Las violaciones efectivamente trascendieron al resultado del fallo, ya que puede darse el caso de que las violaciones reclamadas sean tales, pero su importancia no sea tan grande como para influir en el resultado del fallo; es decir, aunque el tribunal de amparo ordenara subsanar la violación, no se cambiaría con ello el sentido de la resolución, resultando que de todas maneras el quejoso pierde el juicio. A esto se le llama violación "fundada pero inoperante".



Tratándose de las resoluciones que ponen fin al juicio sin resolver en cuanto al fondo la controversia - tercer supuesto de procedencia del amparo directo - debe ser primero atacada por los recursos o medios de defensa que conceda la ley.

Es importante puntualizar que, aunque por regla general el amparo directo sólo posee una instancia de conocimiento, tratándose del procedimiento contra leyes, la fracción IX del artículo 107 dispone:

*"Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos que decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución, caso en que **serán recurribles ante la Suprema Corte de Justicia**, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales;"*

#### 4. El amparo indirecto o bi-instancial.

Este tipo de amparo se caracteriza por poseer dos grados de conocimiento, es decir, dos instancias. De la primera de ellas conoce un Juez de Distrito y de la segunda, en la sustanciación del **recurso de revisión**, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando se trata de amparo contra leyes, reglamentos heterónomos, tratados internacionales o interpretación directa de un precepto de la Constitución (interpretación directa constitucional). En el caso de reglamentos autónomos, y en cualquier otra controversia sobre legalidad, de la segunda instancia conoce un Tribunal Colegiado de Circuito. Sin embargo, es importante resaltar que aquí también existe la **facultad de atracción**.

#### 4.1. Procedencia.

Por disposición del artículo 114 de la Ley de Amparo, procede contra:

a) Leyes federales o locales, tratados internacionales y reglamentos autónomos y heterónomos locales y federales;

b) Actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos, del trabajo y agrarios.

c) Actos de tribunales judiciales, administrativos, del trabajo o agrarios ejecutados *fuera de juicio o después de concluido éste*.

d) Actos de tribunales judiciales, administrativos, del trabajo o agrarios pronunciados *dentro de juicio, siempre y cuando tengan sobre las personas o sobre las cosas ejecución de imposible reparación*. (Inciso b de la fracción III del artículo 107 constitucional, en relación con la fracción VII del mismo, y el 114 fracción IV de la Ley de Amparo).

Respecto de este supuesto de procedencia es importante determinar cuándo un acto de autoridad, emitido dentro de juicio, tiene sobre las personas o sobre las cosas una ejecución de imposible reparación, y ésto es precisamente cuando afecta *derechos sustantivos*. Los derechos adjetivos son reparables, los sustantivos no, de tal forma de que aunque el perjudicado ganara el juicio, la violación seguiría siendo irreparable.

e) Actos de tribunales... *dictados dentro o fuera de juicio cuando estos actos afecten a terceros extraños a él*.

Se entiende que es tercero extraño al juicio aquel que no fue emplazado o lo fue ilegalmente.<sup>1</sup>

f) Leyes o actos de la Federación que vulneren la soberanía estatal y viceversa. Después de la última reforma judicial, procede también en el caso de que un particular se viera afectado por la invasión a la soberanía del Distrito Federal, y cuando dicha entidad vulnerara la de la Federación.

---

<sup>1</sup> Para el plazo que la ley concede para interponer el amparo, con fundamento en este supuesto, ver la fracción III del artículo 22 de la Ley de Amparo.

## 5. Principios que rigen al juicio de amparo. Artículo 107 constitucional.

El juicio que estamos analizando posee varios principios. La mayoría de ellos son creaciones doctrinales que después se incorporaron a la legislación y a la jurisprudencia, y que le dan al amparo una naturaleza especial, distinguiéndolo de los demás procedimientos que contempla el orden jurídico mexicano. A continuación exponemos brevemente cada uno de ellos, haciendo hincapié en aquellos que retomaremos después, por ser fundamentales para el desarrollo de este trabajo.

### 5.1. Principio de la iniciativa o instancia de parte agraviada.

Está contenido en la fracción I del artículo 107 constitucional, en relación con el 4 de la Ley de Amparo, y consiste en que el juicio de garantías sólo puede ser iniciado por aquel gobernado que ha resentido un acto de molestia o de privación en su esfera jurídica, lo que implica que el amparo no procede oficiosamente.

Tal como lo vimos en los capítulos precedentes, todos los gobernados son titulares de garantías constitucionales y, en consecuencia, lo son también de su medio idóneo de defensa: la acción de amparo. Pero para que el juicio proceda se requiere que *el quejoso sea precisamente el mismo gobernado que resintió en su esfera de derechos el acto de autoridad*. Aquí es importante puntualizar que por parte agraviada debe entenderse aquella a quien perjudique el acto que se reclama. Quien resintió el agravio personal y directo (presente, pasado o inmediatamente futuro).

Lo anterior nos lleva, además, a la conclusión que nadie puede interponer demanda de amparo en defensa de derechos de terceras personas, lo cual no significa que no exista la representación en materia de amparo. Además, en esta materia existe una representación *sui generis* contemplada en el artículo 17 de su ley, que se refiere al caso en que el quejoso esté incomunicado, razón por la cual puede acudir *en su nombre y representación cualquier persona*. El juez recibirá la demanda aunque no esté firmada por el quejoso, pondrá los medios para que cese la incomunicación y exigirá su ratificación.

## 5.2. Principio de la relatividad de las sentencias de amparo. Fórmula o principio Otero.

Está contemplado en la fracción II del artículo 107 constitucional y 76 de la Ley de Amparo.

Obliga a los tribunales de amparo a que en el momento de dictar sentencia se limiten a hacer consideraciones sólo respecto de las partes que intervinieron en el juicio, absteniéndose de emitir consideraciones de carácter general en los **puntos resolutivos** de la sentencia, aunque está claro que dichas consideraciones sí pueden hacerse en la **parte considerativa** de la misma.

La declaración de inconstitucionalidad sólo beneficia al que interpuso el juicio de amparo. A los demás, aunque estén también bajo los efectos del mismo acto de autoridad conculcatorio de garantías, no les beneficia la sentencia que concede el amparo y protección de la Justicia Federal a favor de quien sí lo solicitó.

Tratándose del juicio de amparo contra leyes, si la declaración de inconstitucionalidad de la ley tuviese efectos *erga omnes*, ello significaría la derogación o abrogación de ésta, lo cual implicaría un desequilibrio en los poderes estatales, según ya comentamos en un capítulo precedente, en el que transcribimos la opinión de un reconocido autor, y a la cual nos remitimos.

Corroborar el principio de relatividad de las sentencias de amparo el hecho de que éstas no obligan a las autoridades que no hayan sido parte en los respectivos juicios de amparo, porque no se les ha oído, ni han rendido informes, ni interpuesto recurso alguno.

Los razonamientos teóricos elaborados para justificar la observancia del principio Otero pueden ser muchos, pero consideramos que la verdadera razón es de índole práctico, y se debe a D. Mariano Azuela Güitrón.

Aunque el artículo 107 constitucional establece que las sentencias de amparo "no deben hacer una declaración general respecto de la ley o acto que

*las motivare"*, no por ello se debe inferir que los *considerandos* no puedan hacerlo, sino que la prohibición se dirige sólo a los *puntos resolutivos*.

En el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1994 apareció publicado el decreto que reforma y adiciona diversos artículos constitucionales relativos al Poder Judicial de la Federación. A primera vista parece que dicho decreto introduce innovaciones respecto del principio que estamos analizando, pues en la fracción II del artículo 105 reformado, textualmente se dispone:

**"Artículo 105.-** *La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:*

*II.- De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución, con excepción de las que se refieran a la materia electoral.*

*Las acciones de inconstitucionalidad podrán ejercitarse, dentro de los treinta días naturales siguientes a la fecha de publicación de la norma, por:*

*a) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;*

*b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;*

*c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;*

*d) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano, y*

*e) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea.*

*Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos."*

Independientemente de lo absurdo que pueda resultar que el órgano creador de una ley, posteriormente solicite la declaración de inconstitucionalidad de la misma, lo que además podría prestarse a revanchas políticas de las fracciones minoritarias en los cuerpos legislativos, es evidente que la declaración de inconstitucionalidad no surge de la tramitación del juicio de amparo, sino de la substanciación de un procedimiento que detalla la Ley Reglamentaria de las fracciones II y III del artículo 105 de la Constitución, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 11 de mayo de 1995, y que se inicia con el ejercicio de lo que la reforma denomina "acción de inconstitucionalidad". Esta circunstancia, aunada a la imposibilidad de que los gobernados ejerciten la acción mencionada, demuestra claramente que la reforma no introduce modificación o derogación alguna a la Fórmula Otero.

### 5.3. Principio de definitividad.

Se desprende de las fracciones III y IV del artículo 107 constitucional y de la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo.

Supone el agotamiento o ejercicio previo y necesario de todos los recursos establecidos en la ley que rige el acto reclamado, bien sea para modificarlo, confirmarlo o revocarlo de tal suerte que, existiendo dicho medio ordinario de impugnación, su falta de interposición por parte del quejoso, hace al amparo improcedente.

La existencia de un medio ordinario de impugnación debe ser legal; y la relación entre el acto de autoridad y el recurso debe ser directa de idoneidad, no por analogía.

En resumen, el juicio de amparo sólo procede contra actos definitivos, es decir, actos que resuelven una situación y que no admiten recurso

o medio de defensa legal alguno, o cuando lo admitan éste ya esté agotado. Se entiende por *medio ordinario de defensa*, todo aquel recurso o juicio que puede dar por resultado la modificación de la resolución que causa agravio al quejoso.

Este principio tiene excepciones; es decir, puede interponerse demanda de amparo, aun sin haber agotado los medios ordinarios de defensa:

A. En materia penal, cuando el acto reclamado importa peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal fuera de procedimiento judicial, deportación, destierro y demás penas prohibidas por el artículo 22 constitucional. (Art. 73 XIII 2º párrafo).

B. Contra el auto de formal prisión deficientemente dictado, porque es directamente violatorio del artículo 19 constitucional, además de que la jurisprudencia lo considera de imposible reparación. No procede cuando se tiene también interpuesta una apelación, salvo que el quejoso se desista previamente de ella.

C. Cuando el acto reclamado viola las garantías del artículo 16 en materia penal; 19 y 20 fracciones I, VIII y X, párrafos 1º y 2º, de la Constitución Federal (Art. 37 de la Ley de Amparo). En este caso hay competencia concurrente, pues pueden conocer de estas controversias, indistintamente, los tribunales de amparo o el superior jerárquico de la autoridad responsable. A esta figura algunos autores la llaman "amparoide".

D. En materia administrativa, cuando el acto de autoridad carece de los requisitos de fundamentación y motivación (Art. 73 fracción XV 2º párrafo de la Ley de Amparo). Porque cuando la autoridad omite fundar el acto, el agraviado no sabe qué ordenamiento lo norma y queda en estado de indefensión.

E. Cuando la ley consagra dos o más recursos, no es necesario que se agoten todos.

F. Cuando se reclaman sólo violaciones directas a la Constitución. La jurisprudencia dispone que no procede esta excepción al principio de

definitividad cuando en la demanda, además de reclamarse violaciones directas a la Constitución, se aleguen también violaciones a la garantía de legalidad, que constituyen violaciones directas a la ley secundaria pero indirectas a la Ley Fundamental, porque claramente es un medio que emplean los litigantes para eludir el agotamiento previo de los medios ordinarios de impugnación. No ocurre lo mismo cuando se trata del amparo contra leyes, en el que puede reclamarse al mismo tiempo la ley y el acto de autoridad que la aplica, por vicios propios, constituyendo también una de las excepciones al principio de definitividad.

G. Cuando existe recurso pero éste no suspende la ejecución del acto, o para suspenderlo exige mayores requisitos que la Ley de Amparo (Artículo 107 fracción IV constitucional y 73 fracción XV de la Ley de Amparo).

H. Tratándose del amparo contra leyes (en sentido material). Frente a un acto de autoridad que sea aplicativo de algún ordenamiento legal o reglamentario que no haya sido declarado inconstitucional por la jurisprudencia de la Corte, el agraviado debe reclamar ambos en la misma demanda de garantías, formulando conceptos de violación en torno a la inconstitucionalidad de dicho ordenamiento y a la ilegalidad del mencionado acto, atacando éste por vicios propios. En este caso el agraviado no tiene obligación de agotar ningún recurso ordinario o medio legal de defensa, y el tribunal de amparo no puede sobreeser el juicio respecto del acto de autoridad después de sobreeserlo respecto de la ley, alegando que no se agotaron los recursos.

I. Cuando el quejoso no fue emplazado legalmente a juicio y no tuvo por tanto ninguna intervención y ya no puede apersonarse a defenderse en el mismo.

J. Cuando un tercero extraño al juicio resiente un agravio a su esfera jurídica, salvo cuando la ley les otorgue expresamente a esos terceros un recurso para defenderse, excepto las tercerías excluyentes. Art. 107 fracción IX constitucional y 114 fracción V de la ley reglamentaria.



#### 5.4. Principio de estricto derecho.

Artículo 107 fracción II, párrafos 2º y 3º, a *contrario sensu*.

Este principio ha evolucionado. Antes era rígido, con la excepción de la suplencia de la queja.

El tribunal de amparo al dictar sus sentencias sólo puede considerar las **argumentaciones** y pruebas aportadas por el quejoso. Las omisiones o deficiencias no pueden ser subsanadas por dicho tribunal.

Este principio gira en torno a dos ejes fundamentales que el quejoso debe señalar con precisión:

- a) Las **autoridades responsables**, porque sólo comparecerán a juicio las llamadas por el quejoso, y la equivocación significa perder el juicio,
- b) los **actos reclamados**, ya que el juez sólo puede examinar la constitucionalidad de los actos invocados, no otros.

#### 5.5. Principio de suplencia de la queja.

Consiste en la facultad que tienen los tribunales federales de no ceñirse a los conceptos de violación expuestos en la demanda de amparo, o a los agravios formulados en los recursos, supliendo sus deficiencias, haciendo valer oficiosamente cualquier aspecto inconstitucional de los actos reclamados. Esto significa que si el quejoso es deficiente u omiso en el planteamiento de los conceptos de violación o en el planteamiento de los agravios de un recurso, el tribunal de amparo puede suplirlos oficiosamente. Art. 76 bis de la Ley de Amparo

Con anterioridad, a los agravios y a los conceptos de violación también les era aplicable el principio de estricto derecho, pero durante el sexenio del presidente Miguel de la Madrid Hurtado, se reformó la ley para hacer que la suplencia de la queja les alcanzara. No obstante lo anterior, su aplicación no es indiscriminada, pues únicamente se observa en materia:

- Penal, en favor del procesado;
- laboral, en favor del trabajador;
- agraria, en favor de los campesinos;
- toda materia, en favor de menores e incapacitados o cuando el acto sea *notoriamente violatorio de garantías*.
- cuando el acto reclamado se funda en leyes declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>2</sup>

Es importante destacar que la autoridad tiene la obligación de suplir la deficiencia de la queja en los supuestos planteados, por lo que no queda a su arbitrio y discrecionalidad hacerlo o no. Así se desprende de la redacción del artículo 107 fracción II, que textualmente establece: "...deberán suplir..."

Como ya adelantamos, este principio se aplica tanto a la demanda de amparo como a los recursos que la ley contempla (revisión, queja y reclamación).

## 6. La improcedencia del juicio de amparo.

Por improcedencia del juicio de amparo entendemos el impedimento que tienen los tribunales para examinar la constitucionalidad de leyes o actos de autoridad, y los hay de tres tipos:

### 6.1. Constitucionales:

- a) En materia política no procede el juicio de amparo por violaciones a derechos electorales. Arts. 40 constitucional y 64 Ley de Amparo.
- b) En materia de facultades jurisdiccionales del H. Congreso de la Unión, cuando éste conoce de juicios políticos. Arts. 109 y 110 constitucionales.

### 6.2. Jurisprudenciales:

<sup>2</sup> El Lic. Antonio Cuéllar Salas, en su exposición en clase, afirma que en materia civil y administrativa los tribunales de amparo no suplen la deficiencia de la queja, *aunque sí podrían hacerlo*, debido a que el representante del tercero perjudicado y de la autoridad responsable basan sus respectivas defensas en lo alegado por el quejoso en la demanda, y si el tribunal supiera la deficiencia de la queja consignada en tal demanda, los dejaría en estado de indefensión, pues perderían el juicio en base a razonamientos que no tuvieron ocasión de conocer y combatir.

a) No procede el juicio de amparo contra la negativa del Ministerio Público para ejercitar la acción penal. El razonamiento que expone la Suprema Corte de Justicia de la Nación es que los artículos 16, 21 y 102 constitucionales dan competencia excluyente al Ministerio Público para determinar el ejercicio de dicha acción, por lo que si procediera el amparo contra su negativa, el efecto sería obligarlo a ejercerla y los tribunales de amparo estarían decidiendo su ejercicio o no ejercicio. Es obvio que el razonamiento expuesto es absurdo, ya que siguiéndolo al pie de la letra, debería desaparecer el juicio de amparo, pues por regla general este juicio tiene por efecto que las autoridades hagan lo que la ley les manda hacer, de tal forma que podría decirse que en todos los casos los tribunales de amparo están decidiendo la actuación de las autoridades. La reforma judicial publicada el último día de 1994 establece que las resoluciones del Ministerio Público sobre el no ejercicio y desistimiento de la acción penal, podrán ser impugnadas por vía jurisdiccional en los términos que establezca la ley secundaria. Consideramos que la reforma es insuficiente, y que en el futuro debe hacerse procedente el amparo contra dicha abstención.

b) El Ministerio Público no puede interponer juicio de amparo;

c) No procede en favor del fisco, porque aun en el caso de que intervenga como parte en un juicio natural, actúa defendiendo un acto de autoridad. Al respecto es necesario aclarar que el Código Fiscal de la Federación contempla un recurso en contra de las sentencias de nulidad, denominado "revisión fiscal", y que realmente constituye un auténtico amparo directo en favor de la autoridad tributaria, ya que le permite reclamar ante un Tribunal Colegiado las violaciones que le producen las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación, ya sea *in judicando* o *in procedendo*, siempre que el asunto sea relevante por su monto o por su importancia, cuando se trata de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o cuando se fija el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. Ante todo es necesario manifestar nuestro desacuerdo con esta tesis, pues desvirtúa la naturaleza del amparo haciéndolo extensivo - a través de una simulación - a las autoridades fiscales, quienes no son sujetos de garantías.

**6.3. Legales:** El artículo 73 de la Ley de Amparo consagra 17 causas de improcedencia:

A) Contra actos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, porque es el supremo tribunal de la Federación, y no habría órgano que pudiera conocer de una controversia en la que la Corte fuese parte.

B) Contra actos pronunciados en otro juicio de amparo o en su ejecución, porque ésto traería una cadena interminable de juicios de garantías, salvo que tratándose de la ejecución, constituyan nuevos actos de autoridad.<sup>3</sup>

C) Litispendencia en materia de amparo. No procede el segundo juicio, salvo el caso del amparo contra leyes, siempre que los actos de aplicación respectivos en detrimento del mismo quejoso, sean distintos.

D) Cosa juzgada en materia de amparo, salvo que la primera sentencia no haya resuelto el fondo del asunto, sino decretado el sobreseimiento.

E) Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso. Esto lleva a las siguientes consideraciones:

a) Puede pedir el amparo y protección de la Justicia Federal sólomente quien sufrió en forma personal el agravio o violación de derechos (principio del agravio personal y directo), no por afectación a derechos de terceras personas.

b) Los intereses jurídicos afectados deben ser precisamente jurídicos; es decir, no procede el juicio de amparo por afectación a intereses meramente materiales. Todos los gobernados tienen intereses, algunos de estos intereses son jurídicos *porque derivan de la ley, son derechos subjetivos*. Los intereses que lo son sólomente materiales no están contemplados por la ley.

c) El quejoso debe demostrar la afectación a sus intereses jurídicos, acreditando cuatro extremos:

---

<sup>3</sup> Para la procedencia del recurso de queja o un nuevo amparo ver BURGOA, IGNACIO. *El Juicio de Amparo*. Porrúa. Trigésima edición. México, 1992, p. 477

- \* *La existencia del acto de autoridad violatorio de garantías,*
- \* *la existencia de un interés jurídico,*
- \* *que el acto de autoridad afecta el interés jurídico de que es titular; es decir, demostrar la relación de causa-efecto,*
- \* *demostrar la inconstitucionalidad del acto de autoridad, salvo que la inconstitucionalidad derive del mismo acto, v.gr. detención emanada de orden verbal y autoridad incompetente.*

F) Cuando se reclamen leyes heteroaplicativas sin que exista el acto concreto de aplicación. Al respecto, cabe recordar que existen leyes:

**Autoaplicativas:** que son las por su sola promulgación causan un agravio a los gobernados que están colocados en sus hipótesis normativas, por lo que no hace falta un acto de autoridad que las aplique para que sea procedente el amparo.

**Heteroaplicativas:** Cuando se expiden no obligan a nadie. Para que obliguen se necesita un acto concreto de autoridad, que a la vez será el que ocasione el agravio personal y directo.

El juicio de amparo contra leyes heteroaplicativas procede hasta que tiene lugar el primer acto de aplicación.

G) y H) Las fracciones VII y VIII contemplan causales de improcedencia en materia política.

El juicio de garantías no procede contra actos de las autoridades electorales en lo referente al proceso electoral, ni contra el nombramiento o remoción de los funcionarios públicos.

I) Contra actos consumados de un modo irreparable, porque el efecto del amparo es restituir al quejoso en el uso y goce de sus derechos violados, y dicha restitución es imposible cuando el acto está irreparablemente consumado.

J) Cuando desapareció el objeto o la materia del juicio de amparo, porque ya no puede volverse al estado de cosas que se guardaba antes de la violación.

La diferencia con la fracción anterior estriba en que en este caso la improcedencia sobreviene *durante* la tramitación del juicio de amparo, y en la anterior los actos están irreparablemente consumados *antes* de la tramitación del juicio.

K) Por cambio de situación jurídica. Por reforma publicada el 10 de enero de 1994, en materia penal no hay cambio de situación jurídica sino hasta que se dicte la sentencia de primera instancia. Si hay amparo interpuesto contra un acto anterior a la sentencia, el juez natural debe esperar la resolución del amparo para proceder a dictarla.

L) Contra actos consentidos **expresamente**, o de donde se desprenda el consentimiento. Tal consentimiento debe ser expreso, voluntario y sin presión o coacción alguna.

Es necesario destacar que el pago bajo protesta que efectúa el quejoso en materia fiscal no entraña tal consentimiento, además de que el Código Fiscal de la Federación no contempla la figura del consentimiento expreso como causal de improcedencia de los medios de impugnación que reconoce, toda vez que los particulares requieren de un estudio y tiempo considerable para determinar si los actos de autoridad se apegan o no a lo dispuesto por las leyes tributarias.

M) Contra actos consentidos **tácitamente**, entendiéndose por tales aquellos contra los que el afectado no interpone demanda de amparo dentro del término de ley.

La jurisprudencia extiende esta causal de improcedencia del juicio de amparo a aquellos actos de autoridad que derivan de otros anteriores, a los que llama *actos derivados de otros consentidos*, siempre que entre ellos exista un nexo causal y el acto derivado se esté impugnando no por vicios propios, sino haciendo depender su inconstitucionalidad del acto del que derivan, el cual fue tácita o expresamente consentido.

N), O), P) Las fracciones XIII, XIV y XV contemplan improcedencias relacionadas con el principio de definitividad, mismo que ya analizamos.

Q) Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado, porque el amparo persigue

- a) dejar sin efectos el acto reclamado,
- b) restituir garantías, y
- c) volver al estado previo.

En el supuesto de esta fracción la propia responsable restituye garantías y vuelve las cosas al estado previo, por lo que se hace inútil la tramitación del juicio constitucional.

R) Por desaparición del objeto o materia del juicio;

S) Por causas establecidas en otras leyes o derivadas de la naturaleza del amparo.

## 7. Las partes en el juicio de amparo.

### 7.1. El quejoso: (artículo 5 fracción I de la Ley de Amparo)

Es el gobernado contra quien una autoridad estatal realiza un acto violatorio de alguna garantía individual que la Constitución le otorga, ocasionándole un agravio personal y directo, por lo que equivale al actor en los demás juicios.

Es el titular de la acción de amparo, que resintió el acto de molestia o privación en su esfera de derechos, y acude a los tribunales federales en demanda de justicia. Pueden tener tal carácter tanto personas físicas como morales de derecho privado (artículo 8 de la Ley de Amparo), de derecho social, de derecho público cuando se afecten sus derechos patrimoniales (art. 9), organismos descentralizados y empresas de participación estatal, además de las modernas personas morales de derecho eclesiástico.

## 7.2. Autoridades responsables:

Cuando hablamos del sujeto pasivo de las garantías constitucionales, adelantamos que por autoridad se entiende aquel órgano estatal *de facto* (individuos que ejercen actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen) o *de iure*; investido de facultades de decisión o ejecución, que puede con el ejercicio de esas facultades afectar la esfera jurídica de los gobernados mediante actos unilaterales, imperativos y coercitivos.

La autoridad que emitió el acto de molestia debe ser llamada a juicio por el quejoso, pues el tribunal de amparo no la llama oficiosamente. Lo anterior es de vital importancia en virtud de que, si el quejoso no señala bien de qué autoridad se trata, el tribunal no entra al estudio del fondo de la controversia, para evitar la violación a la audiencia que se le debe a las partes en el juicio.

Para efectos del juicio que estamos analizando, es autoridad responsable:

- a) La que emitió el acto inconstitucional,
- b) La que trata de emitir el acto inconstitucional,
- c) La que ejecutó el acto de autoridad,
- d) La que pretende ejecutar el acto de autoridad.

El artículo 11 de la Ley de Amparo determina que es autoridad la que dicta, ordena, promulga, publica, ejecuta y trata de ejecutar, con la salvedad de que la Corte considera que promulgar y publicar constituyen dos sinónimos empleados por el legislador para puntualizar una misma idea.

## 7.3. Tercero perjudicado.

Es la persona o grupo de personas que tienen un interés opuesto al interés del quejoso; es decir, les conviene que subsista el acto reclamado. Su denominación no deriva del acto reclamado, sino de la sentencia de amparo que, de ser benéfica para el quejoso, le produciría un perjuicio.



Es importante resaltar que en la materia administrativa, respecto a la figura del tercero perjudicado, se dan dos supuestos, contemplados en el inciso c) de la fracción III del artículo 5 de la Ley de Amparo:

- a) No existe tercero perjudicado cuando el acto reclamado no beneficia a nadie.
- b) Es tercero perjudicado *quien gestionó a su favor* el acto reclamado o *quien se benefició con el mismo*.

En el caso específico de la materia fiscal, la jurisprudencia ha establecido que es al fisco a quien debe llamarse como tercero perjudicado; es decir, si la acción constitucional se entabla contra sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, se constituye en tercero perjudicado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Si el quejoso no señala al tercero perjudicado, el tribunal de amparo lo requerirá para que lo llame, aunque éste puede comparecer sin ser llamado.

#### 7.4. Ministerio Público Federal.

Es parte de todos los juicios de amparo, por disposición de la ley, ya que en el amparo se reclama la violación de garantías y el Ministerio Público Federal tiene interés en que se respete el régimen jurídico y la Constitución mexicana. Hasta 1976, era parte sin más derechos procesales que la intervención como moderador. En 1976 se reformó la Ley de Amparo para establecerlo como parte, con todos los derechos procesales iguales a los de todas las demás, y posteriormente, el 10 de enero de 1994, se reforma la Ley de Amparo para establecer que el Ministerio Público Federal sigue siendo parte de todos los juicios de amparo con todos los derechos, excepto en los juicios de amparo civiles (salvo la materia familiar) y mercantiles, en los que sólo es una parte opinadora.

## 8. Formulación de la demanda de amparo indirecto.

Los datos que deben señalarse en el escrito por virtud del cual se solicita el amparo y protección de la Justicia Federal, en alguno de los supuestos de procedencia del juicio bi-instancial, son los siguientes:

### A. Juez al que va dirigida:

En el juicio de amparo indirecto la competencia se determina por razón de territorio. En Jalisco y el Distrito Federal la competencia se rige también por materia. Con anterioridad, la Ley Orgánica de los Tribunales de la Federación establecía las circunscripciones territoriales. Después, esa misma ley determinó que sería el Pleno de la Corte quien daría creación a los Juzgados de Distrito, dotándolos de competencia y ubicación. Finalmente, gracias a la reforma constitucional del 31 de diciembre de 1994, es el Consejo de la Judicatura Federal el encargado de esta función, según disposición expresa del artículo 94 constitucional, reformado.

Por razón del territorio, el artículo 36 de la Ley de Amparo establece tres reglas para la fijación de competencia de los Jueces de Distrito:

- a) el del lugar en donde residen las autoridades responsables,
- b) cuando hay varias autoridades responsables y unas son las ordenadoras y otras las ejecutoras, es competente el juez de distrito del lugar donde residen las autoridades que ejecutan los actos reclamados,
- c) cuando pueden ejecutarse indistintamente en 2 ó más lugares de la República, son competentes los Jueces de Distrito de esos lugares donde residen las autoridades; es decir, el de cualquiera de aquellos lugares donde se pueden ejecutar los actos reclamados, pero no pueden proponerse dos o más, el segundo y los subsecuentes son improcedentes.
- d) si en el lugar no reside un Juez de Distrito, el juez de primera instancia dentro de cuya jurisdicción radique la ejecutora puede recibir la demanda. (art. 38 Ley de Amparo)

Si en el lugar donde va a interponerse la demanda hay varios jueces con la misma competencia, la demanda debe dirigirse al Juez de Distrito que esté en turno, porque debe haber una oficialía de partes común.

B. Nombre y domicilio del quejoso o quejosos, así como de quien lo interpone en su nombre y representación.

Con respecto a este requisito, los Jueces de Distrito adoptan una de las dos posiciones siguientes:

- algunos se conforman con que se señale un domicilio;
- otros exigen que el quejoso señale su domicilio, independientemente del señalado para oír y recibir notificaciones.

C. Nombre y domicilio del (los) tercero(s) perjudicado(s).

Tanto el *quejoso* como el tercero *perjudicado* tienen derecho a autorizar a un abogado para oír y recibir notificaciones en su nombre, de dos formas:

- a) Art. 27 primera parte: Necesariamente debe ser abogado. Tiene todos los derechos procesales para actuar en nombre y representación del quejoso, como si fuera un mandatario judicial. Puede rendir pruebas, comparecer, interponer recursos, tramitar incidentes, etc. Excepto desistirse del juicio de amparo.
- b) art. 27 última parte: Puede o no ser abogado. Estará autorizado para oír notificaciones y revisar el expediente, pero no podrá promover.

D. Autoridad (es) reponsable(s).

Sólo tienen tal carácter los órganos del poder público, no las dependencias ni los titulares. De acuerdo con el principio de estricto derecho, el tribunal de amparo sólo examina los actos de las autoridades que intervinieron en el juicio de amparo, nada más. No llama de oficio a las autoridades responsables.

Respecto del presente apartado se nos presenta la pregunta de si puede un particular llegar a tener el carácter de autoridad responsable. En principio la respuesta es negativa, pero no sobra hacer la observación de que para efectos de procedencia del juicio de amparo contra leyes, el acto de un particular puede

ser considerando como primer acto de aplicación, pero ésto no significa que deba llamarse a dicho particular a juicio, en calidad de autoridad responsable.

Las autoridades responsables se distinguen en:

- a) Autoridades ordenadoras: la que haya emitido o la que pretenda emitir el acto de autoridad.
- b) Autoridades ejecutoras: la que haya ejecutado o pretenda ejecutar el acto de autoridad.

#### E. Actos reclamados.

Son las leyes o actos de autoridad conculcatorios de garantías individuales. Por *acto de autoridad* debe entenderse el hecho voluntario e intencional, negativo o positivo, imputable a un órgano del Estado, consistente en una decisión, ejecución u omisión, que produzcan una afectación en situaciones jurídicas o fácticas y que se imponga unilateral, imperativa y coercitivamente. El *Acto reclamado* es una especie del género *acto de autoridad*; y es aquél que se imputa por el quejoso a las autoridades contraventoras de la Constitución.

El acto reclamado de ejecución puede ser de realización futura (art. 11 "*que trate de...*"), pero no debe tratarse de actos *futuros remotos o probables*, sino de *futuros inminentes*, en los que hay inminencia en su ejecución, es decir, los que ya están tratando de ejecutarse. El acto reclamado de decisión necesariamente debe ser presente o pretérito.

Cuando el amparo se intenta contra leyes, puede interponerse contra toda la ley, por la existencia misma de ésta como cuerpo de normas; o contra alguno de sus preceptos. En esta parte de la demanda sólo se señala la ley o el acto de autoridad, para efectos de identificación. No debe hacerse consideración alguna de carácter legal.

Los actos reclamados pueden ser:

- omisivos: equivalen al silencio de la autoridad,
- negativos: aquellos en los que la autoridad se rehúsa a hacer algo que se le pide,

- positivos: la autoridad impone al gobernado determinadas obligaciones, prohibiciones o limitaciones,
- pretéritos o consumados,
- futuros remotos,
- inminentes: aquellos que aun cuando no se han ejecutado, se tiene la certidumbre de que se ejecutarán, por demostrarlo así los actos previos,
- de tracto sucesivo o continuados,
- continuos o momentáneos.

F. Imputación de éstos a las autoridades responsables.

G. Preceptos constitucionales violados, sólomente señalando los numerales.

H. Debe estar formulada *bajo protesta de decir verdad*. Fundamentalmente respecto de los hechos que constituyen antecedentes del acto reclamado.

Este requisito se exige en la demanda de amparo indirecto. En el amparo directo no, ya que en aquél es el Juez de Distrito quien recibe la demanda y resuelve en materia de suspensión. La concede o la niega tomando como base sólomente la demanda de amparo y la versión del quejoso. Si decide concederla, evita que la autoridad ejecute los actos. Si el quejoso miente u oculta hechos que le constan y que son antecedentes del acto reclamado, comete un delito previsto en la fracción primera del artículo 211 de la Ley de Amparo.

En el amparo directo la competencia en materia de suspensión no la tiene el Tribunal Colegiado de Circuito, sino el tribunal responsable, quien tiene todos los elementos para decidir si la concede o no, por lo que sale sobrando cualquier juramento respecto de los hechos o abstenciones que el quejoso conoce y que constituyen antecedentes del acto reclamado.

I. Conceptos de violación.

El quejoso debe hacer valer todas las argumentaciones jurídicas conforme a las que sostiene la inconstitucionalidad de los actos reclamados. Los

conceptos de violación son razonamientos jurídicos. No hay límite para formularlos y no se les aplica el Principio de Contradicción.

Deben presentarse a manera de silogismo, donde la premisa mayor sea la ley, la menor los actos de autoridad reclamados, y la conclusión la incongruencia resultante.

### Adicionalmente

1. En los amparos que tengan por fundamento las fracciones II o III del artículo 103 constitucional, hay que señalar precisamente que la demanda se hace con ese fundamento.

2. En el amparo indirecto es el Juez de Distrito quien concede o niega la suspensión. Puede pedirse desde el momento de la presentación de la demanda, para lo cual es necesario elaborar un capítulo especial.

3. La prueba documental puede presentarse desde la demanda hasta la audiencia constitucional.

### 9. Formulación de la demanda de amparo directo.

Dado que previamente analizamos la formulación de la demanda del amparo bi-instancial, en este apartado sólo examinaremos las diferencias y características especiales que presenta el uni-instancial, así:

A. La fracción V del artículo 166 de la Ley de Amparo exige que en la demanda se asiente la fecha en que se hubiere notificado la sentencia definitiva, laudo o resolución que puso fin al juicio, o la fecha en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida, requisito que por razones obvias no se exige en el amparo indirecto.

B. Tal y como lo mencionamos en el momento oportuno, la demanda en cuestión no necesita ser formulada "bajo protesta de decir verdad".

C. La presentación de la demanda no se hace ante el tribunal de amparo, sino ante el propio tribunal responsable.

D. Tratándose del amparo directo, en el que se alega la inconstitucionalidad de alguna ley, rigen reglas especiales que analizaremos más adelante.

#### 10. Plazos para la interposición del amparo.

Los términos de ley son los siguientes:

1. Regla general: 15 días.

##### Excepciones:

a) 30 días contra ley autoaplicativa, interponiéndolo contra su promulgación, en ejercicio de lo que la doctrina llama "acción de inconstitucionalidad". Si ya ha pasado dicho término, todavía puede interponerse contra el primer acto de aplicación, de cualquiera de dos maneras:

- Si se contempla algún recurso contra dicho primer acto de aplicación, puede hacerse valer. Si la resolución es contraria: es procedente el amparo directo contra la ley y la resolución, en un plazo de 15 días. Cuando se hace valer el recurso, debe respetarse el principio de definitividad que obliga a llevarlo hasta sus últimas consecuencias, agotando todos los medios ordinarios de defensa. A esta figura la doctrina la llama "recurso de inconstitucionalidad".

- Se puede impugnar directamente la ley y el primer acto de aplicación, sin hacer uso de los recursos que la ley otorga contra dicho acto, mediante el amparo indirecto, en un plazo de 15 días.

b) 30 días cuando se afectan derechos agrarios individuales,

c) No hay término cuando se afectan los derechos agrarios del núcleo de población ejidal y comunal,

d) No hay término, en materia penal cuando se afecta la libertad, la vida, deportación y destierro, excepto en asuntos de extradición. (Fracción II del artículo 22 de la Ley de Amparo). Contra la sentencia de extradición sí hay término: 15 días (Reforma del 10 de enero de 1994).

11. La procedencia del amparo contra leyes que vulneran las garantías constitucionales en materia fiscal.

Si el juicio de amparo es el medio idóneo para proteger las garantías constitucionales de los gobernados, y el principio de seguridad jurídica, en su aplicación a la materia fiscal, se traduce en garantías constitucionales indisolublemente ligadas a la relación jurídico tributaria, es fácil concluir - y cualquier neófito lo haría - que cualquier ley fiscal que viole los principios expuestos, en detrimento de algún particular, es susceptible de anularse por medio del juicio de garantías. Esta conclusión, en apariencia tan sencilla, es de reciente aplicación, debido a que en el siglo pasado y en la primera mitad del presente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación negó la procedencia del amparo contra leyes inconstitucionales, con el absurdo argumento siguiente:

*"Es pues, el principio general en esta materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es justo, propio y político de ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es sólo explotación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia... Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin un remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, repetiré otra vez esta profunda observación de Marshall: está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de éstos, sin hacerse indignos de su confianza...*



*Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho... que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar sus intereses. En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo".<sup>4</sup>*

No podemos menos que calificar de absurdo el razonamiento central de la sentencia que transcribimos. Afortunadamente, después de 1944 la Corte modificó la torpe jurisprudencia sentada con anterioridad, de la siguiente manera:

***"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos de Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías; por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se hará nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar***

---

<sup>4</sup> VALLARTA, IGNACIO LUIS, *Ídolos*. Citado por ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO. Op. cit. p. 251.

*todos los amparos que se enderezcan (sic) contra leyes o actos del Poder Legislativo.”<sup>5</sup>*

La cita anterior nos confirma plenamente que los principios doctrinales analizados en el capítulo anterior, una vez incorporados a la fracción IV del artículo 31 constitucional, se convirtieron en garantías constitucionales, con la consiguiente protección que el propio Código Político les otorga, por lo que, una vez analizados los principios generales y básicos del juicio de garantías, a continuación estudiaremos la figura específica del juicio de amparo contra leyes fiscales, que presenta una complejidad técnica muy especial.

## 12. El control constitucional de las leyes fiscales.

Si como afirmamos en el Capítulo Segundo, la relación jurídico tributaria sólo puede nacer de actos formales y materialmente legislativos, es obvio que se nos impone prestar especial atención a la figura del amparo creado para impugnar dichos actos, cuando el contribuyente agraviado los considera contrarios a la Ley Fundamental.

En esta como en todas las materias que presentan cierta complejidad técnica, tanto la doctrina como la propia jurisprudencia han sentado opiniones diferentes e incluso contradictorias, lo que ha obligado al legislador a dirimir definitivamente las cuestiones debatidas, mediante sucesivas reformas y adiciones a la Ley de Amparo. Por lo anterior, en este apartado nosotros nos limitaremos a plantear los aspectos centrales de la modalidad del juicio de garantías contra leyes, sin tocar lo relativo a las contradicciones jurisprudenciales y doctrinales, sino más bien tratando de apegarnos lo más posible a lo dispuesto por los preceptos que rigen a dicho procedimiento.

---

<sup>5</sup> Apéndice 1917-1975, Primera Parte, p. 127.

## 12.1. El amparo contra leyes autoaplicativas.<sup>6</sup>

La ley reglamentaria del amparo no es sistemática en lo que se refiere a este subtema, por lo que nuestra exposición tratará de irse apoyando constantemente en la cita de los preceptos legales - separados y dispersos - que regulan al amparo contra leyes que por su sola expedición causan agravios al quejoso.

Las leyes autoaplicativas pueden ser impugnadas dentro del término de 30 días, contados a partir de su promulgación, pero como la determinación de la naturaleza auto o heteroaplicativa de una norma no es fácil, y por tratarse de la seguridad jurídica de los gobernados que se sienten afectados por normas inconstitucionales, la ley de la materia permite que las leyes autoaplicativas no se combatan desde el momento de su promulgación, sino que deja abierta la posibilidad de que los particulares las impugnen dentro del término de 15 días posteriores al primer acto que las aplica. Lo anterior se desprende del párrafo segundo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, que textualmente dispone:

*Art. 73. El juicio de amparo es improcedente:*

*XII. Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquellos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos que se señalan en los artículos 21, 22 y 218.*

*No se entenderá consentida tácitamente una Ley, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia, en los términos de la fracción VI de este artículo, no se haya reclamado, sino sólo en el caso*

<sup>6</sup> "...La Ley de Amparo distingue, en su artículo 73, fracción VI, entre las leyes que por su sola expedición entrañan violación de garantías y aquellas que para realizar las violaciones requieren, además de la expedición, un acto posterior de autoridad: por tanto, esta distinción no se basa en que al momento de expedirse la norma existen individuos colocados en su hipótesis, sino en la manera como se ejecuta el mandamiento: si para realizar éste debe intervenir la autoridad, la ley no es autoaplicativa ni se la puede combatir en amparo por su sola expedición; si, en cambio, basta el imperativo de la norma para que el particular no pueda dejar de cumplirla, y, por lo mismo, la actividad de los órganos del Estado es meramente pasiva ante la realización del mandato de observancia general, se está frente a disposiciones que por su sola expedición pueden atacarse en el juicio constitucional de garantías, si se les estima anticonstitucionales y se pretende no sufrir su aplicación..." Séptima época, Pleno. Primera parte, Vol. 103-108, págs. 167 y 168.

**de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en relación con el quejoso.**

En aras de la comodidad de los gobernados y para aligerar la carga de los tribunales federales, por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de abril de 1968, se añadió un tercer párrafo a la fracción del artículo que estamos comentando, en el que se permite al potencial quejoso que acuda a los medios ordinarios de impugnación para tratar de dejar sin efectos el acto autoritario que se funda en una ley inconstitucional:

*Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlos valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la ley si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal (15 días) contado a partir de la fecha en que se haya notificado la resolución recaída al recurso o medio de defensa...*

Este planteamiento se contradice, en principio, con la incapacidad que tienen las autoridades distintas del Poder Judicial, para declarar la inconstitucionalidad de las normas jurídicas, incapacidad que ya analizamos en el primer capítulo de esta tesis. La reforma no omitió esta consideración, por lo que el párrafo transcrito termina diciendo:

*... aun cuando para fundarlo (el recurso o medio de defensa) se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.*

De aquí se deduce con claridad que lo importante es que el particular solucione su problema a través de recursos ordinarios, sin tener que llegar al amparo, aunque con ello no se declare inconstitucional la ley impugnada. Consideramos acertado este planteamiento, toda vez que el principio de relatividad de las sentencias de amparo hace equivalentes a las dos vías de solución; es decir, en ambos casos la resolución favorable vale sólo para quien inició el litigio.

Es importante resaltar que los particulares no tienen obligación de agotar los medios ordinario de impugnación que procedan contra el primer acto que aplica leyes consideradas inconstitucionales, toda vez que la violación directa a un precepto constitucional constituye una de las excepciones al principio de definitividad, por lo que el gobernado tiene la opción - no la obligación - de acudir directamente al amparo, o agotar dichos medios ordinarios; pero si se decide por emplearlos, entonces sí que recupera plenamente su vigor el principio aludido, y queda obligado a agotar todas las instancias que legalmente procedan, según se desprende de la transcripción siguiente:

**"LEYES, RECURSOS QUE DEBEN AGOTARSE PREVIAMENTE AL AMPARO CONTRA. CUANDO OPERA EL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD DEL JUICIO DE AMPARO.** *De acuerdo con el criterio flexible y equitativo del tercer párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, adicionado por el Decreto de 3 de enero de mil novecientos sesenta y ocho, publicado en el Diario Oficial de treinta de abril del mismo año, en vigor a los ciento ochenta días siguientes al de su publicación (29 de octubre de 1968), si contra el primer acto de aplicación de la ley combatida procede algún recurso o medio de defensa legal, por virtud del cual pueda ser modificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar, desde luego, la ley a través del juicio de amparo. Sin embargo, si el interesado opta por el recurso o medio de defensa legal, y si ese recurso o medio de defensa legal es procedente, opera el principio de definitividad que rige en el juicio de amparo, quedando obligado el interesado a recorrer, previamente a la interposición de la acción constitucional, todas las jurisdicciones y competencias a virtud del ejercicio de los recursos ordinarios tendientes a revocar o modificar el acto lesivo a sus intereses.<sup>7</sup>*

#### 12. 1. 1. Tipo de amparo que procede contra las leyes autoaplicativas.

<sup>7</sup> Jurisprudencia número 86 del Pleno, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, primera parte, página 172.

Para determinar el tipo de amparo que procede contra una ley autoaplicativa, es necesario distinguir si el amparo se está intentando contra la sola promulgación de la ley, o bien contra su primer acto de aplicación, y en este último caso también es necesario determinar si se hicieron valer los medios ordinarios de defensa que la ley secundaria contempla contra dicha primera aplicación.

Una vez que se ubicó el acto a combatir, también es necesario recurrir a los supuestos de procedencia de cada uno de los amparos - que nosotros tratamos en los apartados 3.1. y 4.1. de esta tesis - para verificar en cuál de ellos encuadra el acto contra el que se pretende el amparo y protección de la Justicia Federal.

Si el amparo se pretende contra la ley, y se intenta al momento de su promulgación, procederá el amparo indirecto, por disposición expresa de la fracción I del artículo 114 de la ley de la materia:

***Art. 114. El amparo se pedirá ante el juez de Distrito:***

*I. Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales ... que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso."*

Si el gobernado omitió intentar la acción constitucional dentro del término de treinta días que concede la ley para impugnarla al momento de su promulgación, todavía puede hacerlo dentro del término de quince días, contados a partir del primer acto que la aplica, según lo dispone la fracción XII del artículo 73, misma que ya ha quedado transcrita. En este caso, el amparo indirecto debe promoverse contra la ley misma y contra el primer acto, para evitar que se tenga por tácitamente consentido alguno de ellos.

Si el particular opta por agotar las defensas ordinarias, toda vez que su interés no es la declaración de inconstitucionalidad de la ley, sino resolver su

problema - que para el caso es lo mismo - es indispensable determinar en qué supuesto de procedencia se halla la última resolución recaída a la total tramitación del procedimiento de impugnación, ya que habrá casos en los que contra la resolución final quepa el amparo directo, pero habrá otros en los que el idóneo sea el indirecto, según lo deja ver claramente el último párrafo de la misma fracción XII del artículo 73:

*"Si en contra de dicha resolución procede el amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, párrafo segundo, de este ordenamiento."*

Un ejemplo será de mucha utilidad para entender lo anterior: supongamos que un determinado precepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta se considera inconstitucional. Si el contribuyente decide impugnar el primer acto que lo aplica - porque así procede - mediante el recurso de revocación, la resolución adversa que resulte de dicho medio ordinario de impugnación deberá ser combatida mediante el juicio de nulidad que contempla el mismo código. La eventual sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación que confirme la que le fue adversa al contribuyente, por tratarse de una *sentencia definitiva, que pone fin al procedimiento en lo principal y en cuanto al fondo, dictada por un tribunal administrativo*, es impugnabile a través del amparo directo. Pero es obvio que si la última resolución no encuadra en ninguno de los supuestos de procedencia del amparo directo, y por el contrario sí lo hace en los del indirecto, será este juicio y no aquél el que proceda.

Es importante destacar que el amparo directo contra leyes rompe con dos principios fundamentales dentro de su metodología, que son: que sólo los jueces de Distrito conocen de inconstitucionalidad de leyes y que el amparo directo tiene un solo grado de conocimiento (es uni-instancial), ya que la fracción V del artículo 83 de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, textualmente dispone:

*"Art. 83. Procede el recurso de revisión:*

*V. Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales*

*o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución.*

*La materia del recurso se limitará, exclusivamente, a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras."*

De este recurso conoce el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si se trata de la impugnación de leyes federales o locales o tratados internacionales tildados de anticonstitucionales, según lo establece la fracción III del artículo 10 de la nueva Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación que apareció publicada en el Diario Oficial de la Federación de 26 de mayo de 1995; y es esencial que en el escrito de interposición el recurrente transcriba textualmente la parte de la sentencia donde se examina la constitucionalidad de la ley, y que el Tribunal Colegiado no haya empleado jurisprudencia de la Corte para fundar su sentencia.

#### 12. 1. 2. Tribunales que conocen de este juicio.

La respuesta dependerá del tipo de amparo que resulte idóneo para la impugnación que se pretende, siguiendo las reglas generales que establece la ley y que tratamos en los apartados correspondientes de esta tesis.

#### 12. 1. 3. Autoridades que deben ser llamadas a juicio, en calidad de responsables.

Nuevamente es imprescindible ubicarse en el caso concreto, para determinar a qué autoridades debe llamar el quejoso para que comparezcan a defender el acto de autoridad que se les imputa, ya que como lo mencionamos en su momento, la autoridad responsable es la que dicta, ordena, promulga, publica, ejecuta y trata de ejecutar el acto reclamado, así que si nos ubicamos en el supuesto de la impugnación de una ley por su sola promulgación, **en amparo**



**Indirecto**, es evidente que será necesario señalar en la demanda a todos aquellos órganos y dependencias que de acuerdo con el artículo 72 de la Constitución participan en el proceso legislativo; y si adicionalmente a la impugnación de la ley en sí misma, se combate también su primer acto de aplicación, el quejoso habrá de señalar además al órgano u órganos que lo ordenaron y/o ejecutaron o tratan de ejecutarlo de forma inminente.

Por el contrario, si se trata de la impugnación de la ley a través de la última resolución que recayó al procedimiento ordinario de defensa intentado contra su primera aplicación, mediante el **amparo directo** (y sólomente tratándose de este tipo de amparo), ya no es necesario llamar a las autoridades que participaron en el proceso legislativo, sino sólo a la autoridad que hubiere dictado y trate de ejecutar dicha última resolución, según lo dispone el párrafo que por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 16 de enero de 1984, se añadió a la fracción IV del artículo 166 de la Ley de Amparo, relativo al amparo uni-instancial:

*"Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia;"*

Sin embargo, es importante recordar que algunas veces no procede el amparo uni-instancial contra la última resolución que recae a un procedimiento ordinario de impugnación, sino el **indirecto** o **bi-instancial**, caso en el cual necesariamente se llamarán a juicio todas las autoridades legislativas, según se desprende de la siguiente transcripción, larga pero ilustrativa, que resume todas las aseveraciones teóricas que hemos hecho hasta aquí:

*"La Suprema Corte y los Tribunales Colegiados de Circuito tienen competencia para examinar en el amparo directo la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes, cuando las sentencias definitivas o los laudos se funden en leyes opuestas a*

*la Carta Suprema. De no admitirse esta tesis, se tendría que reconocer a los Jueces de Distrito competencia para conocer de juicios de amparo contra sentencias definitivas y contra laudos, cuando estas resoluciones se fundaren en leyes inconstitucionales, lo cual es rotundamente contrario a lo que previene el artículo 107 constitucional en sus fracciones V y VI actualmente, y a lo que prevenía la fracción VIII de este artículo en su texto anterior a la reforma de mil novecientos cincuenta y uno y a lo que disponía y dispone el artículo 158 de la Ley de Amparo, disposiciones que claramente indican que la competencia para conocer de juicios de amparo contra tal especie de resoluciones, es de la Suprema Corte de Justicia y actualmente también de los Tribunales Colegiados de Circuito.*

*Quando la ley no contenga un principio de ejecución, esto es, cuando no entrañe violación de garantías por su sola expedición tocará examinar la constitucionalidad de ella al órgano jurisdiccional de amparo a quien corresponda conocer del juicio en que se combata como violatorio de garantías el acto de la autoridad que haya hecho aplicación de esa ley, o sea, que cuando se reclama en juicio de amparo directo una sentencia definitiva sobre el fundamento de que ella se apoya en una ley inconstitucional, la Suprema Corte de Justicia o el Tribunal Colegiado de Circuito, en su caso, estarán facultados para examinar la constitucionalidad de esa ley, ya que, de otro modo, esos órganos jurisdiccionales no podrían decidir si la sentencia que se combate realmente entraña violación de garantías en cuanto en ella se hizo aplicación de una ley tildada de inconstitucional.*

*Quando la inconstitucionalidad de las leyes no se plantea en juicio de amparo de acuerdo con la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, porque la violación de garantías no se produzca sino hasta que ocurren actos de aplicación de esas leyes, el estudio de tal cuestión se puede hacer aunque no se señale como autoridad responsable al órgano legislador. Esta idea se sostiene en la tesis de la Suprema Corte que dice: 'No es indispensable que se señale a la autoridad que expide un*

*decreto para que se analice la constitucionalidad del mismo, pues esta Corte ha establecido que cuando una ley en general no envuelve en sí un principio de ejecución, por su sola promulgación, no están obligados los particulares a solicitar el amparo, sino hasta cuando se trata de aplicarla concretamente a determinado particular, y en ese caso, basta que se señale a las autoridades que tratan de aplicar la ley que se estima inconstitucional, para que se estudie la inconstitucionalidad que se plantea; pues la Ley de Amparo previene que éste puede pedirse contra la autoridad que haya ejecutado o trate de ejecutar el acto que se reclama, contra la autoridad de quien haya emanado o contra ambas. Por lo cual, cuando se reclama no la existencia en sí de un decreto, sino la aplicación del mismo, el momento oportuno y legal para pedir el amparo alegando la anticonstitucionalidad, es precisamente cuando se trata de aplicar la ley, y por ende, no es indispensable que se señale como responsable a la autoridad de quien emana.' Así, el que se haya señalado como autoridad responsable al órgano que expidió el Decreto combatido, no introduce ningún factor capaz de provocar incompetencia para la Suprema Corte."*

En conclusión, si lo que el quejoso intenta es un amparo **directo**, no necesita señalar como responsables a las autoridades que intervienen en el procedimiento de elaboración de una ley; pero si lo que pretende iniciar es un amparo **indirecto**, ya sea contra la promulgación, contra el primer acto que aplica la ley, o contra la última resolución que recae al procedimiento ordinario de impugnación de ese primer acto de aplicación, será imprescindible llamar a dichas autoridades legislativas a que manifiesten en juicio lo que a sus intereses convenga.

## 12.2. El amparo contra leyes heteroaplicativas.

Para el presente apartado vale todo lo que dijimos a propósito de la impugnación de las autoaplicativas, con la salvedad de que las heteroaplicativas, por razones obvias, nunca pueden combatirse a través de su

sola promulgación, sino que siempre será necesario esperar al primer acto que las aplique, para proceder a combatirlas.

Así, este tipo de leyes presenta sólo dos tiempos idóneos para la procedencia del amparo en su contra: cuando se les aplica por primera vez y cuando se ha dictado la última resolución en un procedimiento ordinario de defensa entablado en su contra. Las procedencias de uno u otro tipo de amparo se rigen por lo que antes hemos expuesto.

Es importante destacar que nunca procede el amparo uni-instancial directamente contra el primer acto de aplicación de una ley, sino sólo cuando se hubieren intentado los medios ordinarios de defensa, y precisamente contra la última resolución que hubiere recaído a este procedimiento. La razón es que el amparo directo procede esencialmente contra resoluciones definitivas dictadas con motivo de procedimientos jurisdiccionales, y un primer acto de aplicación, por su sola definición, contradice ambas características. Ahora bien, si durante la tramitación de un procedimiento jurisdiccional se presentara la aplicación de uno o varios preceptos anticonstitucionales, y de su aplicación resultara un perjuicio de imposible reparación, contra tal acto procederá el amparo indirecto, con fundamento en la fracción IV del artículo 114 de la ley de la materia. En caso contrario, si no existe tal imposibilidad de reparar:

*"Art. 158. ... Cuando dentro del juicio surjan cuestiones que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio."*

De la transcripción anterior queda de manifiesto que ni aun en el caso de que durante la tramitación de un juicio - ámbito natural de aplicación del amparo uni-instancial - se suscitara por primera vez la aplicación de una ley inconstitucional, procedería el amparo directo contra dicha primera aplicación, sino que es necesario esperar hasta la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al procedimiento.

También es importante insistir en que las autoridades distintas de las que conforman al Poder Judicial no son competentes para conocer de inconstitucionalidad de leyes, por lo que no es estrictamente necesario que los agravios hechos valer ante ellas pongan de manifiesto dicha inconstitucionalidad, sino que pueden aducirse exclusivamente motivos de ilegalidad, según afirmamos antes. Así, al momento de intentar la demanda de amparo directo contra la última resolución, deberá cumplirse con la estructura que establece el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 166 de la Ley de Amparo, que ya hemos transcrito, pero que en aras de la claridad volvemos a copiar:

*"Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia;"*

### 13. El primer acto de aplicación de una ley fiscal.

Al resolver la revisión de los amparos números 8993/83, 299/84, 2524/84 y 2623/84, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó establecido que la recepción de las declaraciones o manifestaciones efectuadas por el quejoso acreditan en su perjuicio la aplicación de la ley que impugna posteriormente en el juicio de amparo, por lo que el tribunal de amparo no puede desechar la demanda alegando que el particular consintió la contribución, en virtud de que la pagó, pues en la materia tributaria opera el denominado "pago bajo protesta", en atención al que el Fisco no puede litigar sin garantía y es preferible que los contribuyentes garanticen el interés fiscal a través del propio pago, aunque con posterioridad les sean devueltas las cantidades ilegalmente percibidas. Además, el Código Fiscal vigente sólo considera *consentido* un acto de la autoridad fiscal cuando el afectado no interpone oportunamente los medios de defensa legal que tiene a su alcance, es decir, no existe la figura del consentimiento tácito en la materia que estamos estudiando, por lo que el pago de una

determinada contribución no implica, en absoluto, el consentimiento de la misma.

Es importante hacer notar que la mayoría de los impuestos en México se enteran a través de las instituciones que componen el sistema financiero, por lo que no sobra aclarar que la recepción de la declaración y pago de un impuesto, por parte de un banco, sí configura el primer acto de aplicación de la ley que lo contempla, aunque el mencionado organismo financiero no tiene la calidad de autoridad. Así se desprende del texto de la jurisprudencia que adelante se transcribe, visible en el Apéndice de Jurisprudencia 1917-1988 al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno, Vol. I, página 233.

**000129 LEYES HETEROAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA. PROCEDE POR ACTOS PROVENIENTES DE UN PARTICULAR QUE ACTUA POR MANDATO EXPRESO DE LA LEY.** *Tratándose de juicios de amparo contra leyes, se dan dos supuestos genéricos de procedencia de la acción: el relativo a las leyes autoaplicativas y el que se refiere a las leyes heteroaplicativas, considerando que respecto a las segundas, la demanda debe presentarse dentro de los quince días siguientes al en que se da el acto de aplicación o al en que se resuelva el recurso interpuesto en dicho acto, conforme a lo establecido en los artículos 21 y 73, fracción XII, de la Ley de Amparo. Sin embargo, la referencia que el artículo 73, fracción VI, de la ley invocada hace en cuanto a que se requiere que el acto de aplicación de leyes que por su sola expedición no causen perjuicio al quejoso, provenga de una autoridad, no debe tomarse en sentido literal; es decir, el acto de aplicación de la ley no debe necesaria y forzosamente efectuarse en forma directa por una autoridad en sentido estricto, sino que su realización puede provenir de un particular que actúe por mandato expreso de la ley. En estos casos, el particular se reputa como auxiliar de la administración pública, sin que sea necesario llamar como responsable al particular que ejecuta el acto de aplicación en su calidad de auxiliar de la*

***administración pública, pues el juicio de amparo no procede en contra de actos de particulares.***

Amparo en revisión 8993/83. Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V. Unanimidad de 16 votos.

Séptima Época: Vols. 193-198, Primera Parte, Pag. 126. Amparo en revisión 3524/84. Planta Pasteurizadora Durango, S.A. de C.V. Unanimidad de 16 votos. Séptima Época: Vols. 205-216, Primera Parte, P g. 141.

Amparo en revisión 239/84. Triplay y Maderas del Norte, S.A. Unanimidad de 16 votos. Séptima Época: Vols. 205-216, Primera Parte, P g. 141.

Amparo en revisión 9622/83. Importadora y Exportadora de Mermel, S.A. Unanimidad de 19 votos. Séptima Época: Vols. 205-216, Primera Parte, P g. 79.

Amparo en revisión 7876/83. Armher de México, S.A. Unanimidad de 16 votos. Séptima Época: Vols. 205-216, Primera Parte, P g. 79.

## CONCLUSIONES.

**PRIMERA.-** Las ideas que informan al Sistema Constitucional Mexicano hacen al pueblo soberano y a las autoridades sus mandatarias, por lo que la afectación ilegal de éstas en perjuicio de aquél significa invertir los elementos de la ecuación, hacer al efecto superior a su causa, y ésto es absurdo.

**SEGUNDA.-** Los derechos humanos son prerrogativas inherentes al hombre, que el individuo adquiere por el solo hecho de ser tal. La Constitución vigente los reconoce en la medida en la que los garantiza; es decir, al otorgar garantías a esos derechos necesariamente los está reconociendo como preexistentes.

**TERCERA.-** La Seguridad Jurídica es un principio que se refleja en un género de garantías, cuya característica más notable estriba en que generan para la autoridad una obligación de tipo positivo, es decir, una obligación de hacer; a diferencia de los demás géneros de garantías (de igualdad, de libertad, de propiedad y sociales) que obligan al sujeto pasivo a abstenerse de afectar los derechos públicos subjetivos de los gobernados.

**CUARTA.-** De lo anteriormente expuesto se deduce que las garantías de seguridad jurídica no tienen por finalidad impedir que las autoridades afecten la esfera jurídica de los gobernados, pero sí les impone a todas ellas la obligación ineludible de cumplir ciertas condiciones, que finalmente se traducen en requisitos formales que deben observar antes de afectar su esfera de derechos y obligaciones, produciendo como consecuencia que el gobernado sepa en todo momento a qué atenerse y cómo defenderse. En este sentido, la *forma* es *garantía*.

**QUINTA.-** La forma es garantía. El día en que las leyes no obliguen a las autoridades a cumplir ciertos requisitos, antes de afectar a un particular, ese día habrá terminado definitivamente - incluso a nivel teórico - el Estado de Derecho. Ahora bien, no debe confundirse el concepto de forma o formalidad, en su sentido estrictamente jurídico, con la práctica viciosa con la que se topan todos los días los gobernados, consistente en el trámite burocrático y negligente, que



se presta a la corrupción y al despotismo. Ésta definitivamente debe ser erradicada de nuestro sistema, ya que obstaculiza el cabal cumplimiento de la razón de ser de las leyes, mientras que la formalidad sirve de protección para todos los ciudadanos, y si en algún momento retrasa el trámite y despacho de ciertos asuntos, la seguridad jurídica lo justifica.

**SEXTA.-** Dentro del mencionado género de garantías de seguridad jurídica, que encarnan al principio de juridicidad, ocupa un lugar destacado la garantía de legalidad, la cual no lo agota ni le es indispensable, toda vez que pueden existir Estados donde se observe la juridicidad - y sean por tanto Estados de Derecho - y en cambio no exista la legalidad. Tal es el caso de los regímenes de derecho consuetudinario o jurisprudencial.

**SEPTIMA.-** El Principio de Seguridad Jurídica, al estar encarnado en varias garantías constitucionales, participa de los atributos de éstas, que son fundamentalmente la supremacía y la rigidez, por lo que todas las autoridades del país (incluyendo, por supuesto, a las fiscales) están obligadas a observarlas y acatarlas, sin que les sea posible eludir su cumplimiento.

**OCTAVA.-** En acatamiento del principio que nos ocupa, las autoridades del país no pueden dejar de aplicar las normas que de ordinario rigen sus actos, alegando que dichas normas son inconstitucionales, por dos razones fundamentales. La primera de ellas estriba en que la Constitución General de la República estableció un sistema completo de competencias, detallado en su Parte Orgánica, el cual no puede ser violentado por ninguno de los poderes constituidos, por lo que dichos poderes deben limitarse a aplicar las leyes que norman su funcionamiento. La segunda es de índole práctico, aunque con implicaciones jurídicas, ya que si las autoridades pudieran dejar de aplicar las leyes que ellos mismos consideraran contrarias al Código Político mexicano, se desembocaría en una total anarquía y, sobre todo, en la total inseguridad jurídica para los gobernados, quienes no sabrían a qué atenerse ni cómo defenderse de los abusos y desvíos de poder.

**NOVENA.-** La Fórmula Otero prohíbe dar efectos generales a las sentencias de amparo que declaran la inconstitucionalidad de una norma jurídica, por lo que las autoridades no pueden dejar de aplicarla, ni aun en el

caso de que exista jurisprudencia firme al respecto. Por mayoría de razón, cuando la Corte no se ha pronunciado por la inconstitucionalidad, ni existe jurisprudencia en tal sentido, las autoridades están impedidas para dejar de aplicar leyes que están obligadas a acatar.

**DECIMA.-** La garantía constitucional y la relación jurídico-tributaria son dos caras de una misma moneda, por lo que la autoridad fiscal no puede separarlas sin desvirtuarlas. Tratar de establecer un impuesto - que implica una relación tributaria - sin observar las garantías de los contribuyentes-gobernados, implica trastocar el Estado de Derecho que exige, ante todo, el respeto a la esfera jurídica de los particulares.

**DECIMAPRIMERA.-** Salvo las excepciones anotadas en el capítulo correspondiente, las contribuciones sólo pueden nacer de actos formal y materialmente legislativos.

**DECIMASEGUNDA.-** Unir la materia fiscal con la de garantías, constitucional y amparo, significa darle su justo contexto a las normas tributarias, las cuales no pueden prescindir en ningún momento de lineamientos favorables a los gobernados, aun cuando ello signifique sacrificar consideraciones de tipo matemático, financiero, contable o económico.

**DECIMATERCERA.-** El Derecho Fiscal se justifica en la medida en que sirva efectivamente para limitar y encauzar el ejercicio del poder que los gobernados transmitieron a las autoridades fiscales. En el momento que se convierte en un catálogo de trampas y formas dolosas de afectar arbitrariamente a los ciudadanos, dejándolos en estado de indefensión, en ese momento deja de justificarse como derecho y se convierte en un instrumento de expoliación.

**DECIMACUARTA.-** Una ley fiscal no debe contemplar elemento alguno que no sea estrictamente jurídico, cuando establece cargas a los particulares, pues lo contrario rompe con el sistema jurídico mexicano y con las ideas que lo informan, basadas en la supremacía de los gobernados frente a sus gobernantes, quienes son simples mandatarios del soberano, con autorización de afectar a su mandante con actos fatal e ineludiblemente apegados a Derecho.

**DECIMAQUINTA.-** La existencia del denominado "*impuesto al gasto*" obedece a razones de índole eminentemente práctica. Se justifica - doctrinalmente - debido a que los impuestos al ingreso se prestan a una mayor evasión, por lo que el gravamen a los gastos del contribuyente pretende compensar las cantidades que no logran recaudarse por concepto de contribuciones al ingreso. Sin embargo, las razones de índole práctica no pueden sobreponerse a las de índole jurídica, y es connatural a los impuestos el que sólo pueden gravar ingresos, utilidades y rendimientos, mismos que denotan la verdadera capacidad económico-contributiva del causante. Por el contrario, cuando se gravan erogaciones, se está consiguiendo a la larga la ruina de los gobernados, a quienes se obliga a *pagar sobre lo que pagan*, expresión que de por sí resulta absurda.

**DECIMASEXTA.-** No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su organización que funcionó hasta 1994, declaró constitucional al genéricamente denominado "*impuesto al gasto*", con el argumento fundamental de que la fracción IV del artículo 31 constitucional sólo estatuye la obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, en la forma proporcional y equitativa que determinan las leyes, sin especificar que tales contribuciones deban recaer exclusivamente sobre ingresos y, sobre todo, sin prohibir que lo hagan sobre gastos; además de que la definición del Código Fiscal vigente tampoco hace la distinción comentada. Nosotros consideramos incorrecto dicho razonamiento, toda vez que la interpretación de las leyes debe ir más allá de la sola literalidad, especialmente en lo tocante a un precepto constitucional delicado en su aplicación, pues afecta la esfera jurídico-patrimonial de los gobernados, por lo que debió tomarse en cuenta la razón de ser de las contribuciones y, sobre todo, pensar a futuro para evitar la confiscación y consiguiente ruina de los contribuyentes. Al respecto, hay sentencias y tesis jurisprudenciales aisladas que comparten el criterio que aquí vertimos, pero que son nada en comparación con la jurisprudencia del Pleno que existe sobre la materia. Es de desearse que la *nueva* Corte modifique los criterios que no están apegados al contexto general del Sistema Jurídico Mexicano.

**DECIMASEPTIMA.-** Suponiendo sin conceder que el multicitado "*impuesto al gasto*" sea constitucional, el Impuesto sobre la Renta precisamente carece de

tal carácter, por ser el prototipo del gravamen que se establece sobre ingresos, por lo que la acumulación de la supuesta ganancia inflacionaria pugna con el sistema general de la ley, en el que los gastos son deducibles, nunca acumulables.

**DECIMOCTAVA.-** El supuesto ingreso derivado de la ganancia inflacionaria es un ingreso ficto, sin una existencia real que permita determinar la verdadera capacidad contributiva del gobernado. Matemática, financiera o contablemente se justifica, pero desde el punto de vista jurídico es inconstitucional.

**DECIMANOVENA.-** La acumulación del ingreso por ganancia inflacionaria, de demostrada inconstitucionalidad, no puede ser combatida a través de medios ordinarios de impugnación, en virtud de que sólo algunos tribunales federales tienen competencia, exclusiva y excluyente, para declarar la inconstitucionalidad de las leyes.

**VIGESIMA.-** Ahora bien, puede darse el caso de que el particular impugne por la vía ordinaria algún acto conexo o derivado de la acumulación comentada. El órgano que resuelva el medio de impugnación deberá abstenerse de hacer consideraciones en torno al apego o desapego de la ganancia inflacionaria respecto del Código Fundamental; sin embargo, si al mismo tiempo se hicieron valer motivos de simple ilegalidad, y el juzgador decide dejar sin efectos la acumulación combatida por vía indirecta, entonces el contribuyente habrá resuelto su problema sin tener que llegar a solicitar el amparo y protección de la justicia federal. En todo caso, cuando subsista el problema de anticonstitucionalidad planteado, el gobernado podrá acudir al juicio de garantías.

**VIGESIMAPRIMERA.-** Consideramos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo que se refiere a la acumulación del ingreso por ganancia inflacionaria, es autoaplicativa, porque basta con que un contribuyente se coloque dentro de la hipótesis normativa del precepto que la regula para que se vea obligado a acumular el ingreso mencionado, sin que sea necesario el primer acto de aplicación, o acto intermedio, como lo llama la doctrina.

**VIGESIMASEGUNDA.-** Sin embargo, como la reforma conocida como "Ampliación de la Base" entró en vigor hace ya mucho tiempo, el término de ley para interponer una demanda de amparo indirecto en su contra ha transcurrido en exceso. Lo mismo sucede con los contribuyentes que han acumulado dicho ingreso y han enterado los impuestos correspondientes.

**VIGESIMATERCERA.-** La hipótesis viable de impugnación se verifica tratándose de los contribuyentes de reciente creación, es decir, aquellos sujetos que por primera vez se colocan en las hipótesis de acumulación de la ganancia inflacionaria; porque aunque para ellos ya feneció el término para impugnar la promulgación de la reforma, todavía pueden presentar su demanda de amparo indirecto contra el primer acto de aplicación, que puede consistir en la presentación de cualquier aviso, declaración o pago al respecto, o bien, si omite todas las anteriores, en el cobro coactivo por parte de las autoridades cuando se percaten, en uso de sus facultades fiscalizadoras, que el quejoso ha sido omiso en la acumulación que analizamos.

**VIGESIMACUARTA.-** En el Diario Oficial de la Federación de 1° de abril de 1995 apareció publicado el *Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Dichas unidades son instrumentos para indexar valores con pago diferido en el tiempo, lo que significa que las cantidades de dinero no pagaderas de inmediato pueden denominarse en UDI's, de tal forma que el día de su pago se realice la conversión a nuevos pesos, conforme al valor que las mencionadas unidades de cuenta reporten precisamente ese día.

Tras la mencionada reforma, el Código Fiscal de la Federación establece la regla general de que se considerará como parte del interés el ajuste que a través de la denominación en Unidades de Inversión se haga de los créditos, deudas, operaciones así como del importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero. Pero la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la excepción a dicha regla general, al disponer que no se considerará interés el ajuste que se realice al principal por el hecho de que las deudas se encuentren denominadas en Unidades de Inversión. Esta discrepancia tiene una razón de ser eminentemente práctica y surgió en el seno de la Cámara de Diputados, para

**simplificar el cálculo de la ganancia inflacionaria, pero dejó abierta la posibilidad de que se afecte a los contribuyentes, calculando el efecto inflacionario a cantidades que ya lo tienen impactado.**

## BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL.

*Segundo Curso de Derecho Administrativo.*

Porrúa. Segunda edición. México, 1993.

ADAME GODDARD, JORGE et al.

*La formación del Estado Mexicano.*

Porrúa. México, 1984.

ARELLANO GARCIA, CARLOS.

*Práctica Forense del Juicio de Amparo.*

Porrúa. Octava edición. México, 1993.

ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO.

*Tratado teórico práctico de los recursos administrativos.*

Porrúa. Segunda edición. México, 1992.

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO.

*Derecho Fiscal.*

Themis. Octava edición. México, 1993.

AZUELA GÜITRON, MARIANO.

*Introducción al Estudio del Amparo.*

Universidad de Nuevo León. México, 1968.

AZUELA GÜITRON, MARIANO, et al.

*La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos: 1917-1985.*

Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda edición. México, 1989.

BURGOA, IGNACIO.

*Las Garantías Individuales.*

Porrúa. Vigésimotercera edición. México, 1991.

BURGOA, IGNACIO.

*El Juicio de Amparo.*

Porrúa. Trigésima edición. México, 1992.

CADENA ROJO, JAIME.

*La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.*

Trillas. México, 1976.

CARPISO Mc GREGOR, JORGE.

*Estudios Constitucionales.*

Porrúa. Tercera edición. México, 1991.

CARVAJAL CONTRERAS, MAXIMO.

*Derecho Aduanero.*

Porrúa. Cuarta edición. México, 1993.

CHEVALLIER, JEAN JACQUES.

*Los grandes textos políticos, desde Maquiavelo hasta nuestros días.* Tr. Antonio Rodríguez Huéscar.  
Aguilar. Séptima edición. Madrid, 1979.

COSIO VILLEGAS, DANIEL.

*Historia Moderna de México. Tomo X, Segunda Parte.*  
Hermes. México, 1985.

DE LA MADRID HURTADO, MIGUEL.

*Estudios Constitucionales.*  
Porrúa. Tercera edición. México, 1986.

FIX ZAMUDIO, HECTOR.

*Problemas que presenta el amparo contra leyes.*  
Porrúa. México, 1964.

FIX ZAMUDIO, HECTOR.

*El Juicio de Amparo.*  
Porrúa. México, 1964.

FLORES ZAVALA, ERNESTO.

*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.*  
Porrúa. Undécima edición. México, 1969.

FRAGA, GABINO.

*Derecho Administrativo.*  
Porrúa. Tercera edición. México, 1991.

GAXIOLA, JORGE.

*Algunos problemas del Estado Federal.*  
Cultura. México, 1941.

GONGORA PIMENTEL, GENARO y ACOSTA ROMERO, MIGUEL.

*Ley de Amparo.*  
Porrúa. México, 1983.

GONGORA PIMENTEL, GENARO y ACOSTA ROMERO, MIGUEL.

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*  
Porrúa. Cuarta edición. México, 1992.

GONGORA PIMENTEL, GENARO.

*Introducción al Estudio del Juicio de Amparo.*  
Porrúa. Tercera edición. México, 1990.

HELLER, HERMAN.

*Teoría del Estado.*  
Fondo de Cultura Económica. México, 1992.

HERNANDEZ, OCTAVIO A.

*Curso de Amparo.*  
Botas. México, 1966.



HERRERA Y LASSO, MANUEL.  
*Estudios Constitucionales. T. I*  
JUS. México, 1983.

HERRERA Y LASSO, MANUEL.  
*Estudios Constitucionales. T. II*  
JUS. Segunda edición. México, 1984.

KAYE, DIONISIO J.  
*Derecho Procesal Fiscal.*  
Themis. Cuarta edición. México, 1994.

LOPEZ CAMARA, FRANCISCO.  
*La génesis de la conciencia liberal en México.*  
UNAM. Cuarta edición. México, 1988.

LOPEZ PADILLA, AGUSTIN.  
*Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tomos I y II.*  
Dofiscal editores. Décima sexta edición. México, 1995.

LOPEZ PORTILLO Y PACHECO, JOSE.  
*Génesis y Teoría General del Estado Moderno.*  
IEPES PRI. Tercera edición. México, 1976.

LOZANO, JOSE MARIA.  
*Estudio del Derecho Constitucional Patrio en lo relativo a los Derechos del Hombre.*  
Porrúa. Tercera edición facsimilar. México, 1980.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.  
*El Recurso Administrativo en México.*  
Porrúa. Segunda edición. México, 1992.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.  
*De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad.*  
Porrúa. Cuarta edición. México, 1991.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.  
*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.*  
Porrúa. Décima edición. México, 1991.

MARTINEZ VARGAS JORGE EUGENIO.  
*Equidad y Proporcionalidad Tributaria. Teoría del Benéficio.*  
Martínez Vargas y Cia., S. A. de C. V. ; México, 1992.

MONTIEL Y DUARTE, ISIDRO.  
*Estudio sobre garantías individuales.*  
Porrúa. Cuarta edición facsimilar. México, 1983.

MORENO, DANIEL.  
*El Pensamiento Jurídico Mexicano.*  
Porrúa. Segunda edición. México, 1979.

ORENDAIN KUNHART, IGNACIO.  
*La Nueva Ley Federal del Procedimiento Administrativo.*  
Themis. México, 1994.

PALLARÉS, EDUARDO.  
*Diccionario Teórico Práctico del Juicio de Amparo.*  
Porrúa. México, 1967.

POLO BERNAL, EFRAIN.  
*Manual de Derecho Constitucional.*  
Porrúa. México, 1985.

POLO BERNAL, EFRAIN.  
*El Juicio de Amparo contra leyes.*  
Porrúa. Segunda edición. México, 1993.

POLO BERNAL, EFRAIN.  
*Breviario de Garantías Constitucionales.*  
Porrúa. México, 1993.

RABASA, EMILIO.  
*El Artículo 14 y el Juicio Constitucional.*  
Porrúa. Quinta edición. México, 1984.

RAMIREZ FONSECA, FRANCISCO.  
*Manual de Derecho Constitucional.*  
Porrúa. México, 1967.

SANCHEZ MEDAL, RAMON.  
*El Fraude a la Constitución.*  
Porrúa. México, 1990.

SCHLARMAN, JOSEPH H.  
*México, Tierra de Volcanes.*  
Porrúa. Décimocuarta edición. México, 1987.

SCHMILL ORDOÑEZ, ULISES.  
*El Sistema de la Constitución Mexicana.*  
Librería de Manuel Porrúa. México, 1971.

SCHMITT, CARL.  
*Teoría de la Constitución.*  
Alianza. Madrid, 1982.

SMITH, ADAM.  
*La Riqueza de las Naciones, Vol. I, Libros I, II y III.*  
Publicaciones Cruz O., S. A. Sexta edición. México, 1977.

TENA RAMIREZ, FELIPE.  
*Leyes Fundamentales de México.*  
Porrúa. Décimoprimer edición. México, 1982.

TENA RAMIREZ, FELIPE.  
*Derecho Constitucional Mexicano.*  
Porúa. Vigésimaoctava edición. México, 1994.

TOUCHARD, JEAN.  
*Historia de las ideas políticas.*  
REI. México, 1990.

VALADEZ, DIEGO.  
*La constitución reformada.*  
UNAM. México, 1987.

VALDES VILLARREAL, MIGUEL et al.  
*Principios Tributarios Constitucionales.*  
Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq. México, 1992.

ZERTUCHE GARCIA, HECTOR.  
*La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano.*  
Porúa. Segunda edición. México, 1992.

ZIPPELIUS, REINHOLD.  
*Teoría General del Estado.*  
Porúa. Segunda edición. México, 1989.